

الاتحاد الدولي للمحاسبين

دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة

الجزء الثاني - الإرشادات العملية

الإصدار الرابع

ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بترجمة "دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة"، الذي أعده الاتحاد الدولي للمحاسبين بدعم من لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة التابعة للاتحاد.

وتمثل هذه اللجنة مصالح المحاسبين المهنيين الذين يعملون في المكاتب الصغيرة والمتوسطة وغيرهم من المحاسبين المهنيين الذين يقومون بتقديم الخدمات للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ويمكن تحميل هذا المنشور للاستخدام الشخصي غير التجاري من الموقع الإلكتروني الخاص بالهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من خلال الرابط: <https://socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Digital-Library/Free-Books.aspx>، كما يمكن تحميل النسخة الإنجليزية من الموقع الإلكتروني الخاص بالاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال الرابط: www.ifac.org/smp. والنص المعتمد هو النص المنشور باللغة الإنجليزية.

ويخدم الاتحاد الدولي للمحاسبين المصلحة العامة ويعزز مهنة المحاسبة عن طريق:

- تقديم الدعم لتطوير معايير دولية عالية الجودة؛
- التشجيع على إقرار هذه المعايير وتطبيقها؛
- بناء الكفاءات لدى هيئات المحاسبة المهنية؛
- التعبير عن قضايا المصلحة العامة.

للحصول على المزيد من المعلومات، الرجاء إرسال رسالة إلكترونية إلى السيد كريستوفر أرنولد، رئيس فريق المنشآت الصغيرة والمتوسطة/ المكاتب الصغيرة والمتوسطة والأبحاث على البريد الإلكتروني ChristopherArnold@ifac.org.

مسودات العرض على العموم والأوراق الاستشارية وسائر المنشورات الخاصة بالاتحاد الدولي للمحاسبين قام بنشرها الاتحاد وحقوق تأليفها ونشرها محفوظة للاتحاد. ولا تتحمل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين المسؤولية عن الخسائر التي تلحق بأي شخص يتصرف، أو يمتنع عن التصرف، اعتماداً على محتوى هذا المنشور، سواء كان سبب هذه الخسارة الإهمال أو غير ذلك.

شعار الاتحاد الدولي للمحاسبين والاسم "International Federation of Accountants" واختصار "IFAC" هي علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للاتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة وسائر دول العالم.

حقوق التأليف والنشر © ٢٠١٨ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة. ويلزم الحصول على موافقة خطية من الاتحاد لنسخ هذا المستند أو تخزينه أو إرساله أو إعداد نسخ أخرى مشابهة له، إلا في حال استخدامه للغرض الشخصي غير التجاري فحسب. للاتصال permissions@ifac.org

ردمك: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٣٥٣-٤



المترجم:



الناشر:

الفهرس

الجزء الأول	إحالات مرجعية إلى معايير المراجعة الرئيسية	رقم الصفحة
تمهيد		د
طلب الحصول على التعليقات		هـ
١. كيفية استخدام الدليل		١
٢. المعايير الدولية للمراجعة		٥
المفاهيم الرئيسية		١١
٣. قواعد سلوك وأداب المهنة، ومعايير المراجعة، ورقابة الجودة	رقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠	١١
٤. المراجعة على أساس المخاطر - نظرة عامة	معايير متعددة	٢٣
٥. الرقابة الداخلية - الغرض والمكونات	٣١٥	٣٩
٦. إقرارات القوائم المالية	٣١٥	٦٢
٧. الأهمية النسبية وخطر المراجعة	٣٢٠	٦٩
٨. إجراءات تقييم المخاطر	٣١٥، ٢٤٠	٧٩
٩. الاستجابة للمخاطر المقيّمة	٢٤٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠	٨٩
١٠. إجراءات المراجعة الإضافية	٣٣٠، ٥٠٥، ٥٢٠	٩٩
١١. التقديرات المحاسبية	٥٤٠	١١٨
١٢. الأطراف ذات العلاقة	٥٥٠	١٢٦
١٣. الأحداث اللاحقة	٥٦٠	١٣٥
١٤. الاستمرارية	٥٧٠	١٤١
١٥. ملخص بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى	٢٥٠ (المُحدَّث)، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠، ٦٢٠، ٧٢٠	١٥٠
١٦. توثيق أعمال المراجعة	رقابة الجودة ١، ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥، ٣٣٠	١٩٥
١٧. تكوين رأي في القوائم المالية	٧٠١، ٧٠٠	٢٠٨

الفهرس

الجزء الثاني	إحالات مرجعية إلى معايير المراجعة الرئيسية	رقم الصفحة
تمهيد		د
طلب الحصول على التعليقات		هـ
١. كيفية استخدام الدليل		١
٢. مقدمة عن دراسات الحالة		٥
المرحلة الأولى: تقييم المخاطر		
٣. تقييم المخاطر - نظرة عامة		١٥
الأنشطة المبدئية		
٤. قبول الارتباط والاستمرار فيه	رقابة الجودة ١، ٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠	١٩
التخطيط للمراجعة		
٥. الاستراتيجية العامة للمراجعة	٣٠٠	٣٥
٦. تحديد الأهمية النسبية واستخدامها	٤٥٠، ٣٢٠	٤٥
٧. مناقشات فريق المراجعة	٣١٥، ٣٠٠، ٢٤٠	٦٠
تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر		
٨. الخطر الملازم - التعرف عليه	٣١٥، ٢٤٠	٦٨
٩. الخطر الملازم - تقييمه	٣١٥، ٢٤٠	٩٣
١٠. المخاطر المهمة	٣٣٠، ٣١٥، ٢٦٠، ٢٤٠	١٠٣
١١. فهم الرقابة الداخلية	٣١٥	١١٣
١٢. تقويم الرقابة الداخلية	٣١٥	١٢٦
١٣. الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية	٢٦٥	١٥٣
١٤. ختام مرحلة تقييم المخاطر	٣١٥	١٦٣
المرحلة الثانية: الاستجابة للمخاطر		
١٥. الاستجابة للمخاطر - نظرة عامة	—	١٧٤
١٦. خطة المراجعة المستجيبة للمخاطر	٥٠٠، ٣٣٠، ٣٠٠، ٢٦٠	١٧٧
١٧. تحديد مدى الاختبارات	٥٣٠، ٥٠٠، ٣٣٠	١٩٦
١٨. توثيق الأعمال المنفذة	٢٣٠	٢٢٢
١٩. الإفادات المكتوبة	٥٨٠	٢٢٦
المرحلة الثالثة: إعداد التقرير		
٢٠. إعداد التقرير - نظرة عامة	—	٢٣٧
٢١. تقويم أدلة المراجعة	٥٤٠، ٥٢٠، ٤٥٠، ٣٣٠، ٢٢٠	٢٤٠
٢٢. الاتصال بالملكفين بالحوكمة	٤٥٠، ٢٦٥، ٢٦٠	٢٥٧
٢٣. التعديلات على تقرير المراجع	٧٠٥	٢٦٧
٢٤. فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى	٧٠٦، ٥٧٠	٢٧٩
٢٥. المعلومات المقارنة	٧١٠	٢٨٦

تمهيد

مرحباً بكم في الإصدار الرابع من دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ومنذ الإصدار الثالث الذي تم نشره في عام ٢٠١١، قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد بإنجاز مشروعات تتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين؛ ومسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى؛ وتقرير المراجع؛ والإفصاحات وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح. ولذلك تم تحديث الإصدار الرابع تبعاً لهذه التغييرات التي تمت مؤخراً في معايير المراجعة، بحيث يكون متفقاً مع نسخة عام ٢٠١٦-٢٠١٧ من [كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة](#). ولقد اغتنامنا الفرصة أيضاً لتنقيح بعض المحتوى الفني وإدخال بعض التحسينات الأخرى الطفيفة على طريقة العرض. ووعياً منا بأن العديد من المستخدمين ربما يكونون بصدد ترجمة الدليل، فقد حاولنا قدر المستطاع جعل التنقيحات في هذا الإصدار عند حدّها الأدنى.

وقد تم نشر الدليل لأول مرة في عام ٢٠٠٧، وجرى إعداده في البداية بالتعاون مع المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين -الذي أصبح الآن جمعية المحاسبين القانونيين في كندا- بهدف تمكين المحاسبين القانونيين من اكتساب فهم عميق لعمليات المراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة من خلال شرح المعايير وتقديم أمثلة توضيحية لها. ويقدم الدليل نهجاً عملياً لكيفية تنفيذ المراجعة، يمكن للمحاسبين القانونيين استخدامه عند تنفيذ عمليات المراجعة على أساس المخاطر للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومن شأن هذا الدليل في نهاية المطاف أن يساعد المحاسبين القانونيين في تنفيذ عمليات مراجعة عالية الجودة وفعالة من حيث التكلفة، مما يمكنهم من خدمة المنشآت الصغيرة والمتوسطة والمصلحة العامة بشكل أفضل.

ويقدم الدليل إرشادات غير ملزمة بشأن تطبيق معايير المراجعة. ولا ينبغي استخدام الإرشادات كبديل عن قراءة معايير المراجعة، ولكن ينبغي استخدامها كملحق لدعم التطبيق المتسق لهذه المعايير عند مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ولا يتناول الدليل جميع الجوانب المتعلقة بمعايير المراجعة ولا ينبغي استخدامه لأغراض تحديد أو إثبات الالتزام بتلك المعايير.

ويهدف مساعدة الهيئات الأعضاء على تحقيق الاستفادة القصوى من هذا الدليل والإصدار المرتبط به، [دليل رقابة الجودة في المكاتب الصغيرة والمتوسطة](#)، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإعداد دليل مصاحب، يضم مواداً إضافية، بهدف دعم استخدام الأدلة لأغراض التعلم والتدريب. ويتضمن [الدليل المصاحب](#) اقتراحات بشأن كيفية الاستفادة من الهيئات والمكاتب الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين من الأدلة الإرشادية بأفضل ما يكون لتتناسب مع الاحتياجات الخاصة بكل منها وظروف الدول التي تعمل فيها.

وربما يكون لدى القراء اهتمام [بالمشروعات](#) القائمة لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وقت إعداد هذا الدليل، والتي من بينها التقديرات المحاسبية ورقابة الجودة ومعيير المراجعة ٣١٥ (المُحدّث) وتحليلات البيانات. غير أن هذا الدليل لا يقدم بأي حال من الأحوال توقعات عن التغييرات المحتملة في هذه المجالات.

وأخيراً، نرحب بالقراء لزيارة المساحة المخصصة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة على الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين على الرابط www.ifac.org/SMP ومتابعتنا على تويتر على IFAC_SMP @ للاطلاع على المزيد من التفاصيل عن أعمال لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، ونرحب بهم كذلك في بوابة المعرفة العالمية (www.ifac.org/Gateway) لمطالعة مجموعة واسعة من الموارد والأخبار والمقالات.

مونیکا فورستر

رئيس لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة

الاتحاد الدولي للمحاسبين

أبريل ٢٠١٨

طلب الحصول على التعليقات

هذا هو الإصدار الرابع من الدليل. ورغم أن الاتحاد الدولي للمحاسبين يرى أن هذا الدليل مفيدٌ وعلى مستوى عالٍ من الجودة، إلا أنه قابلٌ للتحسين. ومن ثمّ، فهو ملتزم بتحديث هذا الدليل بصورة منتظمة، لضمان اتساقه مع المعايير الحالية وتحقيقه لأكبر استفادة ممكنة.

ويرحب الاتحاد بتلقي التعليقات من هيئات وضع المعايير الوطنية والهيئات الأعضاء في الاتحاد والمحاسبين القانونيين وغيرهم. ويرحب على الأخص بوجهات النظر حول التساؤلات الآتية:

١. كيف تستخدمون هذا الدليل؟ هل تستخدمونه على سبيل المثال كمادة تدريبية، أو كدليل مرجعي عملي، أم بطريقة أخرى؟
٢. هل ترون أن هذا الدليل معد بحيث يلائم بما يكفي أعمال مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟
٣. هل تجدون الدليل سهل التصفح؟ إذا كانت الإجابة لا، هل يمكنكم اقتراح آلية لتحسين ذلك؟
٤. ما الطرق الأخرى باعتقادكم لجعل الدليل أكثر فائدة؟
٥. هل أنتم على علم بأي منتجات – كموايد تدريبية ونماذج وقوائم تحقق وبرامج – تم وضعها استناداً إلى هذا الدليل؟ إذا كانت الإجابة نعم، يرجى ذكر التفاصيل.

يرجى إرسال الملاحظات إلى السيد كريستوفر أرنولد، رئيس فريق المنشآت الصغيرة والمتوسطة/ المكاتب الصغيرة والمتوسطة والأبحاث على البريد الإلكتروني: ChristopherArnold@ifac.org

الفاكس: +١ ٢١٢-٢٨٦-٩٥٧٠

العنوان البريدي: International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue
New York, NY 10017, USA

إخلاء المسؤولية

يهدف هذا الدليل إلى مساعدة المحاسبين القانونيين في تطبيق المعايير الدولية للمراجعة عند مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، ولا يقصد به أن يكون بديلاً عن المعايير نفسها. وعلاوةً على ذلك، ينبغي على المحاسب القانوني الاستفادة من هذا الدليل في ضوء حكمه المبني والحقائق والظروف التي تنطوي عليها كل مراجعة بعينها. ولا تتحمل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ولا الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية أو التزام قد ينشأ، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، نتيجة استخدام هذا الدليل وتطبيقه.

١. كيفية استخدام الدليل

تكمّن الغاية من هذا الدليل في تقديم إرشادات عملية للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بتنفيذ ارتباطات مراجعة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومع ذلك، لا ينبغي استخدام أية مادة واردة في الدليل كبديل لأي مما يلي:

• قراءة معايير المراجعة وفهمها

يفترض أن المحاسبين القانونيين قد قاموا بقراءة نصوص المعايير الدولية للمراجعة الواردة في إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والتي يمكن تحميلها مجاناً من الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين على الرابط التالي <https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx> ومن صفحة المنشورات والموارد على الموقع الإلكتروني لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد على الرابط التالي www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources (استخدم التصفية حسب "Handbooks, Standards, and Pronouncements"). وتنص الفقرة ١٩ من معيار المراجعة (٢٠٠) على وجوب أن يتوفر لدى المراجع فهم لنص المعيار بأكمله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. ويمكن الحصول أيضاً على معايير المراجعة، وكذلك الأسئلة الشائعة وغيرها من المواد الداعمة، من مركز التوضيحات على الرابط التالي www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

• استخدام الحكم المهني

بغية تطبيق معايير المراجعة بفاعلية، يلزم ممارسة الحكم المهني على أساس الحقائق والظروف الخاصة بالمكتب والتي ينطوي عليها كل ارتباط بعينه. ورغم أن المكاتب الصغيرة والمتوسطة هي التي من المتوقع أن تكون المستخدم الرئيسي لهذا الدليل، إلا أن الدليل يهدف إلى مساعدة جميع المحاسبين القانونيين في تطبيق معايير المراجعة على عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويمكن استخدام الدليل للأغراض الآتية:

• اكتساب فهم أكثر عمقاً للمراجعة التي تتم وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة؛

• إعداد دليل للموظفين (يتم استكمالها حسب الضرورة بالمتطلبات المحلية والإجراءات الخاصة بالمكتب) ليتم استخدامها في الأعمال اليومية، وكأساس للدورات التدريبية ودراسات ومناقشات الأفراد؛

• المساعدة في ضمان اتباع الموظفين لمنهج ثابت عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

ويشير هذا الدليل في الغالب إلى فريق الارتباط، وهو ما يعني ضمناً وجود أكثر من مراجع واحد مشارك في تنفيذ ارتباط المراجعة. ومع ذلك، تنطبق نفس المبادئ العامة على ارتباطات المراجعة التي ينفذها شخص واحد فقط (المحاسب القانوني).

١/١ إعادة إصدار الدليل وترجمته وتكييفه

يشجع الاتحاد الدولي للمحاسبين على إعادة إصدار منشوراته وترجمتها وتكييفها، ويعمل على تيسير ذلك. وينبغي على الأطراف المعنية التي ترغب في إعادة إصدار هذا الدليل أو ترجمته أو تكييفه الاتصال بالاتحاد على البريد الإلكتروني permissions@ifac.org.

٢/١ محتوى الفصول وترتيبها

بدلاً من تقديم ملخص لكل معيار بالترتيب، تم تنظيم هذا الدليل في جزأين كما يلي:

- الجزء الأول - المفاهيم الرئيسية
- الجزء الثاني - الإرشادات العملية

وهذا هو الجزء الثاني من الدليل، وهو يركز على كيفية تطبيق المفاهيم التي تم توضيحها في الجزء الأول. وهو يتبع المراحل المعتادة التي ينطوي عليها تنفيذ المراجعة، بدءاً من قبول العميل والتخطيط وتقييم المخاطر ثم الاستجابة للمخاطر وتقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وتكوين رأي مراجعة مناسب.

ملخص ترتيب الدليل

تم ترتيب كل فصل في كلا جزأي هذا الدليل على النحو الآتي:

- عنوان الفصل
- مخطط عملية المراجعة - اقتباس
- محتوى الفصل
- يشرح هذا القسم محتوى الفصل والغرض منه.
- معايير المراجعة ذات الصلة
- تبدأ معظم الفصول في هذا الدليل ببعض الاقتباسات من معايير المراجعة التي تُعد ذات صلة بمحتوى الفصل. وتشتمل هذه الاقتباسات على المتطلبات ذات الصلة، وفي بعض الحالات، على الأهداف (يتم تظليلها أحياناً بشكل منفصل إذا كان الفصل يركز بشكل رئيسي على معيار مراجعة معين) والمواد التطبيقية وعلى تعريفات مختارة. ولا يُقصد من تضمين هذه الاقتباسات الإيحاء بأن المواد الأخرى الواردة في المعيار والتي لم يرد ذكرها في الدليل بصفة خاصة، أو أن معايير المراجعة الأخرى التي تتعلق بالموضوع محل النقاش، لا يلزم مراعاتها. بل إن هذه الاقتباسات تعتمد على تقدير المؤلفين لما يُعدّ ذا صلة بمحتوى كل فصل بعينه. فعلى سبيل المثال، تنطبق متطلبات معايير المراجعة ٢٠٠ و ٢٢٠ و ٣٠٠ طوال عملية المراجعة، ولكن لم يتم تناولها إلا في فصل أو اثنين.
- نظرة عامة ومواد الفصل
- يحتوي قسم النظرة العامة في كل فصل على ما يلي:
 - اقتباسات من معايير المراجعة المنطبقة؛
 - نظرة عامة على ما يتناوله الفصل.
- وبلي النظرة العامة مناقشة أكثر تفصيلاً للموضوع محل النقاش وإرشادات/ منهجية عملية خطوة بخطوة حول كيفية تطبيق معايير المراجعة ذات الصلة. وقد يشتمل ذلك على بعض الإحالات المرجعية إلى معايير المراجعة المنطبقة. ورغم أن الدليل يركز بشكل حصري على معايير المراجعة (بخلاف سلسلة معايير المراجعة ٨٠٠) التي تنطبق على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية، فقد تمت الإشارة أيضاً إلى قواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لقواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين (قواعد سلوك وآداب المهنة) والمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة".
- نقاط يلزم مراعاتها
- يحتوي الدليل على عدد من النقاط التي يلزم مراعاتها. وتوفر هذه النقاط إرشادات عملية بشأن مسائل المراجعة التي يسهل عدم الانتباه لها، أو عندما يكون من المحتمل أن يواجه المحاسبون القانونيون صعوبة في استيعاب مفاهيم معينة وتطبيقها.
- دراسات الحالة التوضيحية
- لشرح الطرق التي يمكن تطبيق معايير المراجعة بها في الواقع العملي، يحتوي الجزء الثاني من الدليل على دراساتي حالة. وفي نهاية العديد من فصول الجزء الثاني، يتم مناقشة منهجين محتملين لتوثيق تطبيق متطلبات المعايير. يُرجى الرجوع إلى الفصل الثاني من الجزء الثاني لهذا الدليل للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة.
- دراسات الحالة والتوثيق المقدم هما لغرض التوضيح لا أكثر. والتوثيق المقدم هو اقتباس بسيط من أحد ملفات المراجعة النموذجية، وهو يوضح طريقة واحدة

فحسب من الطرق المحتملة التي يمكن اتباعها للالتزام بمتطلبات المعايير. ولا تعرض البيانات والتحليلات والتعليقات المقدمة إلا بعض الظروف والاعتبارات التي يلزم على المراجع تناولها في عملية المراجعة. وكما هو الحال دائماً، يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني.

وتعتمد دراسة الحالة الأولى على منشأة وهمية هي "دفتر للأثاث". وهي منشأة محلية مملوكة لإحدى العائلات، تزاوّل نشاط تصنيع الأثاث ويعمل بها ١٥ موظفاً بدوام كلي. وتحتوي المنشأة على هيكل تنظيمي بسيط، ومستويات إدارية معدودة، ومعالجة بسيطة للمعاملات. ويستخدم قسم المحاسبة إحدى حزم البرمجيات القياسية المتاحة في السوق.

وتعتمد دراسة الحالة الثانية على منشأة وهمية أخرى هي "كومار وشركاه". وهي منشأة متناهية الصغر يعمل بها موظفان اثنان بدوام كلي إضافة إلى مالكيها ومسؤول حسابات يعمل بدوام جزئي.

منشورات الاتحاد الأخرى

يمكن قراءة هذا الدليل أيضاً جنباً إلى جنب مع دليل رقابة الجودة في المكاتب الصغيرة والمتوسطة، الذي يمكن تحميله مجاناً من الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين على الرابط <https://socpa.org.sa/Socpa/Licenses-and-Quality/2043/Quality-Performance.aspx>، ومن موقع المنشورات والموارد الإلكترونية للاتحاد الدولي للمحاسبين على الرابط <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

٣/١ مسرد المصطلحات

يستخدم هذا الدليل العديد من المصطلحات المعرفة في قواعد سلوك وآداب المهنة ومسرد المصطلحات ومعايير المراجعة (الواردة في كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة). ويجب على كل من الشركاء والموظفين أن يكونوا على دراية بهذه التعريفات. ويستخدم الدليل أيضاً المصطلحات الآتية:

أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش

- هي أدوات الرقابة التي تصميمها الإدارة لمنع أو اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش. وفيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، قد لا تمنع هذه الأدوات حدوث الغش، ولكنها ستكون بمثابة رادع وستجعل التستر على ارتكاب الغش أكثر صعوبة. ومن الأمثلة النموذجية لهذه الأدوات:
- السياسات والإجراءات التي توفر المزيد من المساءلة، مثل التوقيع بالموافقة فيما يخص قيود اليومية؛
 - تحسين أدوات الرقابة الخاصة بالوصول إلى البيانات والمعاملات الحساسة؛
 - الإنذارات الصامتة؛
 - تقارير التناقضات والاستثناءات؛
 - المسارات المتبعة للمراجعة؛
 - خطط مكافحة الغش في حالات الطوارئ؛
 - إجراءات الموارد البشرية مثل تحديد/متابعة الأفراد الذين تزيد احتمالية ارتكابهم للغش عن المتوسط (على سبيل المثال، نمط حياة شديد البذخ)؛
 - آليات الإبلاغ عن وقائع الغش المحتملة دون حاجة مقدم البلاغ إلى الكشف عن هويته.

المخاطر المنتشرة وأدوات الرقابة الشاملة

تتعلق بعض المخاطر وأدوات الرقابة بالمنشأة ككل. ويتم تصميم أدوات الرقابة الشاملة (يُشار إليها أيضاً بلفظ أدوات الرقابة على مستوى المنشأة) للمساعدة في دعم عمل أدوات الرقابة على المعاملات. وبالتالي، يُنظر إلى المخاطر المنتشرة وأدوات الرقابة الشاملة على مستوى القوائم المالية.

والمخاطر وأدوات الرقابة التي لها تأثير منتشر في القوائم المالية هي التي تكون، بحسب حكم المراجع:

- (أ) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو
- (ب) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو
- (ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

وغالبا ما تكون أدوات الرقابة الشاملة أقل وضوحاً من أدوات الرقابة التي تعمل على مستوى الإقرارات. وهي تشكل الأساس الجوهرية الذي تُبنى عليه سائر أدوات الرقابة الداخلية (مثل أدوات الرقابة على المعاملات). ومن أمثلة أدوات الرقابة الشاملة تعهد الإدارة بالسلوك الأخلاقي وموقفها السلوكي تجاه نظام الرقابة الداخلية والآلية المتبعة لتعيين الأفراد المؤهلين ومنع الغش وإعداد التقارير المالية في نهاية الفترات.

المخاطر وأدوات الرقابة الخاصة بالمعاملات

تتعلق بعض المخاطر وأدوات الرقابة بجوانب معينة في القوائم المالية أو بإقرارات خاصة. وتقوم الإدارة بتصميم أدوات الرقابة على المعاملات للتخفيف من أثر المخاطر المرتبطة بها. ويتمثل الغرض من هذه الأدوات في ضمان التصريح، على نحو سليم، بتنفيذ جميع المعاملات ومعالجتها وتسجيلها في السجلات المحاسبية بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة.

الإدارة

شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.

المكلفون بالحوكمة

أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت، في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك.

المدير المالك

يشير إلى مالك المنشأة الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي. وفي معظم الحالات، يكون المدير المالك هو أيضاً الشخص المكلف بحوكمة المنشأة.

المكتب الصغير والمتوسط

مكتب محاسبي يتصف بما يلي:

- عملاؤه في الغالب من المنشآت الصغيرة والمتوسطة؛
- يستخدم موارد خارجية لدعم موارده الفنية الداخلية المحدودة؛
- يوظف عدداً محدوداً من الموظفين المهنيين.

وتختلف العوامل التي تحدد ما يُعد مكتباً صغيراً ومتوسطاً من دولة إلى أخرى.

٢. مقدمة عن دراسات الحالة

لتوضيح كيفية توثيق الجوانب المختلفة لعملية المراجعة في الواقع العملي، تم إعداد دراسي حالة بناءً على منشأة وهمية متوسطة وأخرى صغيرة للغاية. والتصور الأول (دراسة الحالة أ) هو لشركة أثاث اسمها "دفتا للأثاث"، يعمل بها ١٥ فرداً. والتصور الثاني (دراسة الحالة ب) هو لشركة اسمها "كومار وشركاه"، وهي منشأة صغيرة يعمل بها فردان. وتقوم شركة كومار وشركاه في الأساس بتوريد السلع إلى شركة دفتا للأثاث. وقد قررت كلتا المنشأتين استخدام المعايير الدولية للتقرير المالي كإطار لإعداد التقارير.

يجدر بالقراء التنبيه إلى أن دراسي الحالة المائتين هما لغرض التوضيح لا أكثر. والتوثيق المقدم هو اقتباس بسيط من أحد ملفات المراجعة النموذجية، وهو يوضح طريقة واحدة فحسب من الطرق المحتملة التي يمكن اتباعها للالتزام بمتطلبات المعايير. ولا تعرض البيانات والتحليلات والتعليقات المقدمة إلا بعض الظروف والاعتبارات التي يلزم المراجع تناولها في عملية المراجعة. وكما هو الحال دائماً، يجب على المراجع ممارسة الحكم المهني.

ودراسا الحالة هما لمنشأتين، صغيرة ومتوسطة، غير مدرجتين ولهذا فهما غير مطابقتين بتطبيق معيار المراجعة (٧٠١) المتعلق بالأمور الرئيسية للمراجعة. وهذه الأمور الرئيسية للمراجعة يتعين الإبلاغ بها في تقرير المراجع عن عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وفي بعض الدول، قد يتعين الإبلاغ بها أيضاً فيما يخص المنشآت الصغيرة والمتوسطة أو قد يُعمل بها على أساس اختياري. ولذا، يجدر بالقراء النظر فيما إذا كان تطبيق الإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٧٠١) يُعد ذا صلة بظروفهم الخاصة.

دراسة الحالة أ - دفتا للأثاث

خلفية

دفتا للأثاث هي شركة عائلية تعمل في مجال تصنيع الأثاث. وهي تنتج أنواعاً مختلفة من الأثاث المنزلي الخشبي، الجاهز والمُصنَّع حسب الطلب. وتحظى شركة دفتا بسمعة طيبة في توفير المنتجات عالية الجودة.

وللشركة ثلاثة خطوط إنتاج رئيسية: أثاث غرف النوم، وأثاث غرف الطعام، والطاولات بجميع أنواعها. ويمكن أيضاً تعديل قطع الأثاث القياسية بما يناسب الاحتياجات الخاصة. ولغرض الاستفادة من الإنترنت، أنشأت الشركة مؤخراً موقعاً إلكترونياً يمكن للعملاء من خلاله شراء الأثاث بشكل مباشر والدفع ببطاقات الائتمان. وخلال الفترة الأخيرة، قامت الشركة بشحن طلبات معدة حسب الطلب لأماكن تبعد ٩٠٠ كيلو متر.

وتقع ورشة التصنيع على مساحة فدان بجوار منزل سراج دفتا. وعلى الجانب الغربي من منزل سراج يقع معرض سراج للأثاث. ويتم اتخاذ القرارات الرئيسية حول طاولة الطعام في الغالب (وهي أول طاولة صنعها سراج مع والده). فهو يحب رمزية تشارك الطعام على المنتج الذي يُعد مصدر رزق أسرته.

اتجاهات الصناعة

حتى وقت قريب، كانت شركة دفتا تحقق نمواً سريعاً. ولكن صناعة الأثاث تشهد الآن أوقاتاً عصيبة بسبب:

- تراجع الاقتصاد بسبب الركود العالمي؛
- قيام العملاء المحتملين بالحد من إنفاقهم على السلع غير الضرورية، ومن ضمنها الأثاث؛
- المنافسة؛
- الضغط من أجل خفض الأسعار لجذب المبيعات؛
- توقف بعض مصانع الأثاث عن العمل، مما يتسبب في بعض التأخير لعملية الإنتاج.

الحكومة

بدأت الشركة عملها في عام ١٩٥٢ على يد والد سراج، السيد جيوان دفتا. وكان جيوان يصنع في البداية المغازل الخشبية والدرابزين الخشبي للدرج على مخرطة واحدة في ورشة صغيرة بجوار منزل العائلة.

وليس للشركة هيكل حوكمة رسمي. ويقوم جيوان وسراج بإعداد خطة عمل لكل فترة، ثم يجتمعان مرة واحدة شهرياً مع رجل أعمال محلي ناجح هو السيد رافي جين لمراجعة سير العمل وفقاً للخطة. وهما يدفعان أتعاباً أيضاً للسيد رافي لإبداء ما لديه من ملاحظات بشأن مدى قابلية تطبيق أحلامهم وأفكارهم الجديدة للعمل، ولمراجعة النتائج التشغيلية، وتقديم المشورة بشأن كيفية التعامل مع أية مشكلات خاصة تظهر.

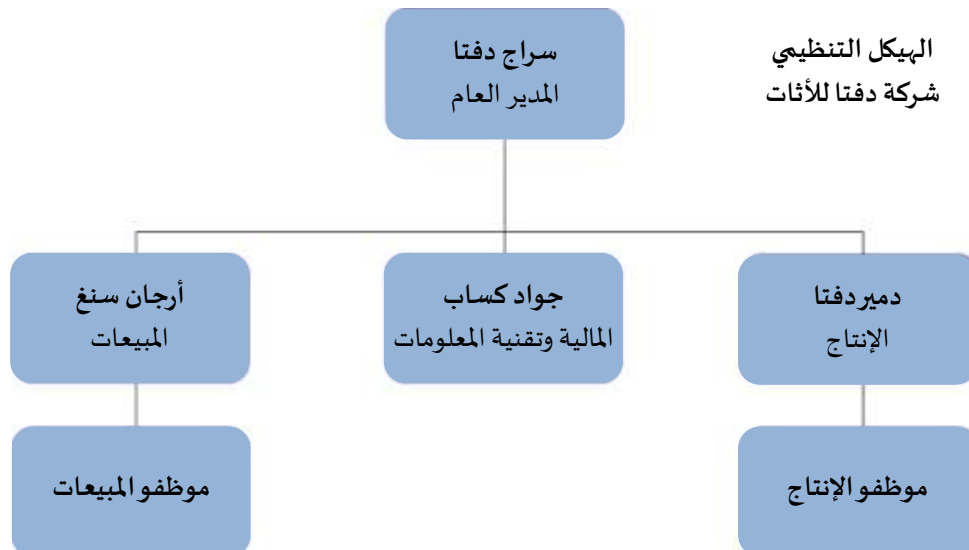
وترافق السيدة بارفن (محامية متدربة)، وهي ابنة السيد رافي، والدها عادةً إلى اجتماعاته مع سراج وجيوان. وتقدم بارفن بعض النصائح القانونية، ولكن شغفها الحقيقي يتعلق بالتسويق والترويج. وقد كان من أفكار بارفن أن شركة دفتا للأثاث ينبغي أن تتوسع وأن تبدأ في بيع المنتجات على الإنترنت. وشجعهم أيضاً على الخروج من المنطقة المحلية والوصول إلى دول الجوار. فلدبرما يحافظ الدخول إلى المزيد من الأسواق على مستويات البيع بالرغم من التراجع الاقتصادي الحالي.

العاملون

يعمل في شركة دفتا للأثاث ١٥ موظفاً بدوام كلي. وستة من هؤلاء الموظفين على صلة قرابة، بطريقة أو بأخرى، بالعائلة. ويعمل معظم أفراد العائلة في مجال الإنتاج (عند الضرورة) بالإضافة إلى الأدوار الموضحة في الشكل أدناه. وخلال الفترات المزدهرة بالعمل، قد يتم تعيين عاملين اثنين إلى أربعة عمال مؤقتين حسب الحاجة. ويعود قليل من هؤلاء العمال المؤقتين إلى العمل بشكل منتظم، ولكن نظراً لعدم الأمان الوظيفي، فإن معدل الدوران مرتفع نوعاً ما.

وبصفته المدير العام، يتولى سراج دفتا الإشراف على جميع جوانب العمل. وأرجان سنغ هو المسؤول عن المبيعات ويقوم بمساعدته موظفاً مبيعات يعملان بدوام كلي. ويعتني دميير، أخو سراج، بالإنتاج، ويشمل هذا طلب شراء المواد الخام وإدارة المخزون. ونظراً لمحدودية المساحة، فإن سراج ودميير لا يغيبان أبداً عن عملية الإنتاج، ويتشاركان في الإشراف على الموظفين.

ويتولى جواد كساب (ابن عم سراج) مسؤولية الشؤون المالية وتقنية المعلومات، ومعه موظفان في فريقه.



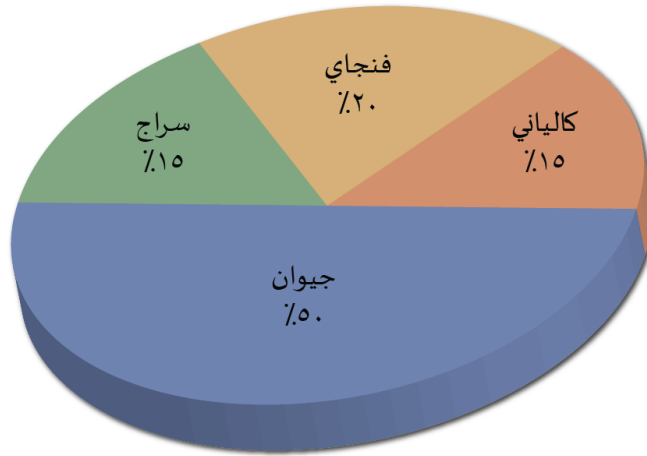
الملكية

جيوان هو المساهم الرئيسي بحصة ٥٠% في الشركة. وهو يخطط للبدء في نقل أسهمه إلى ابنه، سراج، طالما استمر سراج في إدارة الشركة بدوام كلي وظلت الشركة قادرة على تحقيق الأرباح نتيجة لذلك.

ويملك سراج وأخته كالياني حصة ١٥% لكل منهما.

والحصة المتبقية التي تبلغ ٢٠% يحتفظ بها أحد أصدقاء العائلة، وهو فينجاي شارما. وهو مستثمر ثري وفر الكثير من رأس المال اللازم لنمو الشركة.

ملكية شركة دفنا للأثاث



وكالياني مغنية مشهورة كثيرة السفر. وهي لا تشارك في أعمال الشركة وتعتمد بالكلية على والدها وأخها لرعاية حصتها.

وفي شهر يونيو من كل سنة، ينظم جيوان اجتماع عمل رسمي. ويجتمع المساهمون في الصباح (للاطلاع على القوائم المالية بالدرجة الأولى)، ولاحقاً بعد الظهيرة، يقيمون حفلاً لجميع الموظفين. ويستغل سراج هذه المناسبة لإطلاع الموظفين على مدى نجاح العمل والخطة المستقبلية.

العمليات التشغيلية

بدأت الشركة عملها بتصنيع المقاعد والطاولات والمغازل الخشبية لدرابزين الدرج، وتوسعت بعد ذلك إلى تصنيع الأثاث المتزلي البسيط مثل التسريجات وخزائن الملابس والسُرُر. وحققت دفنا للأثاث نمواً كبيراً من خلال استراتيجيات مثل:

- توفير منتجات عالية الجودة بأسعار عادلة للعملاء المحليين؛
- قبول طلبات شراء الأثاث كبيرة الحجم من التجار على مستوى الدولة. وتكون لهذه الطلبات الكبيرة مواعيد تسليم صارمة (إذ تُفرض غرامات كبيرة على التأخر في التسليم) وهوامش الربح أضيق بكثير مما للأثاث المُصنَّع حسب الطلب؛
- المبادرة كأول شركة في المنطقة إلى البيع عبر الإنترنت (لمنتجات محدودة)؛
- تصنيع أجزاء مثل المغازل الخشبية وأرجل الطاولات الدائرية لغيرهم من مصنعي الأثاث المحليين. وقد مكّن هذا الشركة من شراء مخارط وأدوات متخصصة باهظة الثمن لا تستطيع الشركات الأخرى تحمل كلفتها.

وتبيع شركة دفنا للأثاث والخشب الخردة أيضاً (القطع التي يتم رفضها في مرحلة رقابة الجودة) من المصنع، نقداً فقط.

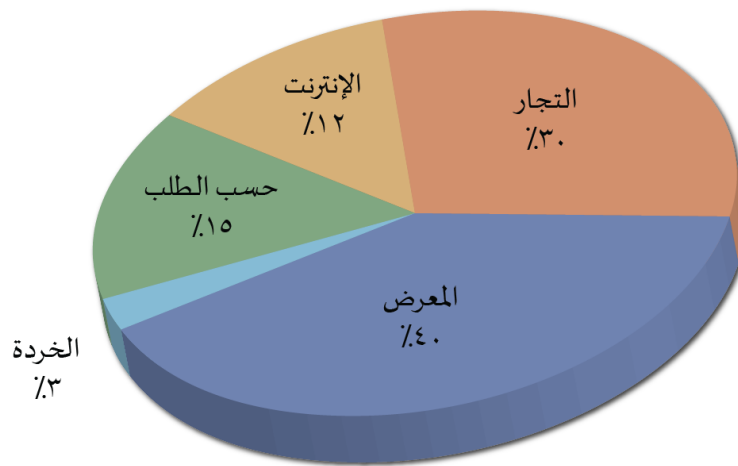
ويجري النظر أيضاً في تصدير الأثاث إلى دول الجوار. ويدرك سراج أن هذا سيستلزم ارتفاع تكاليف الشحن، والتعامل مع الجمارك، والتعرض لمخاطر صرف العملات الأجنبية، واحتمال التلف أثناء النقل. ورغم أن البيع إلى دول الجوار يستلزم ارتفاع التكاليف، فإن هذا يبدو ثمناً زهيداً مقابل الوصول إلى عملاء جدد. وتعرف بارفن أيضاً العديد من المسؤولين داخل الحكومة المحلية وتعتقد أنها تستطيع المساعدة في تيسير إنجاز الأعمال الورقية الكثيرة المطلوبة.

المبيعات

فيما يلي تفصيل المبيعات بشكل تقريبي:

- الأثاث الاعتيادي (من الكتالوج) من المبيعات التي يتم التفاوض عليها بشكل مباشر مع العميل في المعرض: ٤٠%
- المبيعات إلى تجار الأثاث: ٣٠%
- الأثاث المخصص (المصنَّع حسب الطلب): ١٥%
- المبيعات عبر الإنترنت: ١٢%
- مبيعات الخردة من المصنع: ٣%

تفصيل المبيعات



ويعتبر أرجان سنغ صانع صفقات رائع. وهو مثابر للغاية أثناء التفاوض مع العملاء وعادةً ما ينجح في البيع، غير أن هوامش الربح قد تكون ضيقة. وبالرغم من حالة التراجع الاقتصادي، فقد اشترى مؤخراً منزلاً عائلياً جميلاً مطلاً على الوادي.

• ملاحظات بشأن نظام المبيعات

- يتم إعداد عقود بيع لطلبات التجزئة والطلبات الخاصة. ويلزم دفع دفعة مقدمة بنسبة ١٥% على جميع طلبات التصنيع حسب الطلب، ويتم تسجيل ذلك على أنه إيراد مبيعات عند استلامه. ويشترط اثنان من كبار التجار على شركة دفعا الاحتفاظ بمخزون يكفي لمدة ٣٠ يوماً حتى يمكن شحن الطلبات بسرعة إلى المعارض عند الحاجة. وتحتوي هذه العقود أيضاً على نصوص تقضي برد المخزون إلى شركة دفعا في حال عدم بيعه خلال فترة زمنية محددة.
- يتم تعبئة نماذج أوامر البيع يدوياً عند البيع، باستثناء الأثاث الذي يتم بيعه مباشرة من المعرض أو الأصناف الأخرى الصغيرة الجاهزة. ويجب أخذ الموافقة من أرجان على جميع الطلبات التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠ ريال أو عندما يكون سعر البيع أقل من الحد الأدنى. ويتم إعداد الفواتير عندما يتم شحن البضاعة وإرسالها إلى العميل.
- فيما يخص جميع المبيعات التي تتم من المعرض، يتم إعداد الفواتير عند البيع ويتم تسجيلها في نظام الحسابات، الذي يقوم تلقائياً بتقييم كل معاملة بيع ويصدر إيصالاً باستلام الطلبية عند الطلب.
- يتم تحميل ملخص بمبيعات الإنترنت اليومية من الموقع الإلكتروني. ويتم إعداد بيان بتفاصيل الأصناف المطلوبة ويتم تقديمه لقسم الإنتاج. ويتم إعداد فاتورة في نفس الوقت ويتم تسجيلها في الإيراد، لأن البضاعة يكون قد تم دفع قيمتها بالفعل من البطاقة الائتمانية للعميل. وتُرفق فاتورة مؤشر عليها بـ "مدفوعة بالكامل" بجميع الطلبات عبر الإنترنت التي تم شحنها.
- لا يتحقق أرجان من الحالة الائتمانية للعملاء إلا نادراً. فهو يعرف معظمهم. وفي السابق، كان العملاء يدفعون نقداً عند التسليم؛ وحالياً، تُمنح مهلة للدفع بما يتماشى مع الشروط التي يقدمها منافسو شركة دفعا للأثاث. ولذلك، تحتاج دفعا للأثاث إلى تسهيل ائتماني من المصرف. ويبدو أن عدد الديون المعدومة أخذ في التزايد كل فترة.
- في نهاية كل شهر، يراجع سراج قوائم المبيعات والمبالغ المستحقة التحصيل. ويضمن عدم وجود أخطاء واضحة، ويتصل شخصياً بكل عميل تجاوزت

متأخرات حسابه ٩٠ يوماً.

- يحصل كل فرد من موظفي المبيعات (بمن فيهم أرجان) على عمولة ١٥% على كل عملية بيع بالإضافة إلى راتبه الأساسي. ولتحفيز موظفي المبيعات، فإن راتبهم الأساسي أقل بكثير من رواتب معظم الموظفين الآخرين. ويتابع نظام الكمبيوتر مبيعات كل موظف من موظفي المبيعات. ويطلع جواد تقريراً كل شهر ويعد قائمة بالعمولات التي سيتم دفعها ضمن رواتب الأسبوع التالي. ويقوم سراج أو دمر بمراجعة قائمة العمولات والمبيعات لضمان حصول الموظفين على المبالغ الصحيحة. ويحصل أرجان على النصيب الأكبر من عمولات البيع.

تقنية المعلومات

يتألف النظام من ستة أجهزة كمبيوتر وخادم لاستضافة موقع الإنترنت. ويُستخدم النظام الداخلي في الأساس للمراسلات الإلكترونية وتلقي الطلبات والمحاسبة. وتقوم الشركة بإجراء نسخ احتياطي لنظام الحسابات على محرك أقراص خارجي يُحفظ في الخزانة بجوار غرفة أجهزة الكمبيوتر. وقد تم إضافة جدار حماية وكلمات مرور خلال الفترتين الماضيتين. وخلال الفترة الأخيرة، سُرق من المكتب جهازان من أجهزة الكمبيوتر. ولكن الوصول إلى المكاتب أصبح أكثر أماناً الآن، وتم تقييد أجهزة الكمبيوتر بالمكاتب، وتم وضع الخادم في مكتب منفصل بدرجة تبريد خاصة ومغلق عليه بقفل. ويتولى جواد إدارة المبيعات عبر الإنترنت. واتفقت الشركة مع المصرف على معالجة بطاقات الائتمان قبل اعتماد أية طلبية للشحن، وتدفع الشركة للمصرف ٧% على كل طلبية يتم معالجتها. ويوفر البرنامج الخاص بالمبيعات عبر الإنترنت تفاصيل كل عملية بيع، بما في ذلك اسم العميل وعنوانه والأصناف المطلوبة. ويتم تحميل المعاملات التي تتم عبر الإنترنت يومياً من الموقع الإلكتروني، ويتم إعداد أوامر البيع وتُرسل إلى قسم الإنتاج.

الموارد البشرية والرواتب

يتخذ دمر وسراج جميع القرارات المتعلقة بالتوظيف. وكحال والده، يلتزم سراج بتعيين ذوي الكفاءة ويتوقع الولاء من موظفيه. ويتقاضى الموظفون رواتبهم نقداً في بداية كل أسبوع. وتتولى إحدى الموظفات، واسمها كارلا وينستون، المسؤولية عن كشف الرواتب. ولدى كارلا قائمة بالموظفين، وتقوم باحتساب الرواتب والخصومات بناءً على كشف الحضور والانصراف الذي يقدمه لها دمر. ويراجع سراج كشف الرواتب صباح كل يوم اثنين قبل أن يوجه كارلا إلى تسليم مظاريف الرواتب إلى الموظفين. ويوقع جميع الموظفين على قائمة عندما يحصلون على مظاريفهم. ولا تحتفظ الشركة بسجلات رسمية خاصة بالموظفين.

الشراء والإنتاج

يتولى دمر المسؤولية عن أنشطة الشراء والإنتاج. ونظراً لعدم تطور نظام المخزون، يميل دمر إلى الزيادة في طلب بعض الأصناف، مما يؤدي في الغالب إلى تراكم بعض المخزون في المخازن. وهذا أفضل من العجز في طلب التوريدات، الذي سيؤدي إلى تأخير في الإنتاج.

• ملاحظات بشأن وظيفة المشتريات

- يجب الحصول على اثنين على الأقل من عروض الأسعار قبل الموافقة على المشتريات التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠٠ ريال. ويُستثنى من ذلك الخشب الذي يتم توريده من منشئ محلي، أبرمت معه شركة دفناً عقد توريد حصري لمدة خمس سنوات.
- تقوم الشركة بإعداد أوامر شراء لجميع مشتريات المخزون أو المشتريات الرأسمالية التي تزيد قيمتها عن ١٠٠٠ ريال.
- يعتمد دمر جميع الموردين الجدد ويقدم التفاصيل إلى جواد. ثم يقوم جواد بإضافة الموردين إلى النظام ويقوم بإدخال تفاصيل الفواتير المستلمة.

المحاسبة والمالية

درس جواد المحاسبة في الجامعة وهو ضليع في الأمور المحاسبية والمالية. وعندما التحق بشركة دفناً قبل عامين، سارع إلى بدء العمل بحزمة برمجيات "Sound Accounting" التي طورتها شركة أونيون كورب مع وحداتها النمطية المدمجة الخاصة بالمبالغ المستحقة الدفع والمبالغ المستحقة التحصيل والأصول الرأسمالية.

• ملاحظات بشأن وظيفة المحاسبة والمالية

- لا يوجد لدى الشركة في الوقت الحالي نظام جرد مستمر للمخزون. ويتم جرد المخزون مرتين في كل فترة، مرة في نهاية الفترة ومرة في منتصفها. ويضمن هذا إمكانية احتساب هوامش الربح بدقة مرتين على الأقل في كل فترة.
- شعر جواد بالإحباط بسبب عدم وجود أدوات رقابة على المخزون. واقترح على سراج جرد المخزون أربع مرات على الأقل خلال الفترة الواحدة لضمان مراجعة الهوامش طوال الفترة. وقد تغاضى سراج عن توصية جواد وقام بتجاوزها، قائلاً إن جرد المخزون بهذه التواترة سيكون معطلاً للعمل وقد يتسبب في عدم الالتزام بمواعيد التسليم.

- بالرغم من الأرباح التي حققتها شركة دفئا، فلم يكن هنا اتساق بين الهوامش الإجمالية. ولم يكن لدى جواد تفسير لأسباب عدم تتبع تكاليف المخزون حسب كل خط إنتاج.
 - ينزعج سراج كثيراً من دفع أي شكل من أشكال ضريبة الدخل، ويضغط عادةً على جواد لضمان أن تكون الاستحقاقات "أكثر من كافية".
- ملحوظة: أعدت الإدارة قائمة الدخل وقائمة المركز المالي التاليين. ولم يتم تضمين إيضاحات للقوائم المالية أو قائمة للتدفقات النقدية.

الملحق أ

شركة دفئا للأثاث

قائمة الدخل

(بالريالات)

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر			
٢٠٠٢	٢٠٠١	٢٠٠٠	
١٠,٤٣٧,٣١٧ ريال	١٠,٣٤,٣٢٢ ريال	٨٥٧,٤٠٠ ريال	المبيعات
٨٧٩,٩٣٣	٦٨٩,٧٣٢	٥٢٨,٦٥٣	تكلفة السلع المباعة
٥٥٧,٣٨٤	٣٤٤,٥٩٠	٣٢٨,٧٤٧	إجمالي الربح
٦٤,٦٥٧	٤١,٣٥١	٣٩,٤٥٠	تكاليف التوزيع
٣٢٣,٢٨٣	٢٠٦,٧٥٤	١٩٧,٢٤٨	مصروفات إدارية
١٩,٤٧١	١٩,٢٧٩	١٥,٨٢٩	تكلفة التمويل
٢٣,٤٩٩	٢١,٠٥٤	١٠,٣٤٣	الإهلاك
٤٣٠,٩١٠	٢٨٨,٤٣٨	٢٦٢,٨٧٠	
١٢٦,٤٧٤	٥٦,١٥٢	٦٥,٨٧٧	الربح قبل الضريبة
٣١,٦١٩	١٤,٠٣٨	١٦,٤٦٩	ضريبة الدخل
٩٤,٨٥٥ ريال	٤٢,١١٤ ريال	٤٩,٤٠٨ ريال	صافي الدخل

الملحق ب

شركة دفنا للأثاث

قائمة المركز المالي

(بالريالات)

كما في ٣١ ديسمبر		
٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢
الأصول		
الأصول المتداولة		
النقد ومعادلات النقد		
٢٢,٩٤٧ ريال	٣٢,٥٢٢ ريال	٢٢,٢٤٦ ريال
٨٢,٢١٦	١١٠,٥١٧	١٧٧,٢٠٣
٦٩,٧٠٧	١١٠,٨٠٦	١٥٦,٤٦٨
٢٣,٨٧٧	١٠,٨٧٦	١٢,٧٨٩
١٩٨,٧٤٧	٢٦٤,٧٢١	٣٦٨,٧٠٦
الأصول غير المتداولة		
العقارات والآلات والمعدات		
١٠٣,٤٣٠	١٧٥,٤٥٠	١٩٥,٨٢١
٣٠,٢,١٧٧ ريال	٤٤٠,١٧١ ريال	٥٦٤,٥٢٧ ريال
حقوق الملكية والالتزامات		
الالتزامات المتداولة		
ديون مصرفية		
٥٥,٨٧٦ ريال	١٠٧,٥٤٩ ريال	١٢٣,٠١٦ ريال
٥٠,٥٤٩	١٠٧,١٨٨	١١٣,٦٤١
١٦,٤٧٠	١٤,٠٣٨	٣١,٦١٨
١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
١٣٢,٨٩٥	٢٣٨,٧٧٥	٢٧٨,٢٧٥
الالتزامات غير المتداولة		
قروض محملة بفائدة		
٩٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠
رأس المال والاحتياطيات		
رأس المال المصدر		
١٨,٦٤٣	١٨,٦٤٣	١٨,٦٤٣
٦٠,٦٣٩	١٠٢,٧٥٣	١٩٧,٦٠٩
٣٠,٢,١٧٧ ريال	٤٤٠,١٧١ ريال	٥٦٤,٥٢٧ ريال

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

خلفية

قام السيد راجيش (راج) كومار بتأسيس شركة كومار وشركاه عام ١٩٩٠. وهي شركة ذات صفة اعتبارية، لكنها لا تضم سوى عاملين اثنين في قسم الإنتاج، إلى جانب السيد راجيش بصفته المدير المالك وموظف بدوام جزئي يقدم بعض الدعم في مسك الدفاتر.

وقد تعلم راج التجارة من والده، سانجاي، في عمر مبكر. وقد رأى سانجاي أن ابنه الصغير راج يتمتع بموهبة فطرية في التجارة مما جعله يشعر بالفخر.

وبعد وفاة الأب في عام ١٩٧٦، قرر راج استثمار مذكراته الصغيرة في افتتاح ورشة أثاث خاصة به، أسماها "كومار وشركاه".

عرض العمل

ركز عمل راج في البداية على إنتاج الأثاث المنزلي الصغير المصنوع من الخشب. ولكن بعد فترة قصيرة، تقدم إليه ابن عمه سراج (من شركة دفتا للأثاث) بعرض عمل. وطلب سراج من راج أن يصرف معظم وقته واهتمامه إلى صنع المغازل الخشبية وأرجل الطاولة للأثاث الذي ينتجه مصنع دفتا. وبفضل السعر الذي كانت شركة دفتا على استعداد لدفعه مقابل المنتجات، كان راج يستطيع تحقيق هامش ربح أكبر مما كان سيجنيه من أي أعمال يدوية أخرى. لذا، فقد وافق على العرض.

ولتشجيع راج على التركيز على عمله في تلبية احتياجات شركة دفتا، اشترت دفتا حصة ١٥% في ملكية شركة كومار. وقد ساعد هذا شركة كومار على شراء مخارط وأدوات جديدة لرفع كفاءة الإنتاج.

اتجاهات الصناعة

تواجه صناعة الأثاث تحديات اقتصادية في الوقت الراهن. ورغم ذلك، شهدت شركة كومار وشركاه نمواً صحياً ومطّرداً، ولكن في حال تراجع الطلب من شركة دفتا، فإن مبيعات شركة كومار ستتضرر هي الأخرى. ولا يزال راج يقبل الطلبات لتصنيع الأثاث حسب الطلب، ولكن طلبات شركة دفتا تمثل ٩٠% تقريباً من عمله.

الإنتاج

كومار وشركاه هي شركة يديرها مالكيها، إذ يمتلك راج ٨٥% من الأسهم. وتضم الشركة عاملين اثنين يعملان بدوام كلي في قسم الإنتاج إضافة إلى راج. وقد اعتاد راج على العمل لساعات طويلة، إضافة إلى العمل في معظم عطلات نهاية الأسبوع، لمواكبة الطلبات من شركة دفتا.

ومع ذلك، لم يتواجد راج في المكتب أو الورشة خلال الفترة الحالية إلا نادراً. وهو لا يعمل إلا بالحد الأدنى الذي يتطلبه الوفاء بالاحتياجات، ولم يشارك تقريباً في اعتماد الطلبات أو شراء التوريدات أو مسك الدفاتر كما كان معتاداً من قبل. ويبدو أنه يواجه بعض المشكلات في المنزل.

وفي بداية الفترة، حصلت شركة كومار على تمويل مصرفي جديد لشراء المواد الخام الضرورية لاستبدال بعض المعدات القديمة. وقد تم تقديم القرض بشروط مصرفية يجب الوفاء بها أو قد يتم سحب التمويل.

ويتعامل راج بشكل مباشر مع العاملين في شركة دفتا فيما يتعلق بالطلبات ويقوم بتسجيلها في دفتر. ثم يقوم المحاسب بإعداد الفواتير واستلام المدفوعات، ويتولى شخصياً تنظيم عمليات الشحن ويحتفظ بسجل للطلبات/الشحن.

ويحتفظ راج بسجلات جيدة ويحدّث المعلومات التالية باستمرار:

- سجل الطلبات/الشحن: تاريخ الطلبية والمبلغ والنوع والسعر والتاريخ المتعهد به وطريقة التسليم والكمية المباعة/المشحونة وتاريخ الشحن وما إذا كان قد تم الدفع؛
- سجل المبيعات: اسم العميل وتاريخ الشحن وتفاصيل الطلبية (نوع المنتج والكمية ونوع الخشب والطلبات الخاصة وخلافه) والسعر والمبلغ المدفوع؛
- سجل المشتريات: مفصول فيه بين المواد والأصناف الأخرى.

ويطبق راج سجل الشحن بسجل المبيعات كل أسبوع لضمان عدم السهو عن أي شحنات.

المحاسبة

تعمل روبي، مسؤولة مسك الدفاتر التي تعمل بدوام جزئي في شركة كومار وشركاه، مع راج منذ ١٠ سنوات وهي تحظى بكفاءة عالية. وتحتفظ روبي بالسجلات المحاسبية وتقوم بإعداد القوائم المالية الشهرية والسنوية. ولكنها تشعر أن راج يحصل على خدماتها دون أن يوفّقها حقها. وهو لم يقدّم زيادة راتبها خلال الثلاث سنوات الأخيرة. وتعمل روبي طفلين تأمل في أن يلتحقا بالجامعة، ولكنها قلقة بشأن كيفية تدبير المصاريف الدراسية.

الملحق أ

شركة كوما وشركاه

قائمة الدخل - من إعداد الإدارة

(بالريالات)

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر			
٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	
٢١٢,٨١٨ ريال	٢٦٣,٤٣٠ ريال	٢٣١,٥٤٠ ريال	المبيعات
١٠٠,٢٢٠	١٢٢,٧٣٢	١١٨,٦٠٠	تكلفة السلع المباعة
١١٢,٥٩٨	١٤٠,٦٩٨	١١٢,٩٤٠	إجمالي الربح
١٢,٨٩٠	١٩,٤٥٠	١٣,٠٠٢	تكاليف التوزيع
٦٨,١٠١	٩١,٣١٨	٧١,٥٣٢	مصروفات إدارية
-	-	٦,٤٨٠	تكلفة التمويل
٥٠,٢٠	٦,٨٧١	١١,٥٤١	الإهلاك
٨٦,٠١١	١١٧,٦٣٩	١٠٢,٥٥٥	
٢٦,٥٨٧	٢٣,٠٥٩	١٠,٣٨٥	الربح قبل الضريبة
٨,٩٨٨	٦,٤٢٠	٥,٧٦٥	ضريبة الدخل
١٧,٥٩٩ ريال	١٦,٦٣٩ ريال	٤,٦٢٠ ريال	صافي الدخل

الملحق ب

شركة كوما وشركاه
قائمة المركز المالي - من إعداد الإدارة
(بالريالات)

كما في ٣١ ديسمبر		
٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢

الأصول

الأصول المتداولة

النقد ومعادلات النقد	١٠.٢٥٥ ريال	١٠.٨٢٢ ريال	٦.٤٥٥ ريال
المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم	٦٧.٧٥٠	٦٥.١١٠	٣٤.١٠٠
المخزون	٣٤.٦١٣	١٥.٤٤٥	١٢.٦٠٧
	١٠٣.٦١٨	٩١.٣٧٧	٥٣.١٦٢
العقارات والآلات والمعدات	٥٤.٤٣٠	٢٢.٤٦٨	٢٠.٢١٦
	١٥٨.٠٤٨ ريال	١١٣.٨٤٥ ريال	٧٣.٣٧٨ ريال

حقوق الملكية والالتزامات

الالتزامات المتداولة

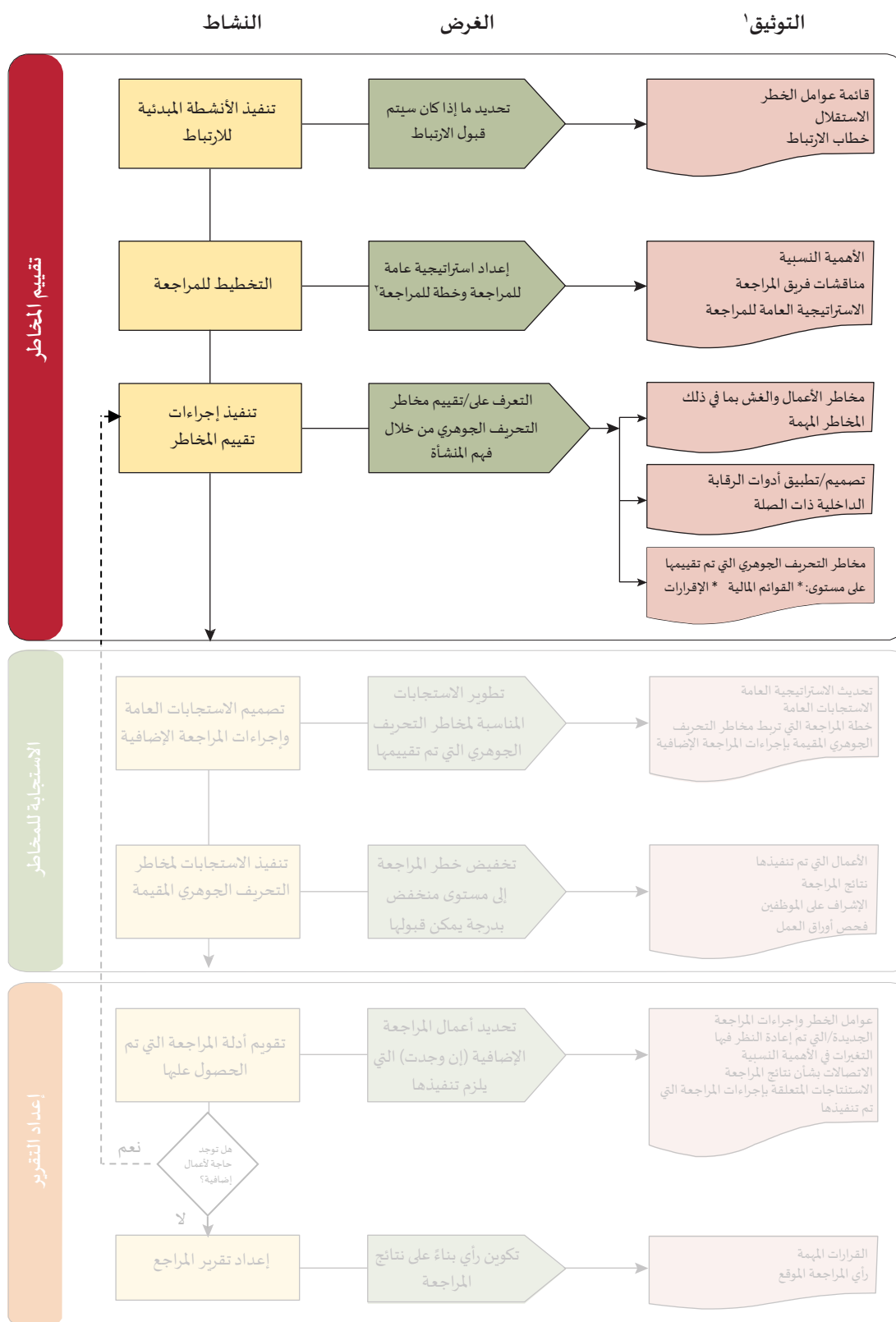
المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين وغيرهم	٥٣.١٠٠ ريال	٤٨.٨٢٠ ريال	٣٦.٥٠٠ ريال
الجزء المتداول من القروض المحملة بفائدة	٤.٠٠٠	-	-
	٥٧.١٠٠	٤٨.٨٢٠	٣٦.٥٠٠

الالتزامات غير المتداولة

قروض محملة بفائدة

رأس المال والاحتياطيات	٣١.٠٠٠	-	-
رأس المال المصدر	١٠.٥٨٠	١٠.٥٨٠	١٠.٥٨٠
الأرباح المتراكمة	٥٩.٣٦٨	٥٤.٤٤٥	٢٦.٢٩٨
	١٥٨.٠٤٨ ريال	١١٣.٨٤٥ ريال	٧٣.٣٧٨ ريال

٣. تقييم المخاطر - نظرة عامة



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

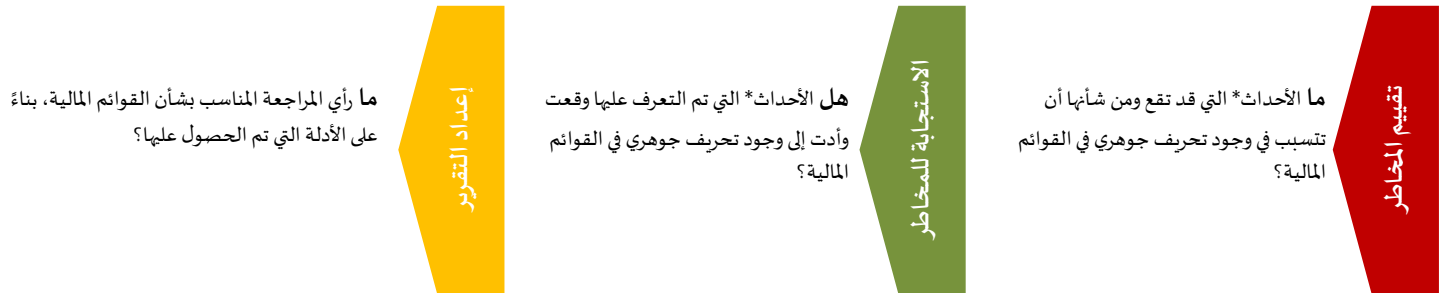
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

لأغراض هذا الدليل، تم تقسيم منهجية المراجعة إلى ثلاث مراحل منفصلة: تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر وإعداد التقرير. ويخلص الشكل الوارد في هذه الصفحة الأنشطة الرئيسية التي تنطوي عليها مرحلة تقييم المخاطر، إلى جانب الغرض منها والتوثيق الناتج عنها. وتحتوي الفصول التالية على المزيد من المعلومات عن كل نشاط من هذه الأنشطة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٣١٥	هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة.

ويوضح الشكل أدناه العناصر الثلاثة بطريقة مبسطة.

الشكل ٢-٠/٣



* "الحدث" هو ببساطة أحد عوامل خطر الأعمال أو خطر الغش (انظر الشرح الوارد في الجزء الأول، الفصل الرابع، الشكل ٢-٢/٤). ويشمل هذا أيضاً المخاطر الناتجة عن غياب الرقابة الداخلية التي تهدف إلى التخفيف من احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

يوضح الشكل ٢-٠/٣ أسباب قيام المراجع بإجراء تقييم أولي للمخاطر قبل قبول الارتباط والاتفاق على الشروط مع العميل (وقبل التقييم المستمر للمخاطر طوال المراجعة). ويشير إدراج العنصر الخاص بإعداد التقرير إلى أن المراجع سيستخدم أيضاً هذا التقييم للنظر في نوع تقرير المراجعة أو رأي المراجعة الذي قد يكون مناسباً. ومن المرجح أن يشتمل هذا على النظر المبدئي فيما إذا كان سيتم التقرير عن أمور رئيسة للمراجعة (سواءً بشكل إلزامي أو اختياري) أم لا. وعلى سبيل المثال، في الظروف التي لا يلزم فيها الإبلاغ عن أمور رئيسة للمراجعة، قد يشير تقييم المخاطر إلى عدة مخاطر قد تجعل المراجع يتخذ قراراً بأن الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة سيكون خياراً يستحق النظر فور المضي في المراجعة. وفي هذا الوقت، قد يتم إجراء مناقشات أولية أيضاً مع العميل. وإضافة إلى ذلك، يتم تناول محتوى التقرير في خطاب الارتباط وهو ما سيتم مناقشته في الفصل التالي.

ويوضح الشكل التالي الخطوات الرئيسية لمرحلة تقييم المخاطر أثناء المراجعة، حسب الترتيب المعتاد لتنفيذها.



وفيما يلي بيان بالمفاهيم الرئيسية المتناولة في مرحلة تقييم المخاطر.

الجزء والفصل	المفاهيم الرئيسية في مرحلة تقييم المخاطر
ج ١ - ٥	الرقابة الداخلية
ج ١ - ٦	إقرارات القوائم المالية
ج ١ - ٧	الأهمية النسبية وخطر المراجعة
ج ١ - ٨	إجراءات تقييم المخاطر

٤. قبول الارتباط والاستمرار فيه

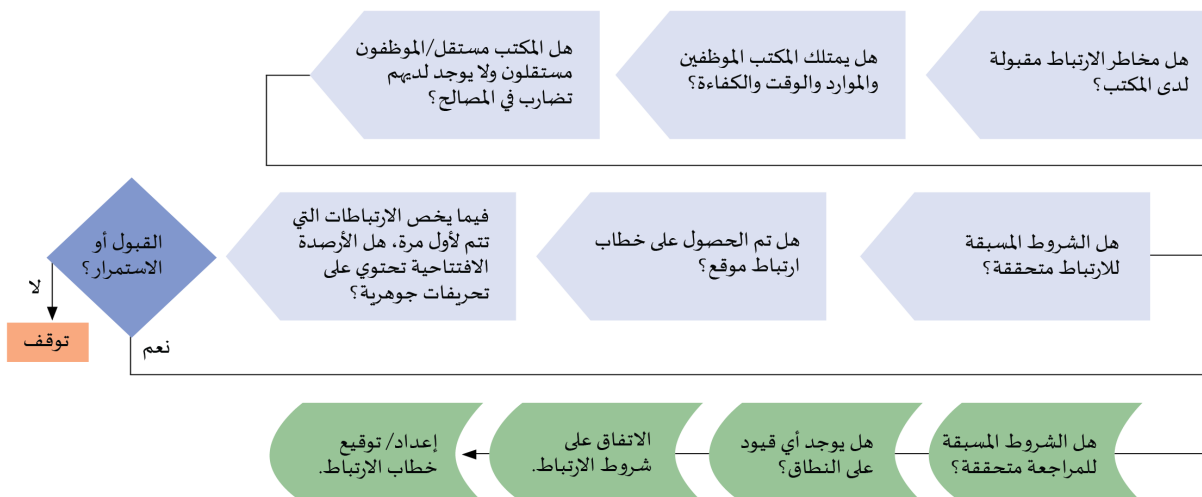
المعايير ذات الصلة	محتوى الفصل
٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠، رقابة الجودة (١)	إرشادات بشأن الإجراءات اللازمة لما يلي: - التعرف على عوامل الخطر ذات الصلة بتحديد قبول ارتباط المراجعة أو رفضه، وتقييم تلك العوامل؛ - الاتفاق على شروط الارتباط وتوثيقها.

الشكل ٤/٠-١



موضح فيما يلي الخطوات الرئيسية لألية قبول/الاستمرار في الارتباط.

تُحدد طبيعة الارتباط وما إذا كان يمكن تنفيذه وفقاً لسياسة المكتب. ثم يتم التعامل مع الأسئلة التالية، ويتم توثيق النتائج والاستنتاجات.



رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٢١٠	هدف المراجع هو عدم قبول ارتباط المراجعة أو الاستمرار فيه إلا عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سَيُنْفِذ الارتباط بناءً عليه، وذلك من خلال: (أ) التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة؛ (ب) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع، من جانب، والإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط ارتباط المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
رقابة الجودة ٢٦/١	يجب على المكتب أن يضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، بغية تزويد المكتب بتأكيد معقول بأنه لن ينفذ أو يستمر إلا في العلاقات والارتباطات التي يكون فيها: (أ) كفوياً لتنفيذ الارتباط ولديه القدرات اللازمة للقيام بذلك، بما في ذلك امتلاكه للوقت والموارد؛ (راجع: الفقرتين ١٨١، ٢٣١) (ب) قادراً على الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛ (ج) قد أخذ في الحسبان نزاهة العميل، وليست لديه معلومات من شأنها أن تدعوه إلى استنتاج أن العميل يفتقر إلى النزاهة. (راجع: الفقرات ١٩٠، ٢٠١، ٢٣١)
رقابة الجودة ٢٧/١	يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي: (أ) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٣١) (ب) أن يحدد المكتب ما إذا كان من المناسب قبول الارتباط، وذلك في حال التعرف على تضارب محتمل في المصالح عند قبول ارتباط من عميل جديد أو حالي. (ج) أن يوثق المكتب كيفية حل الإشكالات، وذلك إذا كان قد تم التعرف على أي إشكالات، وقرر المكتب مع ذلك قبول أو الاستمرار في العلاقة مع العميل أو في ارتباط معين.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
رقابة الجودة ٢٨/١	يجب على المكتب أن يضع بشأن الاستمرار في الارتباطات والعلاقات مع العملاء سياسات وإجراءات تتناول الظروف التي يحصل فيها المكتب على معلومات كان من شأنها أن تتسبب في رفضه للارتباط فيما لو توفرت له تلك المعلومات في وقت سابق. ويجب أن تشمل هذه السياسات والإجراءات على النظر فيما يلي: (أ) المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المكتب بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛ (ب) إمكانية الانسحاب من الارتباط، أو من كلٍ من الارتباط والعلاقة مع العميل. (راجع: الفقرتين ٢٢٠، ٢٣١)
٤/٢١٠	لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين أدناه: الشروط المسبقة للمراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقرير مالي مقبول في إعداد القوائم المالية وموافقة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساس الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.
١٢/٢٢٠	يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط بأنه قد أثبتت إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تُعد مناسبة. (راجع: الفقرتين ٨٠، ٩١)
١٣/٢٢٠	إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كانت ستتسبب في رفض المكتب لارتباط المراجعة فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم. (راجع: الفقرة ٩١)
١٣/٣٠٠	يجب على المراجع قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يقوم بالأنشطة التالية: (أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٢٢٠) فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل وارتباط المراجعة المحدد؛ (ب) التواصل مع المراجع السابق، إذا كان هناك تغيير في المراجعين، عملاً بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة. (راجع: الفقرة ٢٢١)

١/٤ نظرة عامة

إن من أهم القرارات التي قد يتخذها المكتب هو تحديد الارتباطات التي سيقبلها أو العلاقات التي سيحتفظ بها مع العملاء. وقد تؤدي القرارات السيئة التي يتم اتخاذها إلى عدم إمكانية تحصيل الأجر مقابل أوقات العمل المنقضية أو عدم الحصول على الأتعاب أو زيادة الضغوط على الشركاء والموظفين أو فقدان السمعة، والأسوأ من ذلك كله، احتمال التعرض للدعوى القضائية.

ويتطلب معيار رقابة الجودة (١) ومعيار المراجعة (٢٢٠) من المكتب وضع وتطبيق وتوثيق إجراءات رقابة الجودة الخاصة بسياسات قبول العملاء والاحتفاظ بهم. وفي الوضع الأمثل، ينبغي أن تتناول هذه السياسات والإجراءات مستويات المخاطر (درجة تحمل المخاطر) وصفات العملاء (مثل ضعف نزاهة الإدارة أو ارتفاع المخاطر الخاصة بالصناعة أو التداول العام للشركات) التي لن يقبل بها المكتب.

وقبل أن يتخذ المكتب قراراً بقبول الارتباط أو الاحتفاظ به، يتعين على المراجع:

- تحديد إمكانية قبول إطار التقرير المالي المقترح؛
- تقييم ما إذا كان المكتب قادراً على الالتزام بالمتطلبات المسلكية ذات الصلة؛
- الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية:

– إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛

– الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ؛

– منح المراجع حق الوصول إلى جميع المعلومات ذات الصلة وأية معلومات إضافية قد يطلبها المراجع، إضافة إلى الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة يرى المراجع أنه من الضروري أن يحصل منهم على أدلة للمراجعة.

- تنفيذ الإجراءات الخاصة بقبول الارتباط أو الاستمرار فيه. وهذه الإجراءات مشابهة لإجراءات تقييم المخاطر الموضحة في الفصل الثامن من الجزء الأول. وقد يتم استخدام النتائج لاحقاً (بافتراض قبول الارتباط) كجزء من تقييم المخاطر.

وتساعد عمليات تقييم مخاطر الارتباط في السنة الأولى والسنوات اللاحقة في ضمان أن المكتب:

- مستقل، وأنه لا يوجد تضارب في المصالح؛
- يحظى بالكفاءة اللازمة لتنفيذ العمل بالموارد المطلوبة وفي الوقت المتاح؛
- على استعداد لتحمل المخاطر التي ينطوي عليها تنفيذ المراجعة؛
- ليس على علم بأية معلومات جديدة عن عميل حالي كانت ستتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل.

وقد يشتمل تقييم خطر الارتباط على إجراء تقييم لنزاهة الإدارة وموقفها السلوكي تجاه الرقابة الداخلية وتقييم لاتجاهات الصناعة وتوفر أدلة المراجعة المناسبة وغيرها من العوامل مثل قدرة العميل على دفع الأتعاب.

نقاط يلزم مراعاتها

قد تكون هناك بعض المنشآت الصغيرة للغاية التي تطلب إجراء مراجعة والتي يتولى فيها المدير المالك إدارة المنشأة، ويُطَبَّق فيها القليل من أدوات الرقابة الرسمية المؤثقة (إن وجدت أصلاً)، ومن ثمَّ يستطيع المدير المالك تجاوز كل شيء بسهولة. وفي هذه الحالات، يتعين على المراجع تحديد ما إذا كان من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى. وإذا كان ذلك هو واقع الحال، يمارس المراجع الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان ينبغي رفض الارتباط أو تقديم رأي معدل.

ومن بين العوامل التي يلزم مراعاتها في هذا الشأن:

- بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة. على سبيل المثال، هل المدير المالك جدير بالثقة ويتمتع بالكفاءة؟ وهل له موقف سلوكي جيد تجاه الرقابة الداخلية؟
- هل من الممكن وضع استجابات عامة وإجراءات مراجعة إضافية تستجيب بشكل مناسب لعوامل الخطر التي تم تقييمها؟ على سبيل المثال، هل يمكن استخدام الإجراءات الأساس لتحديد تسجيل جميع الإيرادات والالتزامات بشكل سليم في السجلات المحاسبية؟

٢/٤ قبول الارتباط

الخطوة الأولى في آلية قبول العملاء أو الاستمرار في العلاقة معهم هي تقييم قدرة مكتب المراجعة على تنفيذ الارتباط، والمخاطر التي ينطوي عليها الارتباط. ويوضح الشكل التالي بعض مسارات الاستقصاء المحتملة.

الشكل ٢/٤-١

الاعتبار	مسار الاستقصاء
متطلبات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب	• ما السياسات والإجراءات المطبقة لتوفير تأكيد معقول بأن المكتب لن يقيم علاقات أو يستمر فيها إلا إذا: • كان قادراً على الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة؛ • كانت مخاطر الارتباط ضمن درجة تحمل المكتب للمخاطر؟
ما العمل المطلوب؟	• ما طبيعة ونطاق المراجعة؟ • ما الإطار المحاسبي الذي سيتم استخدامه؟ • كيف سيتم استخدام تقرير المراجع والقوائم المالية؟ • ما الموعد النهائي (إن وجد) لإنجاز المراجعة؟

الاعتبار	مسار الاستقصاء
هل يتوفر لدى المكتب الكفاءات والموارد اللازمة والوقت المطلوب؟	- هل يتوفر لدى المكتب عدد كافٍ من العاملين الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة؟ - هل العاملون الذين تم اختيارهم من المكتب: — على معرفة بالصناعات أو الأمور ذات الصلة، أو — لديهم خبرة في المتطلبات النظامية أو متطلبات التقرير ذات الصلة، أو — قادرون على اكتساب المهارات والمعارف الضرورية بفاعلية؟ - هل يتوفر خبراء، في حال الحاجة إليهم؟ - عند الاقتضاء، هل يتوفر أشخاص مؤهلون لتنفيذ فحص رقابة جودة الارتباط؟ - هل يستطيع المكتب والموظفون المتاحون (في ضوء متطلبات الوقت الذي يحتاج إليه سائر العملاء) إنجاز الارتباط في غضون الموعد النهائي المحدد لإصدار التقرير؟
هل المكتب مستقل؟	- هل يستطيع المكتب وفريق الارتباط الالتزام بالمتطلبات المسلكية ومتطلبات الاستقلال؟ - عند التعرف على تضارب في المصالح أو عدم استقلال أو غير ذلك من التهديدات: — هل تم اتخاذ تصرف مناسب للقضاء على تلك التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله عن طريق تطبيق تدابير وقائية؟ أو — هل تم اتخاذ خطوات للانسحاب من الارتباط؟ - إذا كانت المنشأة قيد المراجعة مكوناً في مجموعة أكبر، فقد يطلب فريق ارتباط المجموعة تنفيذ أعمال معينة على المعلومات المالية للمكون. وفي هذه الحالات، يتوصل فريق ارتباط المجموعة أولاً إلى فهم لما يلي: — ما إذا كان مراجع المكون يفهم المتطلبات المسلكية ذات الصلة بمراجعة المجموعة (بما فيها متطلبات الاستقلال) وسيلتزم بها، — الكفاءة المهنية لمراجع المكون، — ما إذا كان فريق ارتباط المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مراجع المكون بالقدر اللازم للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، — ما إذا كان مراجع المكون يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعال على المراجعين.
هل المخاطر التي ينطوي عليها الارتباط يمكن قبولها؟	- فيما يخص الارتباطات الجديدة، هل تواصل المكتب (وفقاً لمتطلبات الفقرة ١٣ من معيار المراجعة (٣٠٠)) مع المراجع السابق لتحديد ما إذا كانت توجد أي أسباب لعدم قبول الارتباط؟ - هل أجرى المكتب بحثاً عبر الإنترنت وعقد مناقشات مع العاملين في المكتب والأطراف الثالثة الأخرى (مثل المسؤولين المصرفيين) للتعرف على أي أسباب قد تدعوه إلى عدم قبول الارتباط؟ - ما قيم المنشأة ("نهج الإدارة العليا") وأهدافها المستقبلية؟ - ما مدى كفاءة الإدارة العليا للمنشأة وموظفيها؟ - هل توجد قضايا مستعصية أو مستهلكة للوقت يلزم التعامل معها (سياسات محاسبية، تقديرات، التزام بالأنظمة، إلى آخره)؟ - ما التغييرات التي حدثت خلال هذه الفترة وستؤثر على الارتباط (اتجاهات ومبادرات العمل، التغييرات في العاملين، إعداد التقارير المالية، نظم تقنية المعلومات، شراء/بيع الأصول، اللوائح، إلى آخره)؟ - هل يوجد مستوى مرتفع من الرقابة الجماهيرية والاهتمام الإعلامي؟ - هل المنشأة في وضع مالي جيد وهل لديها القدرة على دفع الأتعاب المهنية للمكتب؟ - هل المنشأة ستساعد المكتب في الحصول على المعلومات وإعداد الجداول، وتحليل الأرصدة، وتقديم ملفات البيانات وخلافه؟

الاعتبار	مسار الاستقصاء
هل يمكن الوثوق بالعميل؟	- هل توجد أي قيود على النطاق، مثل المواعيد النهائية غير الواقعية أو عدم القدرة على الحصول على أدلة المراجعة الضرورية؟ - هل توجد أي أسباب (أو أحداث وقعت مؤخراً) تثير شكوكاً حول نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة في المنشأة؟ يُنظر في العمليات التشغيلية للمنشأة، بما في ذلك ممارسات العمل والسمعة التجارية وأية مخالفات مسلكية أو تنظيمية سابقة. - هل توجد أي مؤشرات على احتمال تورط المنشأة في أنشطة لغسل الأموال أو غيرها من الأنشطة الإجرامية؟ - ما الأطراف ذات العلاقة وما هي سمعتها التجارية؟ - هل للإدارة موقف سلوكي ضعيف تجاه الرقابة الداخلية وموقف سلوكي تعسفي تجاه تفسير معايير المحاسبة؟ يُنظر في الثقافة المؤسسية والهيكل التنظيمي ودرجة تحمل المخاطر ومدى تعقيد المعاملات وما إلى ذلك.

نقاط يلزم مراعاتها

التقرير عن الأمور الرئيسية للمراجعة

توجد أربع طرق لانطباق الأمور الرئيسية للمراجعة:

- وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠١) للمنشآت المدرجة؛ أو
- وفقاً لمتطلبات الأنظمة أو اللوائح المحلية؛ أو
- اختيارياً بناءً على طلب العميل؛ أو
- اختيارياً بناءً على رغبة المراجع.

وعندما يكون التقرير عن الأمور الرئيسية للمراجعة إلزامياً أو عندما يتم التقرير عنها اختيارياً، فمن المرجح أن يجد المراجع حاجة إلى استخدام المزيد من الموارد. وسيطلب ذلك المزيد من وقت الشركاء أو كبار الموظفين. وهذا مهم لأغراض التخطيط وتوقع التكاليف المطلوبة.

عمليات التحقق من الخلفية

لضمان دقة المعلومات التي تم الحصول عليها من المنشأة، يُنظر في المعلومات التي يمكن الحصول عليها من أطراف ثالثة للتحقق من صحة الجوانب الرئيسية لتقييم المخاطر. ويمكن لهذه الخطوة البسيطة أن تحول دون ظهور المشكلات لاحقاً. ومن أمثلة ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مثل القوائم المالية السابقة، وإقرارات ضريبة الدخل، والتقارير الائتمانية، وربما (بعد الحصول على إذن العميل المحتمل) المناقشات مع كبار المستشارين مثل المسؤولين المصرفيين وما إلى ذلك.

نقاط يلزم مراعاتها

- قبل الاتصال بأطراف ثالثة وجمع المعلومات بشأن العميل المحتمل، تُتخذ خطوات لضمان أن جميع الشركاء والموظفين على علم بما يلي:
- سياسات المكتب لحماية المعلومات السرية المحتفظ بها بشأن العملاء؛
- متطلبات أي أنظمة تتعلق بالخصوصية؛
- متطلبات قواعد سلوك وأداب المهنة المنطبقة.

فور التوصل إلى قرار بشأن قبول الارتباط أو الاستمرار فيه، تتمثل الخطوة التالية في:

- التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة؛
- التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المراجع والإدارة (والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال) بشأن شروط ارتباط المراجعة.

٣/٤ الشروط المسبقة للمراجعة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٢١٠	حتى يمكن للمراجع التأكد من تحقق الشروط المسبقة للمراجعة، يجب عليه القيام بما يلي: (أ) تحديد ما إذا كان إطار التقرير المالي الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية مقبولاً؛ (راجع: الفقرات ٢١٠-١٠٠) (ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقرر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرات ١١١-١٤٠، ٢١١) (١) إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل؛ (راجع: الفقرة ١٥٠) (٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ؛ (راجع: الفقرات ١٦١-١٩٠) (٣) تمكين المراجع مما يلي: أ. الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛ ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراجع من الإدارة لغرض المراجعة؛ ج. الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى المراجع أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

الشكل ٣-٤/١

الاعتبار	مسار الاستقصاء
هل الشروط المسبقة للمراجعة متحققة؟	هل إطار التقرير المالي (مثل المعايير الدولية للتقرير المالي أو أي إطار آخر محلي) الذي سيتم استخدامه في إعداد القوائم المالية مقبول؟ ومن بين العوامل التي يلزم مراعاتها في هذا الشأن: • طبيعة المنشأة (خاصة أو عامة أو غير هادفة للربح)؛ • الغرض من القوائم المالية (ذات غرض عام أم موجهة لمستخدمين محددين)؛ • طبيعة القوائم المالية (مجموعة كاملة من القوائم المالية أو قائمة مالية واحدة)؛ • ما إذا كانت هناك أنظمة أو لوائح تفرض إطار التقرير المالي المنطبق. هل الإدارة توافق على مسؤوليتها فيما يتعلق بما يلي، وتقرر بتلك المسؤولية/تفهمها: • إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك عرضها العادل (عند الاقتضاء)؛ • الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ؛ • تمكين المراجع مما يلي: — الوصول إلى جميع المعلومات ذات الصلة مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى بما فيها المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعدة؛ — المعلومات الإضافية التي تُطلب من الإدارة لغرض المراجعة (مثل الإفادات المكتوبة)؛ — الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة للحصول على أدلة المراجعة الضرورية؟
هل يوجد قيد على النطاق؟	هل فرضت الإدارة أو المكلفون بالحكومة أي نوع من القيود على نطاق المراجعة؟ قد يشمل هذا المواعيد النهائية غير الواقعية وعدم القبول بموظفين معينين من المكتب لتنفيذ العمل وفرض الوصول إلى المقرات أو كبار العاملين أو الوثائق ذات الصلة. وإذا كان هذا القيد سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء رأي، فإن المكتب يرفض الارتباط، ما لم يكن مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالمضي في الارتباط.

في حالة عدم موافقة الإدارة على مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦ (ب) من معيار المراجعة (٢١٠) أعلاه، وعدم إقرارها بتلك المسؤوليات، أو إذا كان إطار التقرير المالي غير مقبول، فإن الفقرة ٨ من معيار المراجعة (٢١٠) تتطلب من المراجع رفض الارتباط ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح.

٤/٤ الاتفاق على شروط الارتباطات

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٧/٢١٠	إذا فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المراجع في شروط ارتباط مراجعة مقترح بشكل يعتقد المراجع معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية، فلا يجوز للمراجع قبول مثل هذا الارتباط المقيد كارتباط مراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة.
٩/٢١٠	يجب على المراجع أن يتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرة ٢٢٠)
١٠/٢١٠	مع مراعاة الفقرة ١١، يجب أن تُسجل شروط ارتباط المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع: الفقرات ٢٣٠-٢٧٠) (أ) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛ (ب) مسؤوليات المراجع؛ (ج) مسؤوليات الإدارة؛ (د) تحديد إطار التقرير المالي المنطبق لإعداد القوائم المالية؛ (هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها المراجع؛ (راجع: الفقرة ٢٤٠) (و) تصريحاً بأنه قد توجد ظروف يمكن أن يتغير فيها شكل ومحتوى التقرير.
١١/٢١٠	إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط ارتباط المراجعة، المشار إليها في الفقرة ١٠، فلا يلزم أن يقوم المراجع بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق هذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقرر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرات ٢٣٠، ٢٨٠، ٢٩٠)
١٢/٢١٠	إذا حدد نظام أو لائحة مسؤوليات للإدارة تشبه تلك المبينة في الفقرة ٦(ب)، فقد يرى المراجع أن النظام أو اللائحة تتضمن، بحسب حكم المراجع، مسؤوليات ذات تأثير مماثل لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المماثلة، فقد يستخدم المراجع نص النظام أو اللائحة لوصف هذه المسؤوليات في اتفاق مكتوب. وفيما يتعلق بالمسؤوليات التي لا ينص عليها النظام أو اللائحة بحيث تكون ذات تأثير مماثل، فيجب أن يستخدم الاتفاق المكتوب الوصف الوارد في الفقرة ٦(ب). (راجع: الفقرة ٢٨٠)
١٣/٢١٠	في عمليات المراجعة المتكررة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط ارتباط المراجعة، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بالشروط القائمة لارتباط المراجعة. (راجع: الفقرة ٣٠٠)
١٤/٢١٠	لا يجوز للمراجع أن يقبل بأي تغيير في شروط ارتباط المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع: الفقرات ٣١٠-٣٣٠)
١٥/٢١٠	إذا طُلب من المراجع قبل إنجاز ارتباط المراجعة تغيير الارتباط إلى ارتباط يحمل مستوى أقل من التأكيد، فيجب على المراجع تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع: الفقرتين ٣٤٠، ٣٥٠)
١٦/٢١٠	في حال تغيير شروط ارتباط المراجعة، يجب أن يتفق المراجع والإدارة على الشروط الجديدة للارتباط وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق مكتوب.
١٧/٢١٠	إذا لم يكن من الممكن للمراجع الموافقة على تغيير شروط ارتباط المراجعة، ولم تسمح له الإدارة بالاستمرار في ارتباط المراجعة الأصلي، فيجب على المراجع: (أ) الانسحاب من ارتباط المراجعة إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ (ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواء كانت تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

ملحوظة: تحتوي الفقرات ١٨-٢١ من معيار المراجعة (٢١٠) على بعض الاعتبارات الإضافية عند قبول الارتباط، كما في حالة استكمال معايير التقرير المالي بأنظمة أو لوائح وعندما يكون إطار التقرير المالي مفروضاً بموجب أنظمة أو لوائح.

لضمان التفاهم الواضح بين الإدارة والمراجع بشأن شروط الارتباط، يتم إعداد خطاب ارتباط (أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب) والاتفاق عليه مع ممثل الإدارة العليا المعني. وتجنباً لأي سوء تفاهم محتمل، يتم الانتهاء من وضع خطاب الارتباط والتوقيع عليه قبل الشروع في أعمال الارتباط.

وحتى في البلدان التي تكون فيها أهداف المراجعة ونطاقها والتزاماتها محددة بموجب الأنظمة، قد يظل لخطاب الارتباط فائدة في إحاطة العملاء بأدوارهم ومسؤولياتهم الخاصة.

وتحتوي دراسات الحالة التي سترد لاحقاً على مثال لخطاب الارتباط، بناءً على المثال الوارد في معيار المراجعة (٢١٠).

ويتناول خطاب الارتباط الأمور الموضحة أدناه.

الشكل ٤/١-١

الشروط	الوصف
الهدف والإطار المحاسبي والنطاق وشكل تقرير المراجع الذي سينتج عن مراجعة القوائم المالية	- الإطار المحاسبي الذي سيتم استخدامه. - الهدف من مراجعة القوائم المالية والشكل المتوقع لتقرير المراجع أو غيره من وسائل الاتصال. وأيضاً، الظروف التي قد يختلف فيها التقرير عن الشكل والمحتوى المتوقعين. - نطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات المسلكية المنطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها المراجع. - الأطراف الأخرى التي يتعين تقديم تقرير لها (على سبيل المثال، الجهات التنظيمية).
مسؤوليات المراجع	- تنفيذ المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة. - أي متطلب أو قرار اختياري بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، عند الاقتضاء. - الإقرار بأنه نظراً للقيود الملازمة للمراجعة وقيود الرقابة الداخلية، فإن ثمة خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة.
مسؤوليات الإدارة	- إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وتصميم وتطبيق الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ. - قبول شروط الارتباط المنصوص عليها في خطاب الارتباط. - توفير وصول غير مقيد إلى أي سجلات ووثائق ومعلومات أخرى يتم طلبها فيما يتصل بالمراجعة. - توفير وصول غير مقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة. - تأكيد توقع المراجع بالحصول على مصادقة مكتوبة من الإدارة بشأن الإفادات المقدمة فيما يتصل بالمراجعة. - موافقة الإدارة على إبلاغ المراجع بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية. - موافقة الإدارة على تزويد المراجع بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواءً تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، وأية معلومات أخرى تنوي الإدارة إصدارها، وذلك في الوقت المناسب بما يسمح للمراجع بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.

وموضح فيما يلي أمور أخرى قد يتم تضمينها في خطاب الارتباط.

الشكل ٤/٢-١

الشروط	الوصف
الأمور الرئيسة للمراجعة	حتى في حال عدم الإلزام بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، فإنه قد يكون من المفيد الإشارة في شروط ارتباط المراجعة إلى احتمالية الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع. وفي بعض الدول، قد تكون مثل هذه الإشارة ضرورية لمجرد الاحتفاظ بالقدرة على الإبلاغ عن هذه الأمور.

الشروط	الوصف
كيفية تنفيذ المراجعة وحل أي خلافات والتزامات الطرفين والترتيبات الخاصة بالأتعاب	- يتم تناول الترتيبات المتعلقة بما يلي: - التخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق الارتباط وتفاصيل مسودات القوائم المالية أو أوراق العمل الأخرى، إن وجدت، التي سيقوم العميل بإعدادها، إلى جانب التواريخ التي سيطلب فيها المراجع هذه المسودات والأوراق؛ - إشراك أي مراجعين وخبراء آخرين؛ - إشراك المراجع السابق، إن وجد، فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية؛ - أمور أخرى: — أي تقييد للالتزام المراجع، إذا كان ذلك محتملاً؛ — أساس احتساب الأتعاب وأي ترتيبات خاصة بالفوترة؛ — أي التزامات على المكتب بتقديم أوراق عمل المراجعة لأطراف أخرى؛ — الإشارة إلى أي اتفاقات أخرى بين المراجع والعميل، أو أي خطابات أو تقارير أخرى يتوقع المراجع إصدارها إلى العميل. ويتعين على العميل تأكيد شروط الارتباط عن طريق الإقرار باستلام خطاب الارتباط.

تحديث خطاب الارتباط

عند عدم حدوث أي تغييرات، يتعين على المراجع تقييم ما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بشروط ارتباط المراجعة القائمة. وقد يتم إعادة تأكيد شروط الارتباط عند إعادة تعيين المراجع دون الحاجة إلى الحصول على خطاب جديد كل عام.

ويلزم إعادة النظر في خطاب الارتباط عند تغير الظروف. ومن الأمور التي قد تُشكّل تغييراً في الظروف:

- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط، مثل التقرير عن الأمور الرئيسية للمراجعة إذا لم يكن هذا هو واقع الحال في السابق؛
- تغيير حدث مؤخراً في الإدارة العليا؛
- تغيير مهم في ملاك المنشأة؛
- تغيير مهم في طبيعة المنشأة أو حجم أعمالها؛
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية؛
- تغيير في إطار التقرير المالي الذي تم اتباعه في إعداد القوائم المالية؛
- تغيير في متطلبات التقرير الأخرى؛
- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لهدف ونطاق المراجعة.

التغيير في شروط ارتباط المراجعة

إذا طلبت الإدارة إجراء تغييرات في شروط ارتباط المراجعة، ينظر المراجع فيما إذا كان هناك مبرر معقول لهذا الطلب، والآثار المترتبة على ذلك في نطاق ارتباط المراجعة. وقد تشمل المبررات المعقولة، حدوث تغير في ظروف العميل أو وجود سوء فهم لطبيعة الخدمة الأصلية المطلوبة.

ولن يكون التغيير معقولاً إذا كان الدافع لطلبه قضايا ظهرت أثناء المراجعة. وقد يشمل هذا معلومات المراجعة التي لا تدعم إفادات الإدارة، أو عدم القدرة على الحصول على معلومات مراجعة معينة (قد تحد من نطاق المراجعة)، أو الأدلة غير المرضية. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بأرصدة المخزون، وقيام المنشأة بطلب تغيير ارتباط المراجعة إلى ارتباط فحص لتفادي الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

وإذا كان تغيير الشروط معقولاً، يتم الحصول على خطاب ارتباط معدل أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. ولكن إذا لم يكن من الممكن للمراجع الموافقة على التغيير المقترح في الشروط، ولم تسمح الإدارة للمراجع بالاستمرار في ارتباط المراجعة الأصلي، فيتعين على المراجع:

- الانسحاب من ارتباط المراجعة إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطقية؛
- تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواء تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب رفع تقرير عن هذه الظروف إلى أطراف أخرى، مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

٥/٤ دراسات الحالة - قبول العميل والاستمرار في العلاقة معه

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

ملحوظة: بصفة عامة، تم استخدام منهج أكثر تنظيماً (مثل قوائم تحقق وخلافه) لتوثيق أدلة المراجعة فيما يخص شركة دفئا للأثاث ومنهج أقل تنظيماً (استخدام مذكرات وخلافه) فيما يخص شركة كومار. وهذا لتوضيح وسائل التوثيق البديلة لا أكثر. ولا يمنع هذا استخدام المذكرات في مراجعة شركة دفئا أو قوائم التحقق في مراجعة شركة كومار. ويُعد اختيار طريقة توثيق الالتزام بمعايير المراجعة مسألة حكم مهني ينبغي مناقشتها، في الوضع الأمثل، أثناء مرحلة التخطيط للمراجعة.

بافتراض أن هذا ارتباط مراجعة مستمر، سيقوم الشريك أو المدير الأول في مكتب المراجعة بإجراء بعض الاستقصاء للتعرف على أي عوامل خطر جديدة أو متغيرة، وتقييمها، ذات صلة بتحديد الاستمرار في ارتباط المراجعة. ويشمل الاستقصاء على سبيل المثال ما يلي:

دراسة الحالة أ - دفثا للأثاث

قبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم

يمكن استخدام استبيان من قبيل ما يلي.

• هل تم استيفاء الشروط المسبقة للمراجعة؟	ستقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية لشركة دفثا باستخدام المعايير الدولية للتقرير المالي. وقد تم التوقيع على خطاب الارتباط، وأقرت الإدارة بمسؤوليتها عن:
• هل تم اتباع متطلبات القبول/الاستمرار الواردة في دليل رقابة الجودة الخاص بالمكتب؟	• إتاحة جميع المعلومات التي يتم طلبها. • توفير وصول غير مقيد إلى العاملين. • تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.
• هل حدث أي تغيير في الشروط المرجعية أو المتطلبات الخاصة بارتباط المراجعة؟	لا.
• هل توجد أي قضايا تتعلق بالاستقلال أو هل يوجد تضارب في المصالح؟	لوحظ أمر واحد فقط وهو قيام أحد موظفينا بشراء الكثير من أثاث غرف النوم من شركة دفثا؛ وقد دفع الموظف السعر المحدد في الكتالوج. ولا يشكل هذا الحدث تهديداً لاستقلالنا.
• هل توجد أي ظروف قد تثير شكوكاً حول نزاهة ملاك العميل؟ يُنظر في: العلاقات العائلية/الشخصية مع الأفراد الرئيسيين لدى العميل والخدمات غير المتعلقة بالمراجعة مثل المحاسبة والمصالح المالية وعلاقات العمل الأخرى.	لا. ولكن انتشرت بعض الأخبار السلبية عن بارفن (أخت مستشار الأعمال الخاص بالعميل) في شهر يوليو. فقد كانت مستشاراً في صفقة عقارية اتهم فيها مسؤولون حكوميون بتلقي رشاً من المطورين. وقد ذكر أيضاً هذا الأمر في قائمتنا لعوامل خطر المراجعة.
• هل توجد مجالات تستدعي معرفة متخصصة؟	سنستعين بالسيد ديفيد (على دراية واسعة بمجال تقنية المعلومات) لفحص أدوات الرقابة المطبقة على مبيعات الإنترنت.
• هل تتوفر لدى المكتب القدرة من حيث الوقت والكفاءات والموارد لإنجاز الارتباط وفقاً للمعايير المهنية ومعايير المكتب؟	نعم. انظر الميزانية الموضوعة.
• هل توجد أي قضايا تم التعرف عليها خلال المراجعات السابقة والارتباطات الأخرى فيما يخص هذه المنشأة يلزم التعامل معها؟	توجد حاجة لتفحص أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات نظراً لقرار العميل بقبول المبيعات عبر الإنترنت.
• هل توجد أي ظروف جديدة تزيد من خطر الارتباط؟	لا. للإدارة موقف سلوكي جيد تجاه الرقابة الداخلية.
• هل يستطيع العميل الاستمرار في دفع الأتعاب؟	نعم.

الاستنتاج

التقييم العام لخطر الارتباط = منخفض
يجدر بنا الاستمرار مع هذا العمل.

سانع جون لي

يتم تضمين شروط الارتباط في خطاب من قبيل الموضح أدناه.

جميل، ودوايند أند وينج ذ.م.م
٥٥ كينغستون ستريت، كيب تاون، يونايتد تريبتوريز
١٢٣-٥٣٠٠٤



١٥ أكتوبر ٢٠٢٢

السيد سراج دفتا، المدير العام

شركة دفتا للأثاث

٢٢٥٥ ويست ستريت

نورث كيب تاون

يونايتد تريبتوريز

٥٠٢١٤-١٢٣

السيد دفتا،

تحية طيبة وبعد

أهداف ونطاق المراجعة

لقد طلبتم أن نقوم بمراجعة القوائم المالية لشركة دفتا للأثاث، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة. ويُسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وفهمنا لارتباط المراجعة المطلوب منا. وسنقوم بالمراجعة بهدف إبداء رأي في القوائم المالية.

وتتمثل أهداف مراجعتنا في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا في القوائم المالية. والتأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة* ستكشف دائماً عن التحريف الجوهرى متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو مجتمعة، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

مسؤولياتنا

سوف نقوم بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة. وهذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات المسلكية. وكجزء من المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بزرعة الشك المهني. ونقوم أيضاً بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية وتقييمها، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفال ذكر متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة^١. ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن أي أوجه قصور مهمة، نكون قد تعرفنا عليها أثناء المراجعة، في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهرى متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خالصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهرى، فإن علينا

* يجب قراءة ما في هذا الدليل وتطبيقه في ضوء وثيقة اعتماد المعايير الدولية للمراجعة في المملكة العربية السعودية.

^١ يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع مسؤولاً فيها أيضاً عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية إلى جانب مراجعة القائمة المالية.

أن نلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو علينا أن نقوم بتعديل رأينا إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع. ومع ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفًا مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

● تقويم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

وبسبب القيود الملازمة للمراجعة، إضافة إلى القيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.

وما لم يتم مواجهة صعوبات غير متوقعة، فإن تقريرنا سيكون تقريباً حسب الشكل التالي:

[يُدرج شكل تقرير المراجع ومحتواه.]

وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج مراجعتنا.

مسؤولية الإدارة

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عمّا يلي:

- (أ) الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛
- (ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ؛
- (ج) تمكيننا مما يلي:

- (١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تدركون أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها؛
- (٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها منكم لغرض المراجعة؛
- (٣) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة نرى أنه من الضروري أن نحصل منهم على أدلة للمراجعة.

وكجزء من آلية مراجعتنا، سنطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم مصادقة مكتوبة بشأن الإفادات المقدمة لنا فيما يتعلق بالمراجعة. ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء المراجعة.

الأتعاب

يستند تحديد أتعابنا، التي سيتم إصدار فواتير بها بالتزامن مع التقدم في العمل، إلى الوقت المطلوب من الأفراد الذين يُسند إليهم الارتباط، بالإضافة إلى المصروفات النثرية الأخرى التي يتم تحملها. وتختلف معدلات أتعاب الأفراد التي يتم احتسابها بالساعة تبعاً لدرجة المسؤولية التي ينطوي عليها العمل والخبرات والمهارات المطلوبة. سيكون هذا الخطاب سارياً للفرات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله أو إحلاله بآخر.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بالترتيبات الخاصة بمراجعتنا للقوائم المالية وموافقتكم عليها.

مع خالص التحية

سانغ جون لي

جميل، ودوايند آند وينج ذ.م.م

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن شركة دفتا للأثاث

سراج دفتا

المدير العام

١ نوفمبر ٢٠٢٢

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

قبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم

بافتراض أن هذا ارتباط مراجعة مستمر، فإن الاستقصاء الذي يتم للتعرف على أي عوامل خطر جديدة أو متغيرة، وتقييمها، يمكن توثيقه في مذكرة حسب ما يلي.

مذكرة بشأن الاستمرار في العلاقة مع عميل - كومار وشركاه

١٥ أكتوبر ٢٠٢٢

لقد تحدثنا إلى العميل، راج كومار، بتاريخ ١٥ سبتمبر ٢٠٢٢ لتحديد ما إذا كان يجدر بنا قبول هذا الارتباط.

الأمر الناشئة:

- يطلب السيد راج إبداء رأي مراجعة في القوائم المالية لشركة كومار وشركاه باستخدام المعايير الدولية للتقرير المالي.
- لقد نظرنا في جميع التهديدات المحتملة التي تمس استقلالنا (المنصوص عليها في القسم ٢٩٠ من قواعد سلوك وأداب المهنة) ولم يتم التعرف على وجود أي منها.
- لم يستجد أي أمر قد يثير مخاوف بشأن نزاهة المالك.
- العمليات التشغيلية مشابهة للفترة السابقة، غير أن غياب السيد راج عن العمليات التشغيلية اليومية يخلق المزيد من الفرص لارتكاب الغش. ويجدر بنا النظر في توسيع نطاق الإجراءات الأساس هذه السنة لمواجهة مخاطر الغش المحتملة.
- لا حاجة إلى الاستعانة بخبراء متخصصين، ويستطيع نفس أفراد الفترة السابقة تنفيذ المراجعة.

يوجد في هذه الفترة تخوفان محتملان:

- واجهت الشركة هبوطاً في الطلب على المنتجات من عميلها الرئيسي، شركة دفتا.
- صرف السيد راج جل تركيزه إلى أمور عائلية. ويجدر بنا أثناء المراجعة التأكد من تحديث الدفاتر والسجلات ومن عدم حدوث أخطاء لم يتم اكتشافها. وقد يتسبب هذا أيضاً في ظهور مخاطر للغش.

التقييم العام لخطر الارتباط = متوسط

سنقبل هذا الارتباط خلال الفترة الحالية.

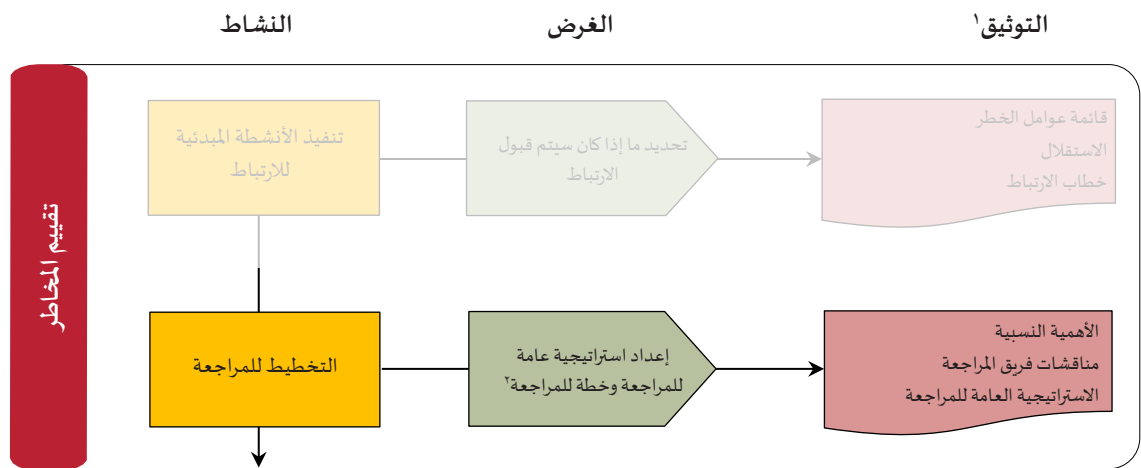
سانغ جون لي

يتم تضمين شروط الارتباط في خطاب يشبه تماماً المثال الذي سبق ذكره في دراسة الحالة أ - دفتا للأثاث.

٥. الاستراتيجية العامة للمراجعة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
شرح الخطوات الخاصة بوضع خطة عامة واستراتيجية عامة للمراجعة.	٣٠٠

الشكل ١٠٠/٥



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٤/٣٠٠	هدف المراجع هو التخطيط للمراجعة من أجل تنفيذها بطريقة فعّالة.
رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٢٠٠	يجب على المراجع التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. (راجع: الفقرات أ٢٠٠-أ٢٤١)
٥/٣٠٠	يجب إشراك كل من الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٤)
٧/٣٠٠	يجب على المراجع أن يحدد استراتيجية عامة للمراجعة، تُحدد نطاق وتوقيت واتجاه المراجعة، وتُرشد في وضع خطة المراجعة.
٨/٣٠٠	يجب على المراجع عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة أن يقوم بما يلي: (أ) أن يقف على خصائص الارتباط التي تحدد نطاقه؛ (ب) أن يتحقق من أهداف التقرير الخاصة بالارتباط للتخطيط لتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛ (ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقاً للحكم المهني للمراجع مهمة في توجيه جهود فريق الارتباط؛ (د) أن يأخذ في الحسبان نتائج الأنشطة المبدئية للارتباط، وعند الاقتضاء، مدى صلة المعرفة المكتسبة من الارتباطات الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها للمنشأة؛ (هـ) أن يتحقق من طبيعة الموارد المطلوبة لتنفيذ الارتباط، وتوقيتها ومداه. (راجع: الفقرات أ٨-أ١١)
٩/٣٠٠	يجب أن يضع المراجع خطة للمراجعة، ويجب أن تتضمن تلك الخطة وصفاً لما يلي: (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣١٥). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣٣٠). (ج) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير المراجعة. (راجع: الفقرات أ١٢-أ١٤)
١٠/٣٠٠	يجب على المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرة أ١٥)
١١/٣٠٠	يجب على المراجع أن يخطط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق الارتباط وفحص أعمالهم. (راجع: الفقرتين أ١٦، أ١٧)

١/٥ نظرة عامة

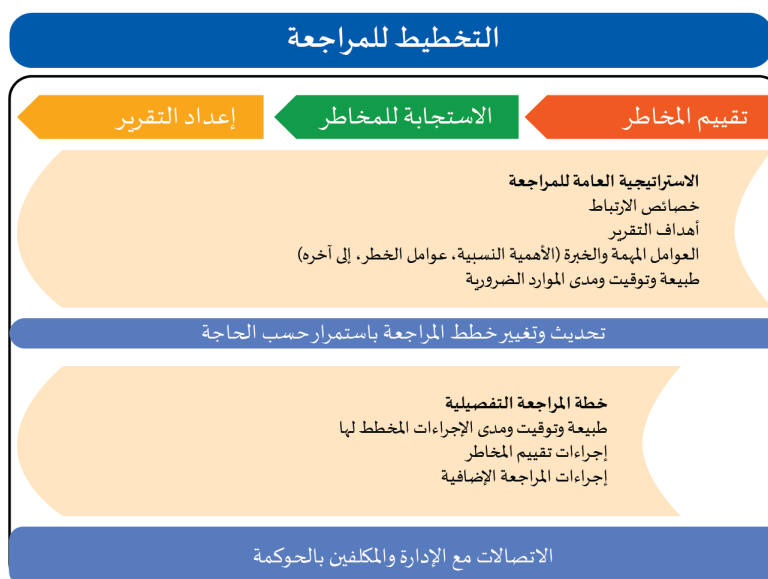
إن التخطيط مهم لضمان تنفيذ الارتباط بكفاءة وفعالية وتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولا يُعد التخطيط للمراجعة مرحلة منفصلة. بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ عقب الانتهاء من المراجعة السابقة، وتستمر إلى حين الانتهاء من المراجعة الحالية. ويوضح الشكل أدناه فوائد التخطيط للمراجعة.

الشكل ١-٥

فوائد التخطيط للمراجعة	
• تعلم أعضاء الفريق من خبرات/آراء الشريك وكبار العاملين الآخرين.	
• حسن تنظيم الارتباط وإدارته وتزويده بالأفراد.	
• حسن الاستفادة من الخبرات التي تم اكتسابها من ارتباطات الفترات السابقة وغيرها من المهام.	
• حصول مجالات المراجعة المهمة على الاهتمام المناسب.	
• تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.	
• فحص وثائق ملف المراجعة في الوقت المناسب.	
• التنسيق مع الأعمال التي ينفذها آخرون (المراجعون الآخرون، الخبراء، وغيرهم).	

ويوجد مستويان من التخطيط للمراجعة كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل ٢-١/٥



نقاط يلزم مراعاتها

ثمة مقولة شائعة بأن ساعة تخطيط واحدة قد توفر خمس ساعات عند التنفيذ. ويضمن التخطيط الجيد للمراجعة توجيه الجهود أثناء المراجعة إلى مواجهة المجالات ذات المخاطر المرتفعة، والاستغناء عن إجراءات المراجعة غير الضرورية، ومعرفة موظفي المراجعة بما هو متوقع منهم.

يبدأ وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة عند الشروع في الارتباط، ويتم الانتهاء منها ثم تحديثها بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من:

- التجارب السابقة مع المنشأة؛
- الأنشطة المبدئية (قبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم)؛
- المناقشات التي تتم مع العملاء بشأن التغيرات التي حدثت منذ آخر فترة والنتائج التشغيلية الحديثة؛
- الارتباطات الأخرى التي يتم تنفيذها للعمليات خلال الفترة؛
- مناقشات واجتماعات فريق المراجعة؛
- المصادر الخارجية الأخرى مثل المقالات الصحفية وعلى شبكة الإنترنت؛

- المعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها، أو إجراءات المراجعة التي تفشل، أو الظروف الأخرى التي يتم مواجهتها أثناء المراجعة والتي ستغير الاستراتيجيات التي سبق التخطيط لها.
- ويبدأ وضع خطة المراجعة التفصيلية بعد ذلك بقليل عندما يتم التخطيط لإجراءات تقييم المخاطر الخاصة وعندما تتوفر معلومات كافية عن المخاطر التي تم تقييمها لوضع استجابات مناسبة لها أثناء المراجعة. وسيتم تناول المتطلبات الخاصة بوضع خطة المراجعة التفصيلية في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني.
- وسيتختلف الوقت اللازم لإعداد الاستراتيجية العامة للمراجعة بناءً على:
 - حجم المنشأة ومدى تعقيدها؛
 - شكل فريق المراجعة وحجمه. فعمليات المراجعة الصغيرة ستكون لها فرق صغيرة أيضاً، مما ييسر أنشطة التخطيط والتنسيق والاتصال؛
 - التجارب السابقة مع المنشأة؛
 - الظروف التي تتم مواجهتها أثناء تنفيذ المراجعة.

نقاط يلزم مراعاتها

- يتولى مراجعة المنشآت الصغيرة في الغالب فرق مراجعة صغيرة. وهذا يسهل التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق، وقد يجعل وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة مباشراً ويسيراً. وقد يتم توثيق مراجعة المنشآت الصغيرة في صورة مذكرة مختصرة تشتمل على ما يلي:
 - طبيعة الارتباط وتوقيته؛
 - القضايا التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة فور الانتهاء منها؛
 - التغييرات خلال الفترة الحالية؛
 - أي تعديلات تعين إجراؤها في الاستراتيجية العامة للمراجعة أو في خطة المراجعة التفصيلية؛
 - المسؤوليات الخاصة بكل عضو في فريق المراجعة.
- وقد يبدأ التخطيط للفترة الحالية بمذكرة مختصرة تم إعدادها في نهاية المراجعة السابقة. ولكن يلزم تحديث هذه المذكرة بما يلائم الفترة الحالية، بناءً على المناقشات التي تتم مع المدير المالك ونتائج اجتماعات فريق المراجعة.

٢/٥ وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة

الاستراتيجية العامة للمراجعة هي سجل بالقرارات الرئيسية ضروري للتخطيط السليم للمراجعة ولإبلاغ فريق الارتباط بالأمور المهمة. وستوثق هذه الاستراتيجية القرارات التي تنشأ عن اتخاذ خطوات التخطيط الموضحة في الشكل أدناه. ويلاحظ أن التفاصيل الخاصة بتقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها يتم توثيقها في خطة المراجعة التفصيلية.

الشكل ٢/٥-١

الخطوات الأساسية	الوصف
بداية العمل	- تنفيذ الأنشطة المبدئية (قبول العملاء/الاستمرار في العلاقة معهم وتحديد شروط الارتباط). - جمع المعلومات ذات الصلة عن المنشأة مثل النتائج التشغيلية الحالية، والنتائج من الارتباطات السابقة، والتغييرات المهمة في الفترة الحالية. - تحديد الموظفين المسند إليهم الارتباط، بمن فيهم عند الاقتضاء، فاحص رقابة جودة الارتباط وأي خبراء مطلوبين. - جدولة موعد لاجتماع فريق المراجعة (بمن فيهم الشريك المسؤول عن الارتباط) لمناقشة قابلية وجود تحريفات جوهرية (بما في ذلك وجود غش) في القوائم المالية. - تحديد الأطر الزمنية (التواريخ) المناسبة لتنفيذ كل جانب من أعمال المراجعة (جرد المخزون، وإجراءات تقييم المخاطر، والمصادقات الخارجية، والزيارة في نهاية الفترة، والاجتماعات الخاصة بمناقشة نتائج المراجعة).

الخطوات الأساسية	الوصف
تقييم المخاطر والاستجابات	• تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، والأهمية النسبية للتنفيذ. • تحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة ومن سيقوم بتنفيذها. • وضع استجابة عامة مناسبة عند تقييم خطر على مستوى القوائم المالية (راجع الجزء الأول، الفصل التاسع). ويتم أيضاً تضمين الأثر على إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها. • إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. • تحديث وتغيير الاستراتيجية وخطة المراجعة حسب الحاجة في ضوء المستجدات.
إفصاحات القوائم المالية	يُنظر في مدى الحاجة إلى إفصاحات القوائم المالية في وقت مبكر من المراجعة حتى يتسنى إيلاء الاهتمام المناسب للتخطيط للأعمال المطلوبة (مثل الحاجة إلى الخبراء الذين يستعين بهم المراجع) والتطرق إلى الأدلة التي ستكون ضرورية. وسيساعد هذا النظر المبكر أيضاً في تحديد التأثيرات على مراجعة الإفصاحات المهمة الجديدة أو المعدلة: • اللازمة نتيجةً للتغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها (على سبيل المثال، حدوث تجميع مهم للأعمال)؛ أو • الناشئة عن تغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق؛ أو • الأمور ذات العلاقة بالإفصاحات التي قد يود المراجع مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة.^١

وبعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، يمكن الانتهاء من وضع الاستراتيجية العامة (بما في ذلك التوقيعات والتزويد بالأفراد والإشراف) والبدء في وضع خطة المراجعة التفصيلية. وسوف تنص الخطة التفصيلية على إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة على مستوى الإقرارات للاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها وتم تقييمها. وعند الشروع في العمل، قد يلزم إجراء تغييرات على الاستراتيجية العامة والخطط التفصيلية للاستجابة للمستجدات ونتائج المراجعة والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها. ويجب توثيق أي تغييرات من ذلك القبيل جنباً إلى جنب مع أسبابها في وثائق أعمال المراجعة، مثل الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة. وتوثق الاستراتيجية العامة أموراً ذات صلة كتلك المدرجة أدناه.

الشكل ٢-٥

يتم توثيق	الوصف
خصائص الارتباط	• إطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه. • التقارير الإضافية المطلوبة، مثل المتطلبات القائمة بذاتها، المالية والخاصة بالصناعة (المفروضة من قبل سلطات تنظيمية وما إلى ذلك). • أية حاجة إلى المعارف أو الخبرات المتخصصة لمواجهة مجالات المراجعة المعقدة والخاصة وذات المخاطر المرتفعة. • الأدلة المطلوبة من المنشآت الخدمية. • استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعات السابقة (مثل إجراءات تقييم المخاطر واختبارات أدوات الرقابة). • تأثير تقنية المعلومات على إجراءات المراجعة (توفر البيانات واستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب). • الحاجة إلى إدخال شكل من أشكال المفاجأة عند تنفيذ إجراءات المراجعة. • إمكانية الاتصال بموظفي المنشأة والاطلاع على بياناتها.

^١ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرتان ١٢١، ١٣١

يتم توثيق	الوصف
أهداف التقرير	- الجدول الزمني الذي حددته المنشأة لإعداد التقرير. - توقيت الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمناقشة: - طبيعة أعمال المراجعة، وتوقيتها ومداه. وقد يشمل هذا التواريخ الخاصة بجرد المخزون والمصادقات الخارجية والإجراءات المطلوبة في تواريخ أولية وغيرها؛ - حالة أعمال المراجعة طوال الارتباط؛ - تقرير المراجع ووسائل الاتصال الأخرى مثل خطابات الإدارة. - توقيت الاجتماعات/الاتصالات بين أعضاء فريق الارتباط لمناقشة: - عوامل الخطر الخاصة بالمنشأة (خطر الأعمال وخطر الغش)؛ - طبيعة الأعمال التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداه؛ - فحص الأعمال المنفذة؛ - الاتصالات الأخرى مع الأطراف الثالثة.
العوامل المهمة	- الأهمية النسبية (العامة، وعلى مستوى الجوانب الفردية للقوائم المالية، والأهمية النسبية للتنفيذ). - التقييم المبدئي للمخاطر على مستوى القوائم المالية عموماً وأثر ذلك على المراجعة. - التحديد المبدئي لما يلي: - فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة وذات الأهمية النسبية؛ - المجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري. - طريقة تذكير أعضاء فريق الارتباط بالحفاظ على عقلية متسائلة وممارسة نزعة الشك المهني أثناء جمع أدلة المراجعة وتقويمها. - النتائج ذات الصلة من المراجعات السابقة، بما في ذلك أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة والتصرفات التي اتخذتها الإدارة لعلاجها. - المناقشات مع العاملين في المكتب الذين قاموا بتقديم خدمات أخرى للمنشأة. - الأدلة المتعلقة بالموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة الداخلية، والأهمية التي يتم إيلاؤها للرقابة الداخلية بصفة عامة داخل المنشأة. - حجم المعاملات، ويحدد هذا ما إذا كان من الأجدي للمراجع الاعتماد على الرقابة الداخلية.
التغيرات والتطورات المهمة	- التطورات المهمة في العمل التي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تقنية المعلومات وآليات العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الاستحواذ والدمج وتصفية الاستثمارات. - التطورات المهمة في الصناعة، مثل التغيرات في لوائح الصناعة ومتطلبات التقرير الجديدة. - التغيرات المهمة في إطار التقرير المالي، مثل التغيرات في معايير المحاسبة. - التطورات المهمة الأخرى ذات الصلة، مثل التغيرات في البيئة النظامية التي تؤثر على المنشأة.
طبيعة الموارد المطلوبة وتوقيتها ومداه	- فريق الارتباط (بما في ذلك، عند الضرورة، فاحص رقابة جودة الارتباط). - توزيع أعمال المراجعة على أعضاء الفريق، بما في ذلك تخصيص ذوي الخبرات المناسبة من أعضاء الفريق للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري. - تحديد موازنة الارتباط، بما في ذلك مراعاة مدى الوقت المناسب الذي سيتم تخصيصه للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري.

إذا كانت المنشأة تحتوي على مكونات (منشآت تابعة أو أقسام تشغيلية مثلاً)، فينبغي الرجوع إلى اعتبارات التخطيط الإضافية الموضحة في ملحق معيار المراجعة (٣٠٠) وإلى متطلبات معيار المراجعة (٦٠٠).

وفيما يخص المنشآت الأصغر، قد يفي إعداد مذكرة مختصرة بأغراض الاستراتيجية العامة المؤثقة. وفيما يخص خطة المراجعة، قد يتم استخدام برامج مراجعة أو قوائم تحقق قياسية، بافتراض وجود القليل من أنشطة الرقابة ذات الصلة وشريطة تعديل البرامج بما يناسب ظروف الارتباط، بما في ذلك تقييمات المراجع للمخاطر.

٣/٥ إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بخطة المراجعة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٢٦٠	يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع. (راجع: الفقرات ١١١-١٦٨)

قد يؤدي الحوار الدائم والمتبادل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة دوراً مهماً أثناء عملية التخطيط للمراجعة. وقد يساعد الاتصال الجيد فيما يتعلق بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما الإدارة والمكلفين بالحوكمة في:

- فهم تبعات أعمال المراجع؛
 - مناقشة القضايا المتعلقة بالمخاطر، بما فيها المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع؛
 - مناقشة مفهوم الأهمية النسبية مع المراجع؛
 - تحديد أي مجالات قد يطلبون من المراجع تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأنها. وقد يساعد هذا الحوار المراجع أيضاً في تحسين فهمه للمنشأة وبيئتها.
- ورغم ذلك، يلزم الحذر من المساس بفاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يحد الإبلاغ بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية من فاعلية تلك الإجراءات عن طريق زيادة القدرة على التنبؤ بها.

وتشمل الأمور التي قد ينظر المراجع في الإبلاغ بها:

- الطريقة التي يعتزم المراجع أن يواجه بها مخاطر التحريف الجوهرية المهمة، سواء بسبب الغش أو الخطأ؛
 - ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، وإذا كان سيتم القيام بذلك، فقد يُنظر في الإبلاغ عن وجهات نظر المراجع المبدئية بشأن الأمور التي قد تُعد أموراً رئيسة للمراجعة - ينطبق هذا على عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة وأية منشآت أخرى يتخذ المراجع قراراً فيها بالتقرير عن الأمور الرئيسة للمراجعة، أو يكون المراجع مطالباً فيها بالتقرير عن تلك الأمور؛
 - منهج المراجع في التعامل مع الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة؛
 - تطبيق الأهمية النسبية في سياق المراجعة.
- وتشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالتخطيط التي قد يكون من المناسب مناقشتها:
- وجهات نظر المكلفين بالحوكمة بشأن:
 - توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة؛
 - أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات جوهرية؛
 - الأمور التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها تستحق اهتماماً خاصاً أثناء المراجعة، وأي مجالات يطلبون اتخاذ المزيد من الإجراءات بشأنها؛
 - الاتصالات المهمة مع السلطات التنظيمية؛
 - الأمور الأخرى التي يرى المكلفون بالحوكمة أنها قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.
 - المواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة، ووعيهم وتصرفاتهم، فيما يتعلق بآليات الإدارة الخاصة بالتعرف على مخاطر الخطأ والغش والاستجابة لها في المنشأة والرقابة الداخلية التي وضعها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. وقد يشمل هذا أيضاً كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فاعلية تلك الرقابة الداخلية؛
 - تصرفات المكلفين بالحوكمة استجابة للتطورات في معايير المحاسبة وممارسات حوكمة الشركات والأمور الأخرى ذات العلاقة؛
 - ردود المكلفين بالحوكمة على الاتصالات السابقة مع المراجع.

ملحوظة: لا يغير هذا الاتصال المتبادل من المسؤولية التي يتحملها المراجع وحده عن وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

وقد يلزم الإبلاغ بأمور أخرى بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو بالاتفاق مع المنشأة، أو بموجب متطلبات إضافية منطبقة على الارتباط. ويلاحظ أيضاً أن معيار المراجعة (٢٦٥) ينص على المتطلبات الخاصة بالإبلاغ عن أوجه القصور المهمة التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٣٠٠	يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة؛ (ب) خطة المراجعة؛ (ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة خلال ارتباط المراجعة، وأسباب مثل تلك التغييرات. (راجع: الفقرات ١٨-٢١)

يلزم توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التفصيلية، بما في ذلك أي تغييرات مهمة تم إجراؤها خلال ارتباط المراجعة. وقد يستخدم المراجع في هذا التوثيق مذكرة أو برامج مراجعة قياسية أو قوائم تحقق خاصة بالتخطيط للمراجعة وإنجازها، مُعدلة حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بالارتباط.

٥/٥ دراسات الحالة - الاستراتيجية العامة للمراجعة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

بعد اتخاذ القرار بالاستمرار في المراجعة، وتحديد الأهمية النسبية، تتمثل الخطوة التالية في وضع أو تحديث الاستراتيجية العامة للمراجعة لتنفيذ الارتباط. ويمكن توثيق ذلك باستخدام شكل من أشكال قوائم التحقق الخاصة بالتخطيط أو مذكرة مختصرة ولكن مُنظمة (انظر النقاط التي يلزم مراعاتها في القسم ١/٥ أعلاه) كأمثلة التالية.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

شركة دفئا للأثاث

مذكرة الاستراتيجية العامة

للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

النطاق

لم يتغير نطاق المراجعة لهذه الفترة. ويجب أن تلتزم المراجعة بالمعايير الدولية للمراجعة والإطار المحاسبي للمعايير الدولية للتقرير المالي. ولم تحدث أي تغييرات، في المعايير الدولية للتقرير المالي، لها تأثير على شركة دفئا هذه السنة.

تغييرات خاصة بالمنشأة

تخطط شركة دفئا للبيع بعمولات أجنبية.

والمبيعات عبر الإنترنت أخذت في التزايد أيضاً وسوف تتوسع قدرات تقنية المعلومات لشركة دفئا.

وتقوم شركة دفئا بالبيع في الوقت الراهن إلى شركة فرانجاوا للتجارة. ويُعرف عن هذه الشركة أنها تضيق هوامش ربح الموردين في مقابل منحهم طلبيات كبيرة. كما تطلب من الموردين الاحتفاظ بمخزون إضافي من بعض المنتجات لتسليمها على الفور عند الطلب.

المخاطر

تقييمنا للمخاطر على مستوى القوائم المالية منخفض (راجع ورقة العمل رقم #). والإدارة ليست متطورة كثيراً لكن يوجد التزام كبير بالكفاءة؛ وقد استحدثت الإدارة مدونة لقواعد السلوك ولديها، بوجه عام، موقف سلوكي جيد تجاه الرقابة الداخلية.

الاستراتيجية العامة

- سيتم زيادة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل من ٨,٠٠٠ ريال إلى ١٠,٠٠٠ ريال خلال هذه الفترة تماشياً مع النمو في المبيعات والأرباح خلال الفترة الأخيرة. وقد تم إضافة مكافآت الإدارة التي تبلغ ٧٠,٠٠٠ ريال تقريباً إلى الدخل مرة أخرى لاحتساب الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل [راجع ورقة العمل الخاصة بتحديد الأهمية النسبية في الجزء الثاني، الفصل السادس]. وقد تم تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ (بناءً على تقييمنا لخطر المراجعة) بمبلغ ٧,٠٠٠ ريال، إلا فيما يخص أرصدة

حسابات معينة تم تحديدها في ورقة العمل رقم #.

- سيتم استخدام كبار الموظفين أنفسهم الذين تم استخدامهم خلال الفترة الأخيرة وسيتم تنفيذ العمل في نفس الوقت.
- سيتم تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر قبل نهاية السنة. ولا توجد خطط لتغيير أي نظم رئيسية في الوقت الحالي.
- في اجتماع التخطيط المقرر أن يعقده الفريق في ١٥ نوفمبر، سنحتاج إلى:
 - النظر في قابلية تعرض القوائم المالية للغش؛
 - التشديد على استخدام موظفينا لنزعة الشك المهني؛
 - تحديد التصورات الخاصة بارتكاب الموظفين والإدارة للغش؛
 - التركيز على تحديد المعاملات المتنامية مع الأطراف ذات العلاقة ثم توسيع نطاق اختباراتنا.
- سنقوم بحضور جرد المخزون في نهاية الفترة. ولا توجد حتى الآن إجراءات للرقابة المستمرة على المخزون.
- سنستعين بالسيد ديفيد (على دراية واسعة بنظم تقنية المعلومات) للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بالمبيعات التي تتم عبر الإنترنت وتحديد ما إذا كانت توجد أية أدوات ذات صلة للرقابة الداخلية مطبقة للتخفيف من تلك المخاطر. وسيقوم السيد ديفيد أيضاً بتقييم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، التي كانت ضعيفة في السنة الأخيرة ولكن من المفهوم الآن أنها قد تحسّنت.

الشريك المسؤول عن المراجعة (توقيع): سانغ جون لي

التاريخ: ٢٠ أكتوبر ٢٠٠٢

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

شركة كومار وشركاه

مذكرة الاستراتيجية العامة

الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢

النطاق

- تنفيذ المراجعة النظامية
- تريد الإدارة استخدام المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

المخاطر

- تم تقييم الخطر على مستوى القوائم المالية بأنه متوسط (راجع ورقة العمل رقم #).

تغيرات خاصة بالمنشأة

- تراجع المبيعات بسبب قلة الطلبات من جانب شركة دفتا.
- قد يؤدي ذلك إلى عدم إمكانية بيع مخزون من السلع تامة الصنع ومبيعات مرتجعة.
- لم يشارك السيد راج بفاعلية في العمل كما كان في الفترة السابقة، مما قد يزيد من خطر الغش.
- تم الحصول على تمويل جديد، أدى إلى شروط مصرفية جديدة يجب الوفاء بها.

الاستراتيجية العامة

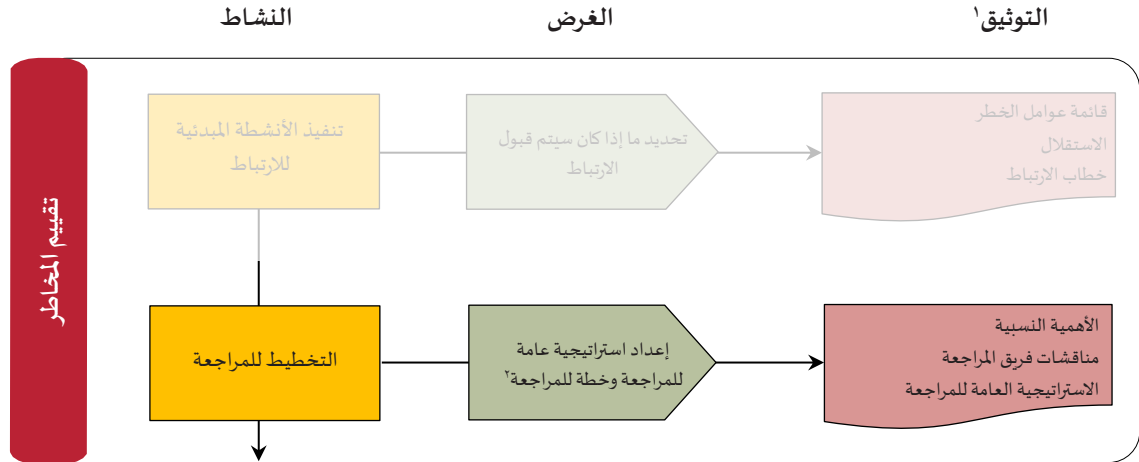
- سيتم تخفيض الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل من ٣,٠٠٠ ريال إلى ٢,٥٠٠ ريال بسبب الانخفاض في المبيعات والأرباح. وقد تم تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ (بناءً على تقييمنا لخطر المراجعة) بمبلغ ١,٨٠٠ ريال، إلا فيما يخص أرصدة حسابات معينة تم تحديدها في ورقة العمل رقم #.
- سيتم استخدام نفس موظفي الفترة السابقة لغرض الاستمرارية وكفاءة المراجعة.
- سيتم تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر في نهاية شهر ديسمبر.
- في اجتماع التخطيط المقرر أن يعقده الفريق في ٣٠ نوفمبر، سنحتاج إلى:
 - النظر في قابلية تعرض القوائم المالية للغش.

- مناقشة احتمالية الغش من جانب الموظفين والتجاوزات من جانب الإدارة. ويبدو الاستياء على الموظفة المسؤولة عن مسك الدفاتر، وربما تتوفر لديها الدوافع والفرص لارتكاب الغش. كما إن السيد راج لم يقيم بالاطلاع على القوائم المالية كما كان معتاداً من قبل.
 - التركيز على المعاملات المتنامية مع الطرف ذي العلاقة، شركة دفتا.
 - سنقوم بحضور جرد المخزون في نهاية الفترة.
 - سنوسع نطاق اختباراتنا فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- الشريك المسؤول عن المراجعة (توقيع): سانغ جون لي
- التاريخ: ٢٠ أكتوبر ٢٠٠٢

٦. تحديد الأهمية النسبية واستخدامها

محتوى/الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
تحديد الأهمية النسبية واستخدامها في ارتباطات المراجعة.	٤٥٠، ٣٢٠

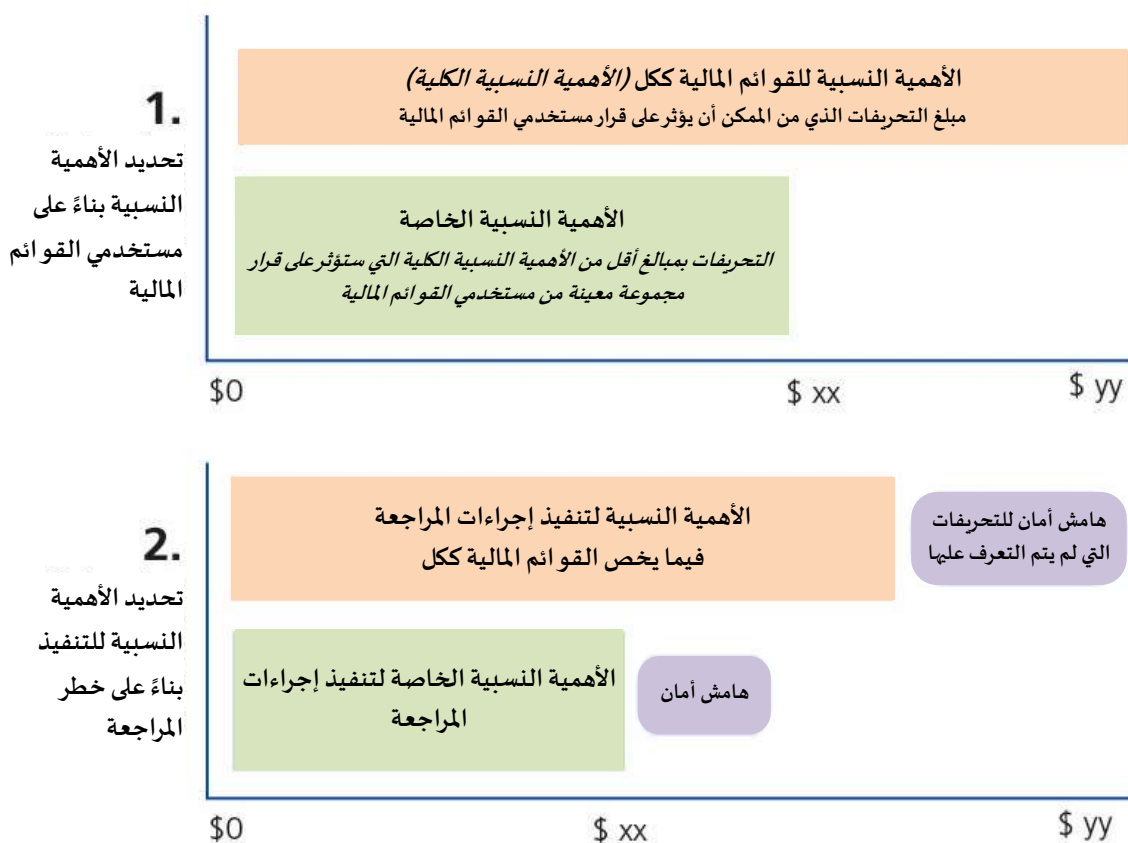
الشكل ١٠٠/٦



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.



ملحوظة: مصطلحا الأهمية النسبية "الكلية" والأهمية النسبية "الخاصة" المستخدمان في الشكل أعلاه والنص الوارد أدناه مستخدمان فقط لأغراض هذا الدليل وهما غير مستخدمين في معايير المراجعة. وتشير الأهمية النسبية الكلية إلى القوائم المالية ككل، وتعلق الأهمية النسبية الخاصة بالأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٨/٣٢٠	هدف المراجع هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
٣/٤٥٠	هدف المراجع هو تقييم أثر: (أ) التحريفات المكتشفة على المراجعة؛ (ب) التحريفات غير المُصحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٣٢٠	لأغراض معايير المراجعة، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ [تنفيذ إجراءات المراجعة] تعني المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضاً، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

١٠/٣٢٠	عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة، يجب على المراجع أن يحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية، فيجب على المراجع تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك. (راجع: الفقرات ٣٢٠-١٢١)
١١/٣٢٠	يجب على المراجع تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. (راجع: الفقرة ١٣١)
١٢/٣٢٠	يجب على المراجع أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية. (راجع: الفقرة ١٤١)
١٣/٣٢٠	إذا خلاص المراجع إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محدداً ابتداءً للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق)، فيجب عليه تحديد ما إذا كان من الضروري أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ، وما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه.
١٤/٣٢٠	يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها: (أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر الفقرة ١٠)؛ (ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق (انظر الفقرة ١٠)؛ (ج) الأهمية النسبية للتنفيذ (انظر الفقرة ١١)؛ (د) أية إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة (انظر الفقرتين ١٢ و ١٣).
٦/٤٥٠	يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى يمكن أن تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة ٧١) (ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠). (راجع: الفقرة ٨١)

١/٦ نظرة عامة

ستشكل القرارات التي يتخذها المراجع بشأن الأهمية النسبية الأساس لتقييمات المخاطر وتحديد مدى إجراءات المراجعة المطلوبة.

ويُعدّ تحديد الأهمية النسبية مسألة حكم مهني. ويعتمد هذا على تصور المراجع للاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية بين مستخدمي القوائم المالية كمجموعة. والأهمية النسبية الكلية (وهو مصطلح مستخدم في هذا الدليل للإشارة بإيجاز إلى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل) هي إجمالي مبلغ التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المغفل ذكرها، الذي من المتوقع بدرجة معقولة أن يؤثر، في حال تجاوزه، على القرارات الاقتصادية للمستخدمين. ويختلف هذا عن خطر المراجعة، الذي يتعلق بإصدار رأي مراجعة غير مناسب بشأن القوائم المالية المُحرَّفة بشكل جوهري.

ويتناول هذا الفصل تحديد الأهمية النسبية الكلية والخاصة، واستخدام المراجع للأهمية النسبية للتنفيذ بغية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتُستخدم الأهمية النسبية طوال المراجعة من أجل التخطيط للمراجعة وتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر وإعداد التقرير. ويحتوي الفصل السابع من الجزء الأول في هذا الدليل على المزيد من المعلومات عن الأهمية النسبية وخطر المراجعة.

ويوجد مستويان من الأهمية النسبية يلزم مراعاتهما، هما الأهمية النسبية الكلية والأهمية النسبية الخاصة، كما هو موضح أدناه.

الوصف	
الأهمية النسبية الكلية (للقوائم المالية ككل)	تعتمد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) على الحكم المهني للمراجع فيما يتعلق بأعلى مبلغ لتحريف (تحريفات) قد يتم تضمينه في القوائم المالية دون التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو تلك القوائم. وإذا كان مبلغ التحريفات غير المصححة، سواءً كل منها على حدة أو مجتمعة، أكبر من الأهمية النسبية الكلية المحددة للارتباط، فقد يعني ذلك أن القوائم المالية مُحَرَّفة بشكل جوهري. وتعتمد الأهمية النسبية الكلية على الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية بين مختلف المستخدمين كمجموعة. وعليه، لا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.
الأهمية النسبية الخاصة (مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة)	في بعض الحالات، قد توجد حاجة إلى تحديد التحريفات التي بمبالغ دون الأهمية النسبية الكلية والتي ستؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. وقد يتعلق هذا بمجالات حساسة مثل إفصاحات معينة في الإيضاحات (أي، أجر الإدارة أو البيانات الخاصة بالصناعة)، أو الالتزام بالأنظمة أو بشروط معينة في أحد العقود، أو المعاملات التي تعتمد عليها المكافآت. وقد يتعلق أيضاً بطبيعة التحريف المحتمل.

طبيعة التحريفات

عند تقويم تأثيرات التحريف على القوائم المالية، ينظر المراجع فيما يلي:

١. حجم التحريف المحتمل (أو جوانبه الكمية) مقارنة بالأهمية النسبية.
٢. طبيعة التحريف المحتمل (أو جوانبه النوعية) والظروف المحيطة بحدوثه. وقد يتسبب هذا في تقويم المراجع لهذه التحريفات على أنها جوهريّة حتى وإن كانت أقل من الأهمية النسبية. ومن بين العوامل التي يلزم مراعاتها عند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية قد تكون جوهريّة، ما يلي:
 - التغيرات في ظروف المنشأة. على سبيل المثال، إذا كانت المنشأة قد نفذت تجميعاً مهماً للأعمال أو تصفية مهمة للاستثمارات.
 - التغيرات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وتطبيقها. على سبيل المثال، قد يتطلب معيار جديد للتقرير المالي تقديم إفصاحات نوعية جديدة ومهمة.
 - الحاجة إلى الإفصاحات المهمة لمستخدمي القوائم المالية. وقد يشمل ذلك على سبيل المثال الظروف التي ربما لم تعد المنشأة ملتزمة فيها بشروط القروض، أو أخفقت فيها في الوفاء ببعض متطلبات التقرير النظامية/التنظيمية، أو انخرطت فيها في بعض الأعمال غير القانونية. وقد يتعلق ذلك أيضاً بالإفصاحات الخاصة بالصناعة مثل الإفصاحات عن مخاطر السيولة فيما يخص المؤسسات المالية.

ومع ذلك، فمن غير الممكن عملياً تصميم إجراءات مراجعة لاكتشاف التحريفات التي قد تكون جوهريّة فقط بسبب طبيعتها.

الأهمية النسبية للتنفيذ

يستخدم المراجع الأهمية النسبية للتنفيذ ليحدّد إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة من خطر أن تتجاوز التحريفات المتراكمة غير المصححة والتي لم يتم التعرف عليها الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية)، أو مستويات الأهمية النسبية المحددة لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة (الأهمية النسبية الخاصة).

ويتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ بمبلغ (أو مبالغ) أقل من الأهمية النسبية الكلية أو الخاصة. والهدف من ذلك هو تنفيذ أعمال مراجعة أكثر مما تتطلبه الأهمية النسبية الكلية أو الخاصة:

- لضمان اكتشاف التحريفات التي تقل عن الأهمية النسبية الكلية أو الخاصة، من أجل الحد على نحو مناسب من احتمال أن يتجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة والتحريفات غير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛ ومن ثمّ
- توفير هامش أو مجال لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. ويفصل هذا الهامش بين مجمل التحريفات التي تم اكتشافها ولكن لم يتم تصحيحها والأهمية النسبية الكلية أو الخاصة.

ويوفر هذا الهامش بعض التأكيد للمراجع بأن التحريفات غير المكتشفة، جنباً إلى جنب مع جميع التحريفات غير المصححة، لن تتراكم على الأرجح لتصل إلى مبلغ يتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري.

وتحديد الأهمية النسبية للتنفيذ ليس عملية حسابية آلية بسيطة. بل ينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني بناءً على عوامل الخطر الخاصة التي تم التعرف عليها، وفهم

المراجع للمنشأة، وأي أمور تعرف عليها المراجع في ارتباطات المراجعة السابقة.

ويتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ بما يتناسب مع الأهمية النسبية الكلية أو الأهمية النسبية الخاصة. وعلى سبيل المثال، يمكن تعيين الأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ بمبلغ أقل من الأهمية النسبية الكلية للتنفيذ لاختبار مصروفات الإصلاح والصيانة في حال ارتفاع خطر عدم رسملة الأصول. وقد تُستخدم أيضاً الأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ لتنفيذ أعمال إضافية في مجالات قد تكون حساسة بسبب طبيعة التحريفات المحتملة وحدوثها، وليس حجمها النقدي.

٢/٦ كيفية تحديد الأهمية النسبية

تناول الفقرات التالية تحديد واستخدام الأهمية النسبية الكلية والخاصة.

الأهمية النسبية الكلية

تعتمد الأهمية النسبية الكلية على تصورات المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية. ويستطيع المراجعون افتراض ما يلي بشأن مستخدمي القوائم المالية.

الشكل ٢/٦-١

الافتراضات	
• لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية ومجال المحاسبة؛ • لديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛ • يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛ • يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛ • يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.	مستخدمو القوائم المالية

ويُستخدم غالباً حد مئوي (أو أساس مرجعي) كنقطة انطلاق عند التحديد. وتعتمد طبيعة الأساس المرجعي والنسبة المئوية اللذين سيتم استخدامهما على الحكم المهني. وعلى سبيل المثال، في الأعمال التي يديرها المالك والتي يأخذ المالك فيها جزءاً كبيراً من الربح قبل خصم الضريبة في صورة أجر له، قد يكون من الملائم استخدام أساس مرجعي مثل الربح قبل خصم الأجر والضريبة.

نقاط يلزم مراعاتها

لتوفير بعض الاتساق، قد ترغب مكاتب المحاسبة في وضع بعض الإرشادات على مستوى المكتب بشأن كيفية التحديد الأولي للأهمية النسبية، بما في ذلك استخدام الأسس المرجعية المناسبة. ومع ذلك، سيعتمد الأساس المرجعي الفعلي الذي سيتم استخدامه على الحكم المهني في ضوء الظروف الخاصة بالمنشأة. وينطبق هذا أيضاً على استخدام الأهمية النسبية للتنفيذ، التي هي بالأساس أداة يستخدمها المراجع لمواجهة خطر التحريف الجوهرية عن طريق "اصطياد" التحريفات التي تقل عن حد معين.

وعند تحديد أساس مرجعي مناسب ليتم استخدامه، ينظر المراجع في الأمور الموضحة في الشكل أدناه، ويتوصل إلى فهم لوجهات نظر وتوقعات الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

الشكل ٢-٢/٦

الاعتبار	
اختيار الأساس المرجعي الصحيح الذي سيتم استخدامه	المستخدمون
	يُحدّد المستخدمون المحتملون للقوائم المالية. ويشمل ذلك ملاك المنشأة (والمساهمين الآخرين) والمكلفين بالحوكمة، والمؤسسات المالية، ومانحي الامتيازات، وكبار الممولين، والموظفين، والعملاء، والدائنين، والهيئات والإدارات الحكومية.

الاعتبار	اختيار الأساس المرجعي الصحيح الذي سيتم استخدامه (تابع)
التوقعات الخاصة من جانب المستخدمين تُحدّد أي توقعات خاصة للمستخدمين مثل ما يلي: • قياس أو الإفصاح عن بنود مثل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وأجر الإدارة والالتزام بالأنظمة واللوائح الحساسة؛ • الإفصاحات الخاصة بالصناعة مثل تكاليف التنقيب في شركات التعدين وتكاليف البحث في شركات الأدوية أو التقنيات العالية؛ • الأحداث الكبرى أو الالتزامات المتوقعة. قد يشمل هذا الإفصاح عن أحداث مثل الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات أو إعادة الهيكلة أو الدعاوى القضائية المهمة المرفوعة ضد المنشأة؛ • وجود شروط في اتفاقيات القروض، وبخاصة تلك التي تكون المنشأة فيها على وشك انتهاك أحد الشروط. وإذا كان وجود خطأ صغير غير مصحح سيعني انتهاك أحد الشروط، فقد يكون لذلك تأثير مهم على القوائم المالية وقد يؤثر، في أسوأ الأحوال، على مناسبة استخدام افتراض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية.	
العناصر ذات الصلة في القوائم المالية ما هي العناصر الرئيسية في القوائم المالية التي ستحتل باهتمام المستخدمين (على سبيل المثال، الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات)؟	
طبيعة المنشأة يُنظر في طبيعة المنشأة، وأين تقع المنشأة من دورة حياتها (النمو، الكمال، التراجع، وما إلى ذلك)، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة.	
التعديلات الضرورية هل توجد تعديلات ضرورية "لتطبيع" الأساس المرجعي؟ على سبيل المثال، قد يتم تعديل الدخل من العمليات المستمرة تبعاً لما يلي: • بنود الإيرادات/المصروفات غير المعتادة أو غير المتكررة؛ • بنود مثل مكافآت الإدارة، التي قد تعتمد على الأرباح قبل المكافأة أو التي قد تُدفع لمجرد تخفيض الدخل المتبقي في الشركة.	
محور التركيز الرئيسي للمستخدمين ما المعلومات الواردة في القوائم المالية التي ستحتل بجل اهتمام المستخدمين؟ على سبيل المثال، المستخدمون الذين يهتمون: • بتقييم الأداء المالي سيركزون على الأرباح أو الإيرادات أو صافي الأصول؛ • بالموارد المستغلة لتحقيق أهداف أو غايات معينة سيركزون على طبيعة ومدى الإيرادات والنفقات.	
التمويل كيف يتم تمويل المنشأة؟ إذا كانت تُموّل بالديون فقط (وليس برأس المال المقدم من المساهمين)، فقد يولي المستخدمون تركيزاً أكبر للأصول المرهونة وأية مطالبات على أرباح المنشأة.	
التقلب ما مدى التقلب في الأساس المرجعي المقترح؟ على سبيل المثال، قد يكون الأساس المرجعي المستند إلى الأرباح أساساً مرجعياً مناسباً في الأحوال العادية، لكن إذا كانت المنشأة قريبة من نقطة التعادل في كل فترة (عند وجود أرباح أو خسائر صغيرة مثلاً) أو إذا كانت نتائجها شديدة التقلب، فإنه قد لا يكون الأساس المناسب لتحديد الأهمية النسبية.	
البدائل هل من الضروري استخدام أساس مرجعي بديل لمواجهة ظروف خاصة؟ قد تشمل الأسس المرجعية البديلة الأصول المتداولة وصافي رأس المال العامل وإجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات ومجمل الربح وإجمالي حقوق الملكية والتدفقات النقدية من العمليات.	

الأهمية النسبية للتنفيذ

فيما يتم تعيين الأهمية النسبية الكلية والخاصة بالنظر إلى احتياجات مستخدمي القوائم المالية، فإن الأهمية النسبية للتنفيذ يتم تعيينها بمبلغ أقل. وسيؤدي هذا إلى تنفيذ المزيد من أعمال المراجعة (قد يتم التعرف على تحريفات أصغر) وتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.

وإذا تم التخطيط للمراجعة لاكتشاف كل تحريف جوهري فحسب، فلن يكون هناك هامش للخطأ في التعرف على التحريفات غير الجوهرية التي قد تكون موجودة. ونتيجة لذلك، فإن التحريفات التي يكون كل منها على حدة غير جوهري قد يتسبب مجموعها في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري.

وتهدف الأهمية النسبية للتنفيذ إلى:

- ضمان اكتشاف التحريفات غير الجوهرية التي تقل عن الأهمية النسبية الكلية أو الخاصة؛
- توفير هامش أو مجال لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. ويفصل هذا الهامش بين مجمل التحريفات التي تم اكتشافها ولكن لم يتم تصحيحها والأهمية النسبية الكلية أو الخاصة.

ولن يكون تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ عملية حسابية آلية بسيطة كتحديد ٨٠% مثلاً من الأهمية النسبية الكلية. فهذا التبسيط سيتجاهل عوامل خطر خاصة قد تكون ذات صلة بالمنشأة. وعلى سبيل المثال، في حال ارتفاع الخطر الخاص بوجود أخطاء في تسعير المخزون، يمكن تخفيض الأهمية النسبية للتنفيذ بحيث يتم تنفيذ أعمال إضافية لمعرفة مدى التحريفات. وعلى العكس، في حال تقييم خطر التحريف في رصيد المبالغ المستحقة التحصيل بأنه منخفض، يمكن رفع الأهمية النسبية للتنفيذ، مما يؤدي إلى تطبيق أعمال مراجعة أساس أقل على الرصيد.

وتتطلب الأهمية النسبية للتنفيذ من المراجع ممارسة الحكم المهني وهي تتأثر بما يلي:

- فهم المراجع للمنشأة، وهو ما يتم تحديثه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛
- طبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في عمليات المراجعة السابقة.

٣/٦ التحريفات في الإفصاحات النوعية

عند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية قد تكون جوهريّة، قد يقوم المراجع بالتعرف على عوامل ذات صلة مثل:

- ظروف المنشأة خلال الفترة.
 - إطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك التغيرات التي حدثت فيه.
 - الإفصاحات النوعية المهمة لمستخدمي القوائم المالية بسبب طبيعة المنشأة (على سبيل المثال، الالتزام بشروط الديون).
- ويتم أيضاً تجميع التحريفات في الإفصاحات لمساعدة المراجع في تقويم تأثير تلك التحريفات على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل.

٤/٦ التحريفات التافهة

قد يتم تعيين مبلغ بحيث تعتبر التحريفات التي تقل عن هذا المبلغ تافهة بشكل واضح ولا ضرورة لتجميعها. ولا يُعد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخرًا لمصطلح "غير جوهري".

والتحريفات التافهة بشكل واضح سيكون من الواضح أنها ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف.

وقد تكون التحريفات في الإفصاحات تافهة بشكل واضح أيضاً، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي من ضوابط الحجم أو الطبيعة أو الظروف.

نقاط يلزم مراعاتها

لا يُخفّض مستوى الأهمية النسبية الكلية بناءً على ارتفاع مخاطر المراجعة

من الخطأ تخفيض مستوى الأهمية النسبية الكلية (للقوائم المالية) بسبب تقييم خطر المراجعة بأنه مرتفع. فالأهمية النسبية الكلية تعتمد على احتياجات المستخدمين من المعلومات، وليس على مدى الخطر الذي قد يمثله رصيد معين للمراجعة. ويؤدي تخفيض حد الأهمية النسبية الكلية بأن:

- قرار مستخدمي القوائم المالية يتأثر بخطر المراجعة وليس بالمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية؛
- المراجع سينفذ أعمالاً إضافية لضمان عدم وجود تحريفات في القوائم المالية تتجاوز، كل منها على حدة أو مجتمعة، حد الأهمية النسبية الكلية.

ومن الأفضل مواجهة خطر المراجعة عن طريق تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات بمستوى أقل. وسيضمن هذا تنفيذ ما يكفي من الأعمال لاكتشاف أي تحريفات، دون الحاجة إلى تخفيض مستوى الأهمية النسبية الكلية. وسيخلق أيضاً هامشاً أماناً لتغطية التحريفات التي لم يتم التعرف عليها أثناء العمل المنفذ.

لذا، يُحدد مستوى الأهمية النسبية الكلية بالرجوع إلى مستخدمي القوائم المالية، ثم تُحدد الأهمية النسبية للتنفيذ لغرض تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

الإفصاحات والأرصدة والقضايا الحساسة في القوائم المالية

تُستخدم الأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي تواجه مخاطر وأرصدة خاصة في مجالات المراجعة الحساسة.

٥/٦ ملخص

يلخص الشكل أدناه مستويات الأهمية النسبية واستخدام الأهمية النسبية للتنفيذ.

الشكل ٥/٦-١

الغرض	الكلية	الخاصة	للتنفيذ
تعيين الحد الخاص بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهرية، سواءً بسبب الغش أو الخطأ.	تعيين الحدود (التي تكون أقل من الأهمية النسبية الكلية) التي سيتم تطبيقها على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة من المتوقع بدرجة معقولة أن التحريفات فيها بمبالغ أقل من الأهمية النسبية الكلية للقوائم المالية ستؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.	تعيين الحدود (التي تكون أقل من الأهمية النسبية الكلية أو إفصاحات معينة من المتوقع بدرجة معقولة أن التحريفات فيها بمبالغ أقل من الأهمية النسبية الكلية للقوائم المالية ستؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين).	تعيين الحدود (التي تكون أقل من الأهمية النسبية الكلية أو إفصاحات معينة من المتوقع بدرجة معقولة أن التحريفات فيها بمبالغ أقل من الأهمية النسبية الكلية للقوائم المالية ستؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين).
أساس الاحتساب	ما مستوى التحريف في القوائم المالية الذي يمكن للمستخدمين تحمله (أي لن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية)؟	ما مستوى التحريف المتعلق بظروف خاصة في فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة الذي يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه سيؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين؟	ما حجم أعمال المراجعة الذي سيتطلبه: • التعرف على التحريفات دون مستوى الأهمية النسبية الكلية أو الخاصة؛ • ترك هامش كافٍ للتحريفات غير المكتشفة؟

الكلية	الخاصة	للتنفيذ
القواعد المُجرَّبة (لاستخدامها كنقطة انطلاق)	الأهمية النسبية هي مسألة تخضع للحكم المهني وليست ممارسة آلية. ولذلك، لم تقدم معايير المراجعة إرشادات محددة في هذا الشأن. ولكن جرت العادة في الممارسة العملية على استخدام الربح من العمليات المستمرة (٣ إلى ٧%) باعتبار أنه يحظى بالأهمية الكبرى لدى مستخدمي القوائم المالية. وإذا لم يكن هذا مقياساً مفيداً (على سبيل المثال في حالة المنشآت غير الهادفة للربح أو إذا لم يكن الربح أساساً مستقراً)، يُنظر عندئذ في أسس أخرى مثل:	لم تقدم معايير المراجعة إرشادات محددة. وتتراوح النسب المئوية من ٦٠% (من الأهمية النسبية الكلية أو الخاصة)، في حال ارتفاع خطر التحريف الجوهري، إلى ٨٥%، في حال انخفاض تقييم خطر التحريف الجوهري.
الاستخدام أثناء المراجعة	تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تتجاوز، كل منها على حدة أو مجتمعة، الأهمية النسبية الخاصة.	- تقييم مخاطر التحريف الجوهري؛ - تصميم إجراءات المراجعة الإضافية للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها.
إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة	حدوث تغير في الظروف أثناء المراجعة مثل بيع جزء من الأعمال؛ أو ظهور معلومات جديدة؛ أو حدوث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها، نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية (على سبيل المثال، اختلاف النتائج التشغيلية الفعلية بشكل كبير عما هو متوقع).	- حدوث تغيرات في المخاطر التي تم تقييمها؛ أو - طبيعة ومدى التحريفات التي تم العثور عليها أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية؛ أو - حدوث تغير في فهم المنشأة.

٦/٦ الأهمية النسبية عند التخطيط وتقييم المخاطر

يُعد تحديد مختلف مستويات الأهمية النسبية عنصراً رئيسياً في عملية التخطيط. وهذه ليست مرحلة منفصلة من مراحل المراجعة، لكنها عملية مستمرة ومتكررة. ويُلخص الشكل التالي استخدام الأهمية النسبية عند التخطيط وتقييم المخاطر.

الأهمية النسبية	التخطيط
تُستخدم الأهمية النسبية للقيام بما يلي: • تحديد الجوانب التي تحتاج إلى مراجعة في القوائم المالية. • تحديد السياق لوضع الاستراتيجية العامة للمراجعة. • التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخاصة؛ • تحديد الأهمية النسبية الخاصة لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة من المتوقع بدرجة معقولة أن التحريفات فيها بمبالغ أقل من الأهمية النسبية الكلية أو الأهمية النسبية للتنفيذ ستؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين. • تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ فيما يخص كل مستوى من مستويات الأهمية النسبية الخاصة، إذ قد يكون من الضروري للمراجع أن يعمل باستخدام مستوى معين من مستويات الأهمية النسبية للتنفيذ عند التعامل مع فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح معين، بناءً على مستوى الخطر المرتبط بذلك البند. • تقويم الأدلة التي تظهر في وقت متأخر لتحديد مدى الحاجة إلى إجراء أي تعديلات على أيٍّ من مستويات الأهمية النسبية. وفي حال وجود حاجة لذلك، يعيد المراجع النظر في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات تبعاً لذلك.	التخطيط (الاستراتيجية العامة وخطط المراجعة)
• تحديد إجراءات تقييم المخاطر الضرورية. • توفير سياق عند تقويم المعلومات التي يتم الحصول عليها. • تقييم حجم (أثر) المخاطر التي يتم التعرف عليها. • تقييم نتائج إجراءات تقييم المخاطر.	إجراءات تقييم المخاطر
• ضمان فهم أعضاء الفريق للمستخدمين الذين تم تحديدهم والأمور التي من المتوقع بدرجة معقولة أن تغير من قراراتهم الاقتصادية. وقد يساعد هذا في حال أصبح أعضاء الفريق على علم بمعلومات أثناء المراجعة كانت ستسبب في تحديد مبلغ مختلف للأهمية النسبية من البداية. ومن أمثلة هذه الأمور ما يلي: – اتخاذ قرار باستبعاد جزء كبير من أعمال المنشأة؛ – المعلومات أو عوامل الخطر الجديدة التي كانت ستؤثر على التحديد الأولي للأهمية النسبية؛ – حدوث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، كما في حالة اختلاف النتائج المالية الفعلية بشكل كبير عن النتائج المتوقعة؛ – التغيرات في متطلبات التقرير المالي التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة. • وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة. • تحديد مدى الاختبارات بالمقارنة مع: – الأهمية النسبية للتنفيذ؛ – الأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ. • التعرف على قضايا المراجعة شديدة الأهمية والمجالات التي تحتاج إلى تركيز كبير أثناء المراجعة.	اجتماعات الفريق

نقاط يلزم مراعاتها

يتطلب تحديد مستويات الأهمية النسبية الكلية للتنفيذ والأهمية النسبية الخاصة للتنفيذ استخدام الحكم المبني. ويُستحسن (ولكنه ليس ضرورياً) أن تناقش الفرق الأحكام التي تم تطبيقها عند تحديد مستويات الأهمية النسبية مع الشريك المسؤول عن الارتباط والحصول على موافقته عليها. وأخيراً، تُسجّل الأحكام المستخدمة في تحديد الأهمية النسبية بما يكفي من التفصيل في أوراق عمل المراجعة.

٧/٦ الأهمية النسبية عند تنفيذ إجراءات المراجعة

يجدر بالمراجعين مراعاة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، على النحو الموضح في الشكل التالي.

الشكل ٧/٦-١

الأهمية النسبية	تنفيذ إجراءات المراجعة
تُستخدم الأهمية النسبية الكمية فيما يلي:	
• تحديد إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية.	
• تحديد البنود التي سيتم اختبارها للاختبار وما إذا كان سيتم استخدام أساليب للمعاينة.	
• المساعدة في تحديد أحجام العينات (على سبيل المثال، المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة = الدقة (الأهمية النسبية) ÷ عامل الثقة).	
• تقويم أخطاء المعاينة الممثلة عن طريق الاستقراء عبر مجتمع العينة لمعرفة التحريفات "المحتملة".	
• تقويم إجمالي مجموع الأخطاء على مستوى الحسابات وحتى مستوى القوائم المالية.	
• تقويم إجمالي مجموع الأخطاء، بما في ذلك صافي أثر التحريفات غير المصححة في الأرباح المبقة الافتتاحية.	
• تقييم نتائج الإجراءات.	
تُستخدم الأهمية النسبية النوعية فيما يلي:	
• تحديد الإفصاحات التي لها جوانب نوعية والتي قد تكون ذات صلة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية. وقد يشمل هذا الإفصاحات بشأن:	
– السيولة وشروط الديون لمنشأة تواجه ضائقة مالية.	
– الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.	
– المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير، بما في ذلك الافتراضات بشأن المستقبل.	
– طبيعة التغير في السياسة المحاسبية والإفصاحات الأخرى ذات الصلة التي من المتوقع أن يكون لها تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.	
– الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها.	
– تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغيرات في الافتراضات التي تم استخدامها في أساليب التقويم.	
– عدم التأكد المحيط بمبلغ مسجل أو مفصح عنه.	

ملحوظة: يلزم إعادة النظر في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة عندما:

- تشير طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو
- يقترب مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة من الأهمية النسبية.

نقاط يلزم مراعاتها

من غير المرجح أن تتغير الأهمية النسبية الكلية بشكل متكرر. ولكن قد يلزم إعادة النظر فيها عندما يصبح المراجع على علم بمعلومات جديدة أو إذا حدث تغير في فهم المراجع للمنشأة وعملياتها. وفي حال ضرورة التغير، يتم التأكد من إبلاغ فريق المراجعة بذلك ويتم تقييم أثر ذلك على خطة المراجعة.

وقد تتغير الأهمية النسبية للتنفيذ بناءً على عوامل خطر جديدة أو نتائج مراجعة جديدة قد لا تؤثر على الأهمية النسبية الكلية. وستؤدي التغيرات في الأهمية النسبية للتنفيذ إلى تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. وبطبيعة الحال، إذا تغيرت الأهمية النسبية الكلية، فمن المرجح أن يتطلب ذلك تغيير مقابل في الأهمية النسبية للتنفيذ.

٨/٦ الأهمية النسبية عند إعداد التقرير

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١١/٤٥٠	يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على المراجع أن ينظر فيما يلي: (أ) حجم وطبيعة التحريفات بالمقارنة مع كل من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة والقوائم المالية ككل، والظروف المحيطة بحدوثها؛ (راجع: الفقرات ١٦٠-٢٢١، ٢٤١، ٢٥١) (ب) تأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ٢٣١)
١٢/٤٥٠	يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة. ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَّحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصحَّحة. (راجع: الفقرات ٢٦٠-٢٨١)

راجع الفصل الحادي والعشرين من الجزء الثاني للاطلاع على المزيد من المعلومات عن تقويم التحريفات.

قبل إصدار الرأي، يقوم المراجع بما يلي:

- التأكد من الأهمية النسبية المحددة للقوائم المالية ككل؛
- تقويم طبيعة التحريفات غير المُصحَّحة التي تم التعرف عليها وتقويم مجموعها؛
- إجراء تقييم شامل لما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري.

الشكل ٨-٦

إعداد التقرير	الأهمية النسبية
	يستخدم المراجع الأهمية النسبية للقيام بما يلي:
	• تقويم إجمالي مجموع الأخطاء على مستوى الحسابات وحتى مستوى القوائم المالية.
	• تقويم إجمالي مجموع الأخطاء، بما في ذلك صافي أثر التحريفات غير المُصحَّحة في الأرباح المبقاة الافتتاحية.
	• تحديد ما إذا كان ينبغي تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة عندما يقترب مجموع التحريفات من الأهمية النسبية الكلية أو الخاصة.
	• مطالبة الإدارة بتصحيح جميع التحريفات التي تم التعرف عليها.
	• النظر في إعادة التحقق من المجالات التي انطوت على أعلى التحريفات.
	• اتخاذ أحكام مهنية بشأن طبيعة وحساسية التحريفات التي تم التعرف عليها، إضافة إلى حجمها.
	• تحديد وتقويم ما إذا كانت توجد تحريفات في الإفصاحات وأثر تلك التحريفات.
	• تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل تقرير المراجع بسبب التحريفات الجوهرية غير المُصحَّحة.

يتألف مجموع التحريفات من:

- التحريفات المحددة التي تعرف عليها المراجع نتيجة لاختبارات المراجعة؛
- تقدير للتحريفات الأخرى التي تم التعرف عليها ولكن لا يمكن معرفة حجمها على وجه التحديد.

ويطلب المراجع عندئذٍ من الإدارة تسجيل جميع التحريفات التي تم التعرف عليها. راجع الفصل الحادي والعشرين من الجزء الثاني للاطلاع على المزيد من المعلومات عن تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٩/٦ اعتبارات أخرى

تشمل الاعتبارات الأخرى:

- الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- تحديث الأهمية النسبية؛
- تخفيض مستوى الأهمية النسبية عن الفترة السابقة.

الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة

يلزم أن تفهم الإدارة والمكلفون بالحوكمة القيود المتعلقة بدرجة الدقة التي يمكن توقعها من المراجعة. ويلزم أيضاً أن يكونوا على دراية بأنه من غير المجدي اقتصادياً تصميم إجراءات مراجعة توفر تأكيداً مطلقاً بشأن عدم تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. ولا تستطيع المراجعة أن تقدم سوى تأكيد معقول في هذا الشأن.

وعندما يتعرف المراجع على تحريفات أثناء المراجعة، فإن الخطوة الأولى التي يتم اتخاذها هي مطالبة الإدارة بتصحيح جميع التحريفات غير المصححة. وإذا قررت الإدارة عدم تصحيح تحريفات معينة، يتعين على المراجع عندئذ إبلاغ المكلفين بالحوكمة بما يلي:

- تفاصيل التحريفات غير المصححة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح)؛
- التحريفات الجوهرية غير المصححة، كل منها على حدة؛
- تأثير التحريفات غير المصححة المتعلقة بفترة سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل.

تحديث الأهمية النسبية

قد يتغير التقييم المبني للأهمية النسبية الكلية والأهمية النسبية للتنفيذ من لحظة التخطيط الأولى للمراجعة إلى حين تقويم نتائج إجراءات المراجعة. وقد ينتج ذلك عن تغير في الظروف أو تغير في معرفة المراجع نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال، في حال تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة، سيتنبأ المراجع بنتائج العمليات التشغيلية والمركز المالي. وفي حال اختلاف النتائج الفعلية للعمليات التشغيلية والمركز المالي اختلافاً كبيراً، فقد تتغير أيضاً التقييمات الخاصة بالأهمية النسبية وخطر المراجعة.

تخفيض مستوى الأهمية النسبية عن الفترة السابقة

عندما تتغير الظروف من فترة للفترة التي تليها، ينبغي أن ينظر المراجع في تأثير أي تحريف على حقوق الملكية الافتتاحية. فعلى سبيل المثال، عندما تقل المبيعات والدخل بشكل كبير عما كانت عليه في الفترة السابقة، يتعين عندئذ تخفيض الأهمية النسبية. وقد توجد أخطاء في الأرقام الافتتاحية، بسبب تنفيذ المراجعة في السابق باستخدام أهمية نسبية ذات مستوى أعلى. وللحد من خطر حدوث خطأ جوهري في حقوق الملكية الافتتاحية، قد ينفذ المراجع إجراءات مراجعة إضافية على الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات.

نقاط يلزم مراعاتها

الارتباطات الجديدة

عند قبول ارتباط مراجعة جديد، يتم الاستفسار عن الأهمية النسبية الكلية التي استخدمها المراجع السابق. وفي حال توفرها، فإنها ستساعد في تحديد ما إذا كان من الضروري تطبيق إجراءات مراجعة إضافية على الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات.

الاستعانة بخبراء الإدارة

يوغز إلى أي خبراء توظفهم المنشأة (لمساعدتها في إعداد القوائم المالية) أو يستعين بهم فريق المراجعة باستخدام أهمية نسبية ذات مستوى مناسب فيما يتعلق بالعمل الذي ينفذونه.

١٠/٦ التوثيق

يُوَثَّق تحديد ما يلي والعوامل التي تمت مراعاتها في هذا التحديد:

- الأهمية النسبية الكلية؛
 - مستوى (مستويات) الأهمية النسبية الخاصة لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، عند الاقتضاء؛
 - الأهمية النسبية للتنفيذ؛
 - أية إعادة نظر في العوامل أعلاه خلال التقدم في المراجعة.
- وسيكون من المفيد أيضاً توثيق أي اعتبارات نوعية، مثل السيولة وشروط الديون والمبلغ الذي تم تعيينه للتحريفات التافهة.

١١/٦ دراسات الحالة - تحديد الأهمية النسبية واستخدامها

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

يتم غالباً توثيق الأهمية النسبية في ورقة عمل تحتوي على ملخص بالنتائج التشغيلية وتوفر مساحة للاعتبارات الأخرى الخاصة بالأهمية النسبية مثل العوامل النوعية.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

شركة دفئا للأثاث

(اقتباس)

تقييم الأهمية النسبية

المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية هم المصارف والمساهمون. ورقم الأهمية النسبية المستخدم في آخر فترة كان ٨,٠٠٠ ريال. انظر ورقة العمل رقم # للاطلاع على مبالغ الأهمية النسبية المحتملة بناءً على الدخل من العمليات المستمرة، إضافة إلى الإيراد. وباستخدام حكمنا المهني، قررنا أن تستند الأهمية النسبية إلى ٥% من الربح قبل الضريبة، وبعد إضافة مكافأة الإدارة البالغة ٧٠,٠٠٠ ريال. وتم النظر أيضاً في استخدام أسس أخرى للأهمية النسبية، مثل الإيرادات، لكن ارتأينا أن الربح قبل الضريبة هو المبلغ الأهم بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الذين تم تحديدهم. وفيما يخص هذه الفترة، فإننا نخطط لاستخدام مبلغ ١٠,٠٠٠ ريال باعتباره الأهمية النسبية الكلية. وقد نوقش مفهوم الأهمية النسبية واستخدامه في المراجعة مع العميل بصورة عامة. وباستخدام الحكم المهني، وأنواع التحريفات التي تم التعرف عليها في عمليات المراجعة السابقة، فقد تم تحديد الأهمية النسبية الكلية للتنفيذ بمبلغ ٧,٥٠٠ ريال. وتم تحديد أهمية نسبية خاصة بمبلغ ١,٠٠٠ ريال لضرائب المبيعات المحلية التي تم دفعها، حيث يتعين علينا مراجعة هذا المبلغ والتقرير عنه إلى الحكومة. ويلزمنا أيضاً النظر في التحريفات المحتملة في إفصاحات القوائم المالية (ذات الطبيعة الكمية والنوعية على السواء) إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. والمبلغ الذي تم تحديده للتحريفات التافهة هو ٢٥٠ ريالاً.

الإعداد: /توقيع/ التاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠٢٠

الفحص: /توقيع/ التاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٣

دراسة الحالة ب - شركة كوما وشركاه

شركة كوما وشركاه

(اقتباس)

تقييم الأهمية النسبية

المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية هم المصارف والملاك. ورقم الأهمية النسبية المستخدم في آخر فترة كان ٣,٠٠٠ ريال. وبناءً على النظر في احتياجات المستخدمين، قررنا أن تستند الأهمية النسبية إلى ما يقارب ١% من المبيعات. وفي حكمنا، توفر الإيرادات أساساً للأهمية النسبية أكثر استقراراً من الأرباح قبل الضريبة. وفيما يخص هذه الفترة، فإننا نخطط لاستخدام مبلغ ٢,٥٠٠ ريال باعتباره الأهمية النسبية الكلية. وقد نوقش مفهوم الأهمية النسبية واستخدامه في المراجعة مع العميل بصورة عامة.

وباستخدام الحكم المهني، الذي يعتمد بدرجة كبيرة على الأخطاء في الفترات السابقة، تم تحديد الأهمية النسبية الكلية للتنفيذ بمبلغ ١,٨٠٠ ريال.

أمور أخرى

انظر ورقة العمل رقم ٦١٥ للاطلاع على...

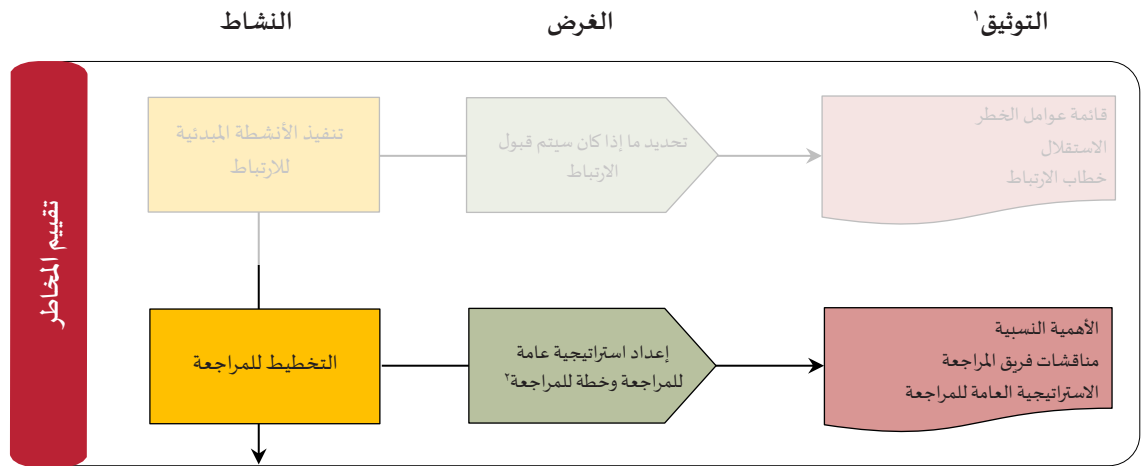
الإعداد: /توقيع/ التاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠٢٠

الفحص: /توقيع/ التاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٣

٧. مناقشات فريق المراجعة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
الغرض من المناقشات المطلوبة بين فريق المراجعة، وطبيعتها، بشأن مدى قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى.	٣١٥، ٣٠٠، ٢٤٠

الشكل ٧/١-٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٢٤٠	يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات. ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: الفقرتين ١٠١، ١١١)
٤٤/٢٤٠	يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة، فيما يتعلق بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهرى وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)، ما يلي: (أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهرى بسبب الغش؛ (ب) مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى القرارات.
١٠/٣١٥	يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين الرئيسيين في فريق الارتباط مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها لأعضاء فريق الارتباط الذين لم يشاركوا في المناقشة. (راجع: الفقرات ٢١١-٢٤١)

١/٧ نظرة عامة

يُعد الاتصال الجيد بين أعضاء فريق الارتباط أحد العوامل بالغة الأهمية في نجاح أي ارتباط مراجعة. ويبدأ الاتصال بتحديد أعضاء الفريق، والترتيب لاجتماعات الفريق الخاصة بالتخطيط للارتباط، ثم يستمر الاتصال طوال الارتباط.

وتشمل فوائد الاتصال الجيد ما هو موضح في الشكل التالي.

الشكل ١-٧

الفوائد	
إنتاجية المراجعة • سيفهم كل شخص في الفريق المنشأة قيد المراجعة، وإطار التقرير المالي الذي سيتم استخدامه، والدور الذي سيؤدي به في المراجعة، والتوقعات المتعلقة بكيفية وتوقيت تنفيذ الأعمال. • سيتم الحد بشكل كبير من احتمالية المبالغة في المراجعة والتقصير فيها.	الحاجة إلى الاتصال الدائم بين أعضاء فريق المراجعة
فاعلية المراجعة • يحصل الموظفون مباشرة من كبار العاملين، مثل الشريك المسؤول عن الارتباط، على رؤى متعمقة بشأن العميل وتوقعات بشأن المراجعة. • ستساعد مناقشات الفريق بشأن مدى قابلية تعرض القوائم المالية للتحريفات الجوهرية في تحديد مخاطر الأعمال والغش التي يلزم مواجهتها. • سيتم اتخاذ قرارات أفضل بشأن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية. • تمكّن خطوط الاتصال المفتوحة من التفاعل السريع مع المعلومات الجديدة في مجالات مثل المعاملات/الأحداث غير المعتادة، والأطراف ذات العلاقة، والقضايا المتعلقة بالتقرير.	
تنمية مهارات الموظفين • سيتم نقل أفضل الممارسات في المراجعة من الشركاء إلى الموظفين. • سيتم تشجيع الموظفين على طرح الأسئلة وإعادة النظر في فاعلية الاستجابات التي تمت في الفترات السابقة للمخاطر التي تم تقييمها.	

ويتطلب الاتصال الدائم الفعال:

- المشاركة (والاهتمام الكامل) من جانب الشريك المسؤول عن الارتباط وكبار العاملين؛
- استعداد كبار العاملين للإنصات للموظفين المبتدئين. ويشمل هذا فهم الارتباط من منظور الموظفين المبتدئين، وتشجيعهم على الأسئلة والاقتراحات، ثم تزويدهم بالملاحظات.

ويلخص الشكل التالي ما يلزم مراعاته ومناقشته أثناء الاتصالات بين فريق المراجعة.

الشكل ١/٧-٢

الاتصالات بين فريق المراجعة

تحديد أعضاء الفريق ومهامهم	اجتماع الفريق للتخطيط	أثناء وبعد المراجعة
مراعاة:	مناقشة:	مناقشة:
- المهارات والخبرات	- الأهمية النسبية	- نتائج المراجعة والتقدم المحرز
- الحاجة إلى الخبراء	- الأفكار بناءً على المعرفة بالمنشأة	- القضايا والإشكالات التي تم تحديدها
- الحاجة إلى فاحص رقابة جودة الارتباط	- مخاطر الأعمال والغش المحتملة	- التغييرات في خطة المراجعة
- استخدام المراجعة الداخلية	- كيفية وأماكن تعرض القوائم المالية، بما فيها الإفصاحات، للتحريف الجوهرية	- المعلومات الجديدة
	- خطة المراجعة بما في ذلك تحديد المنفذين والإجراءات والأماكن والتواريخ	- الأحداث/المعاملات غير المعتادة
	- الإشراف والفحص	- الاقتراحات الخاصة بمراجعة الفترة القادمة

نقاط يلزم مراعاتها

تُعد المناقشات بين فريق المراجعة ذات أهمية بالغة لفاعلية المراجعة. ويلزم تجنب الميل إلى الاستعجال في الانتهاء من جدول الأعمال بسبب ضغوط الوقت الأخرى. وتمكّن هذه المناقشات من مناقشة مخاطر المراجعة، ووضع التصورات الخاصة بالغش، وصياغة الاستجابات الممكنة. كما إنها توفر فرصة للموظفين لمعرفة أعمال المنشأة والتوقعات المأمولة منهم أثناء المراجعة. وقد يتم تشجيع الموظفين أيضاً على طرح ما لديهم من أفكار بشأن كيفية تحسين المراجعة.

٢/٧ اجتماع فريق المراجعة للتخطيط

في الارتباطات الكبيرة، ينبغي تحديد موعد لعقد اجتماع للتخطيط قبل بداية العمل الميداني بمدة كافية. وسيوفر هذا الوقت اللازم لإعداد خطة المراجعة التفصيلية أو إجراء تغييرات عليها. وفي الارتباطات الصغيرة للغاية، قد يكون أفضل سبيل للتخطيط هو إجراء مناقشات قصيرة في بداية الارتباط وأثناء التقدم في المراجعة. وينبغي تشجيع أعضاء الفريق على القدوم إلى الاجتماع بعقلية متسائلة، والتحضير للمشاركة وتبادل المعلومات مع التحلي بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وينبغي عليهم تجنب أي اعتقادات بشأن أمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويتم تحديد مدى النقاش حسب مهام أعضاء فريق ارتباط المراجعة وخبراتهم واحتياجاتهم إلى المعلومات.

ويوضح الشكل أدناه المجالات الثلاثة الرئيسية التي يلزم تناولها.

المجالات الرئيسية التي يلزم تناولها	الغرض: إجراء نقاش منفتح
تبادل وجهات النظر بشأن المنشأة، مثل أفرادها وعملياتها التشغيلية وأهدافها	المنشأة • تاريخها وأهداف أعمالها. • الثقافة المؤسسية. • التغييرات في العمليات التشغيلية أو العاملين أو النظم. • تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة. الإدارة • طبيعة/هيكل المنشأة والإدارة. • الموقف السلوكي تجاه الرقابة الداخلية. • حوافز ارتكاب الغش. • التغييرات غير المبررة في سلوك كبار الموظفين أو نمط حياتهم. • أي مؤشرات على تحيز الإدارة. عوامل الخطر المعروفة • الخبرة المكتسبة من ارتباطات المراجعة السابقة. • عوامل خطر الأعمال المهمة. • فرصة ارتكاب الغش. • التغييرات في متطلبات التقرير المالي التي قد تؤدي إلى إفصاحات جديدة أو معدلة.
العصف الذهني	الغرض: توليد الأفكار وتحديد مناهج المراجعة المحتملة
	احتمالية الأخطاء والغش. • أي جوانب القوائم المالية قد تكون عرضة للتحريف الجوهرى (الغش والخطأ)؟ هذه الخطوة ضرورية في جميع عمليات المراجعة. • كيف يمكن للإدارة إعداد تقرير مالي مغشوش وإخفاؤه؟ قد يكون من المفيد وضع تصورات مختلفة للغش، أو إن أمكن، الاستعانة بخدمات محاسب قضائي. ويُنظر في قيود اليومية، وتحيز الإدارة في وضع التقديرات/المخصصات، والتغييرات في السياسات المحاسبية، وما إلى ذلك. • كيف يمكن اختلاس الأصول أو إساءة استخدامها للأغراض الشخصية؟ • هل توجد حوافز لتحقيق مصالح غير شخصية (مثل الحفاظ على مصدر تمويل منشأة غير هادفة للربح) للتلاعب في القوائم المالية؟ • يُنظر في المخاطر التي تنطوي عليها إفصاحات القوائم المالية. هل يمكن أن تقوم الإدارة عن عمد بمحاولة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأمور المفصّل عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الجوهرية أو عن طريق استخدام لغة غير واضحة أو غامضة)؟ الاستجابة للمخاطر. • ما إجراءات/مناهج المراجعة المحتملة التي قد يُنظر فيها للاستجابة للمخاطر التي تم التعرف عليها أعلاه؟ • يُنظر فيما إذا كان سيتم إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.

المجالات الرئيسية التي يلزم تناولها الغرض: إجراء نقاش منفتح	
الغرض: تقديم التوجيه	
التخطيط للمراجعة	مجالات خاصة يلزم تناولها: يلزم التأكد من أن المتطلبات الخاصة في جميع معايير المراجعة ذات الصلة بارتباط المراجعة قد تم تناولها بشكل مناسب في خطة المراجعة. ومن بين المعايير التي تشتمل على إجراءات خاصة يلزم تنفيذها: معياري المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" معياري المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية" معياري المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" معياري المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة" معياري المراجعة (٦٠٠) "عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)" معياري المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" ويتعين على مراجعي المنشآت المدرجة (وغيرها من المنشآت عندما يكون المراجع مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو عندما يتخذ قراراً بإعداد التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)) تحديد الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً أثناء المراجعة لتضمينها في تقرير المراجعة على أنها الأمور الرئيسية للمراجعة. وعند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، يمكن مناقشة ضرورة تحديد هذه الأمور في اجتماع التخطيط. ويتم توجيه فريق المراجعة من خلال ما يلي: • تحديد مستويات الأهمية النسبية. • توزيع الأدوار والمسؤوليات. • تزويد الموظفين بنظرة عامة على أقسام المراجعة التي يتولون مسؤولية إنجازها. وتناول المنهج المطلوب، والاعتبارات الخاصة، والتوقعات، والتوثيق المطلوب، ومدى الإشراف المقدم، وفحص الملفات، وأي توقعات أخرى. • التشديد على أهمية الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة.

ملحوظة: في حال عدم قدرة الأعضاء غير الرئيسيين في فريق المراجعة على حضور الاجتماع (أو عدم دعوتهم لحضوره)، يحدد الشريك المسؤول عن الارتباط بالأمور التي نشأت عن الاجتماع والتي يلزم إبلاغهم بها.

نقاط يلزم مراعاتها

يتم التأكيد على أهمية انتباه الموظفين للمؤشرات الدالة على عدم الأمانة، ولكن مع الحرص أيضاً على عدم القفز إلى أي استنتاجات، ولاسيما عند مناقشة النتائج مع إدارة المنشأة أو موظفيها. ويُشار إلى الظروف المحتملة (علامات التحذير) التي، إن وجدت، قد تشير إلى احتمال حدوث غش.

ويتم اكتشاف الغش عادة عن طريق التعرف على الأنماط السائدة والاستثناءات والشذوذ في المعاملات والأحداث. وعلى سبيل المثال، قد يكون وجود مطالبة غير حقيقية في حساب المصروفات أمراً غير جوهري للقوائم المالية في حد ذاته، ولكنه قد يكون مؤشراً على مشكلة أكبر بكثير مثل عدم نزاهة الإدارة.

٣٧ الاتصال أثناء المراجعة وعند إنجازها

سيكون لكل عضو في فريق المراجعة نظرة مختلفة قليلاً للمنشأة. وقد تبدو بعض المعلومات التي يقوم عضو معين في فريق المراجعة بجمعها بلا معنى إلى أن تقترب منها معلومات أخرى حصل عليها أعضاء الفريق الآخرون. ويصح هذا بصفة خاصة فيما يتعلق بالغش، لأن تحديد الأنماط السائدة وحالات الشذوذ والاستثناءات الصغيرة هو ما يؤدي في النهاية إلى اكتشافه.

ويشبه هذا أحجية تركيب الصور. فكل جزء في حد ذاته لا يمكن الشخص من رؤية الصورة الكاملة؛ ولا يمكن رؤية الصورة الكبيرة إلا عند وضع جميع الأجزاء بجانب بعضها. والأمر نفسه ينطبق على المراجعة. فالصورة الأكبر لا تظهر إلا عندما يقوم كل مراجع بمشاركة المعرفة/النتائج التي توصل إليها مع الفريق. وهذا موضح في الشكل التالي.



ولا ينبغي أن تقتصر مناقشات الفريق على اجتماع التخطيط فحسب. بل يتم تشجيع أعضاء فريق المراجعة على الاتصال وتبادل المعلومات التي يحصلون عليها بشأن أي أمور ذات صلة طوال المراجعة، ولاسيما عندما تؤثر تلك الأمور على تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة المخطط لها.

نقاط يلزم مراعاتها

عقد اجتماعات قصيرة لاستخلاص المعلومات في الأوقات الاستراتيجية أثناء المراجعة

بالإضافة إلى المناقشات الخاصة بالتخطيط للمراجعة في بداية الارتباط، قد يكون من المفيد (ولكنه غير ضروري) لفريق المراجعة، مهما كان صغيراً، أن يجتمع (أو يجري محادثة هاتفية جماعية) لمناقشة نتائج المراجعة بعد مراحل المراجعة التالية.

تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية

لا يلزم أن تكون هذه الجلسات الخاصة باستخلاص المعلومات ذات طابع رسمي أو طويلة المدة، لكنها تمكن أعضاء فريق المراجعة من الإبلاغ شفويًا بنتائج أعمالهم والاستثناءات التي عثروا عليها والمخاوف التي تشغل بالهم. ويمكنهم أيضاً الإبلاغ بأي أمور (مهما كانت صغيرة) بدت شاذة أو غير منطقية. وغالباً ما تكون هذه الأمور الصغيرة، عند اقترانها بالمعلومات التي حصل عليها أعضاء الفريق الآخرون، هي ما يشير إلى وجود عامل خطر محتمل (مثل الغش) قد يتطلب تنفيذ المزيد من العمل. وحتى عندما يضم فريق المراجعة فردين فقط، فإن هذه الاجتماعات قد تفضي إلى نتائج مهمة.

الانتهاء من المراجعة

فور الانتهاء من المراجعة السابقة، يكون هناك ميل دائماً إلى الانتقال والبدء في الارتباط التالي. ونتيجة لذلك، قد يضع قدر كبير من المعرفة التي قد تفيد في تنفيذ المراجعة في الفترة التالية. ويمكن عقد اجتماع قصير أو محادثة هاتفية جماعية بعد كل مراجعة للحصول على الملاحظات من فريق المراجعة وتحديد الأمور التي يمكن تحسينها. وقد يشتمل هذا على تحديد:

- مجالات المراجعة التي قد تتطلب اهتماماً أكبر، أو أقل، في المستقبل؛
 - أي نتائج أخرى غير متوقعة، أو معاملات غير معتادة، أو ضغوط مالية على الأفراد قد تكون مؤشراً على وجود غش أو حافزاً لارتكاب الغش؛
 - أي تغييرات مخطط لإجرائها ستؤثر على الارتباطات المستقبلية مثل تغيير كبار الموظفين أو الحصول على تمويل جديد أو حدوث استحواذ أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة أو تثبيت نظام محاسبي جديد أو التغييرات الأخرى في الرقابة الداخلية؛
 - المجالات التي يمكن الحصول فيها على دعم إضافي من المنشأة مثل تحليل جوانب معينة في القوائم المالية؛
 - عند وجود عوامل خطر مهمة، قد تتناول اجتماعات استخلاص المعلومات أيضاً مدى رغبة المكتب في الاستمرار مع العميل خلال الفترة القادمة. وفي حال استقالة المكتب بعد انتهاء المراجعة مباشرة، فإن الأسباب ستكون حاضرة في أذهان الجميع، وسيمنح هذا المنشأة المزيد من الوقت للبحث عن مراجع آخر.
- وأثناء اجتماع التخطيط الذي يُعقد في بداية الارتباط، يمكن تحديد أوقات وتواريخ هذه الجلسات الخاصة باستخلاص المعلومات.

٤/٧ دراسات الحالة - مناقشات فريق المراجعة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

قد يكون من المفيد إرسال أحدث قوائم مالية، وقائمة المخاطر التي تم تقييمها الخاصة بالفترات السابقة (أو الفترة الحالية، في حال تحديث القائمة)، واستجابات المراجعة إلى أعضاء فريق الارتباط قبل الاجتماع. وأثناء الاجتماع، يتم التشديد على الحاجة إلى نزعة الشك المهني وضرورة الإبلاغ على الفور بأي حالات غش مشتبهاً فيها أو أية علامات تحذيرية محتملة تُنذر بارتكاب الغش.

وقد يتم التوثيق في صورة جدول أعمال قياسي أو مذكرة تُرفق بالملف.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

تاريخ الاجتماع: ٨ ديسمبر ٢٠٢٢

بنود جدول الأعمال	محضر الاجتماع
١. الأهمية النسبية وأرصدة الحسابات المهمة.	يتم زيادة الأهمية النسبية الكلية إلى ١٠,٠٠٠ ريال بناءً على نمو الأرباح والمبيعات، والأهمية النسبية للتنفيذ إلى ٧,٥٠٠ ريال.
٢. التوقيت والتواريخ الرئيسية وتوفر العاملين لدى العميل.	تم تأكيد مناسبة التوقيت الخاص بآخر فترة ومعقولة طلباتنا بأن تقدم الإدارة المساعدة في إعداد جداول معينة.
٣. ما الدروس المستفادة من التجربة السابقة مثل القضايا/الأحداث التي تسببت في حدوث حالات تأخير والمجالات التي شهدت مبالغة/تقصيراً في المراجعة؟	كانت الرقابة الداخلية على المخزون ضعيفة خلال السنة الماضية وأدت إلى القيام بالمزيد من الأعمال. وذكر العميل أنه سيتم علاج ذلك قبل نهاية هذه الفترة.
٤. هل توجد أي مخاوف جديدة بشأن نزاهة الإدارة أو استمرارية المنشأة أو الدعاوى القضائية وخلافه؟	انظر الخبر الصحفي بشأن بارفن. قد يكون هذا حدثاً منفصلاً ولكن يلزم توخي الحذر.
٥. التغييرات خلال هذه الفترة في العمليات التجارية و/أو الوضع المالي، واللوائح الخاصة بالصناعة، والسياسات المحاسبية المستخدمة، والأفراد.	تمثل المبيعات عبر الإنترنت الآن ما نسبته ١٢% من المبيعات. كما توجد خطط للنمو بشكل كبير في هذا المجال. وسيفرض هذا ضغطاً على الموارد النقدية والرقابة الداخلية ونظم التشغيل. ويفرض التراجع الاقتصادي الحالي المزيد من الضغوط على المنشأة للحفاظ على مستويات المبيعات بالرغم من تراجع الطلب وهبوط الأسعار.
٦. قابلية تعرض القوائم المالية للغش. ما الطرق المحتملة للاحتيال على المنشأة؟ توضع بعض التصورات المحتملة، ثم يتم التخطيط للإجراءات التي ستؤخذ أو تنفي أي شكوك.	من المحتمل وجود تحيز أو تجاوزات من جانب الإدارة لتجنب الالتزامات الضريبية. وتُعد تقديرات الإدارة وقيود اليومية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة عرضة للتلاعب. كما ينعم السيد أرجان (كبير موظفي المبيعات) بنمط حياة عالي التكاليف. ويجدر بنا أيضاً إمعان النظر في العمليات الحسابية الخاصة باحتساب المكافآت وإيراد المبيعات.
٧. المخاطر المهمة التي تستدعي اهتماماً خاصاً.	العجز عن الوفاء بشروط القروض المصرفية. ويقول السيد سراج أنه ينوي إعادة التفاوض على شروط القروض المصرفية خلال هذه الفترة لتوفير بعض المرونة.
٨. استجابات المراجعة المناسبة للمخاطر التي تم التعرف عليها.	تم استعراض خطة المراجعة التفصيلية مع الموظف المسؤول ببعض التفاصيل وتم تحديد بعض أوجه الكفاءة.

٩. إقصاحات القوائم المالية.	قمنا بتفحص إقصاحات القوائم المالية ونظرنا في ضرورة تقديم إقصاحات إضافية أو معدلة. ونظرنا أيضاً فيما إذا كان أي من الإقصاحات قد تم تقديمها بطريقة قد تحجب الفهم السليم. ولم يتم التعرف على أي من ذلك.
١٠. النظر في مدى الحاجة إلى الاستعانة بخبراء أو مستشارين متخصصين، وفي تطبيق اختبارات أدوات الرقابة مقارنة بتنفيذ الإجراءات الأساس، وفي الحاجة إلى إدخال عنصر المفاجأة في بعض اختبارات المراجعة، والعمل الذي يمكن إنجازه بواسطة العميل.	ثمة حاجة إلى الاستعانة بخبير في تقنية المعلومات للنظر في المبيعات عبر الإنترنت وفي أدوات الرقابة على تقنية المعلومات عموماً. وتم تحديد موعد لإجراء زيارة في شهر ديسمبر خلال هذه الفترة.
١١. مهام فريق المراجعة وجدولة الأعمال وفحص الملفات.	تم تحديث خطط المراجعة العامة والتفصيلية.

الإعداد: /توقيع/ التاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠٢٢

الفحص: /توقيع/ التاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٣

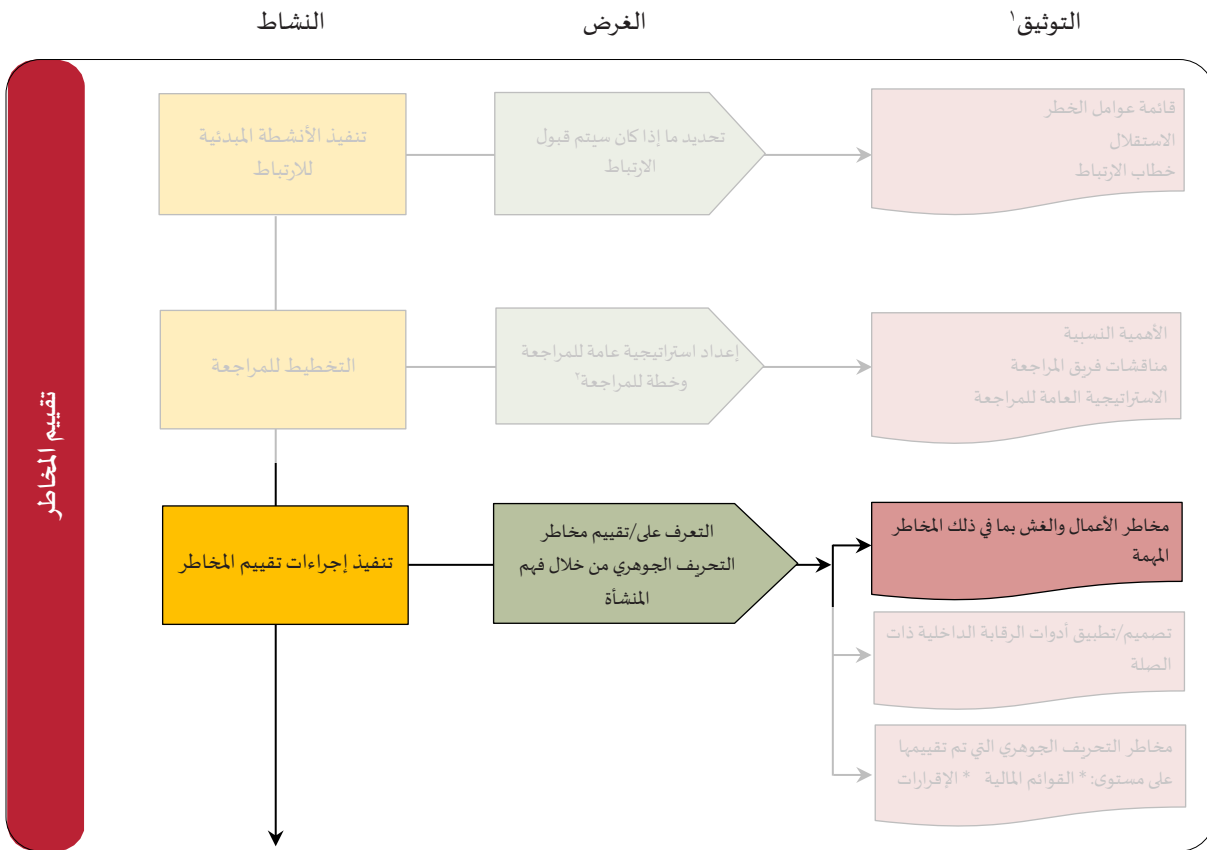
دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

مذكرة ترفق بالملف: شركة كومار وشركاه	اجتمع فريق المراجعة (الشريك وكبار العاملين) بتاريخ ٨ ديسمبر ٢٠٢٢ للتخطيط لارتباط المراجعة الخاص بشركة كومار وشركاه.
وقد ناقشنا ما يلي:	• تم تخفيض الأهمية النسبية الكلية إلى ٢,٥٠٠ ريال بناءً على انخفاض الأرباح والمبيعات. وتم تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ بمبلغ ١,٨٠٠ ريال. • انصرف تركيز السيد راج مؤخراً إلى أمور عائلية. ومن المحتمل ألا يكون عمل المسؤول عن مسك الدفاتر قد خضع لمراجعة كافية. ويترك هذا للسيدة روبي قدراً كبيراً من التحكم في الأرقام التي تم التقرير عنها. وأي أخطاء متعمدة أو غير متعمدة من جانب السيدة روبي قد تمر دون أن يتم اكتشافها. ويجدر التعامل مع ذلك على أنه من مخاطر الغش المهمة أثناء المراجعة. • قد يقع تحيز أو تجاوز من جانب الإدارة لتجنب الالتزامات الضريبية أو تفادي مخالفة الشروط الخاصة بالقروض المصرفية. وقد جرت العادة على قيام الإدارة بوضع تقديرات متحفظة. وتم تذكير فريق المراجعة بالانتباه إلى أي أمر قد يبدو غير معتاد. • سنولي اهتماماً دقيقاً للمعاملات وأسعار المنتجات مع الطرف ذي العلاقة، شركة دفتا.
خطة المراجعة:	• تم تأكيد مناسبة التوقيت الذي تم اتباعه في آخر فترة وسنطلب مجدداً من الإدارة المساعدة في إعداد جداول معينة. ولكن نظراً للصعوبات التي واجهتها شركة كومار وشركاه خلال الفترة الماضية في تزويدنا بالجداول المطلوبة في الوقت المحدد، فإننا سنقضي أولاً بعض الوقت خلال هذه الفترة مع السيدة روبي ونزودها بنماذج لهذه الجداول لضمان فهمها لما نحتاج إليه ولتواريخ التسليم المطلوبة. • تم استعراض خطة المراجعة التفصيلية ببعض التفصيل. وتم توسيع نطاق الإجراءات في بعض المجالات بناءً على المخاطر التي تم تقييمها، وتم الاستغناء عن عدد من الإجراءات الأخرى في المجالات التي انخفض فيها تقييم المخاطر. • قررنا أن تنفيذ الإجراءات الأساس سيكون أكثر كفاءة من تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، نظراً لعدم وجود إقرارات ستعجز الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
الإعداد: /توقيع/	التاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠٢٢
الفحص: /توقيع/	التاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٣

٨. الخطر الملازم - التعرف عليه

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
كيفية التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.	٣١٥، ٢٤٠

الشكل ٨/١٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
١٠/٢٤٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛ (ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرية بسبب الغش، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتطبيقها؛ (ج) الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء المراجعة.
٣/٣١٥	هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات لمخاطر التحريف الجوهرية المُقيّمة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٢٠٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) خطر التحريف الجوهرية: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يتم توضيحهما كما يلي على مستوى الإقرارات: (١) الخطر الملازم: قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة. (٢) خطر الرقابة: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.
١١/٢٤٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) الغش: تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية. (ب) عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهريب الفرصة لارتكابه.
١٢/٢٤٠	وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)، يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف جوهري بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (راجع الفقرتين ٧١، ٨١)
١٣/٢٤٠	ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعو للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يسلّم بصحة السجلات والوثائق. ولكن إذا تبينت حالات أثناء المراجعة جعلت المراجع يعتقد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فيجب على المراجع إجراء المزيد من التحري. (راجع: الفقرة ٩١)
١٥/٢٤٠	يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات. ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: الفقرتين ١٠٠، ١١١)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٧/٢٤٠	يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عما يلي: (أ) تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ومدادها ومعدل تكرارها؛ (راجع: الفقرتين ١٢١، ١٣١) (ب) آلية الإدارة للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر معينة من مخاطر الغش قامت الإدارة بالتعرف عليها أو تم لفت نظرهما إليها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على خطر الغش؛ (راجع: الفقرة ١٤١) (ج) تواصل الإدارة، إن حدث، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بآلياتها للتعرف على مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها؛ (د) تواصل الإدارة، إن حدث، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.
١٨/٢٤٠	يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. (راجع: الفقرات ١٥١-١٧١)
٢٢/٢٤٠	يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم التعرف عليها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري بسبب الغش.
٢٣/٢٤٠	يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرة ٢٢١)
٢٤/٢٤٠	يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش. ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات ٢٣١-٢٧١)
٤٤/٢٤٠	يجب على المراجع أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة، فيما يتعلق بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهري وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)، ما يلي: (أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش؛ (ب) مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، التي تم التعرف عليها وتم تقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.
١١/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات ٢٥١-٣٠١) (ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك: (١) عملياتها؛ (٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛ (٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الغرض الخاص؛ (٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها، وذلك لتمكين المراجع من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٣١١-٣٥١) (ج) اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أسباب التغيير فيها. ويجب أن يُقوّم المراجع ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة. (راجع: الفقرة ٣٦١) (د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تؤدي إلى ظهور مخاطر التحريف الجوهري. (راجع: الفقرات ٣٧١-٤٣١) (هـ) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. (راجع: الفقرات ٤٤١-٤٩١)

١/٨ نظرة عامة

إن التعرف على المخاطر هو أساس المراجعة. ويستند هذا إلى إجراءات المراجع لفهم المنشأة وبيئتها، ويشكّل جزءاً لا يتجزأ عنها. ودون التوصل إلى فهم راسخ للمنشأة، قد تفوت المراجع عوامل خطر معينة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت مبيعات العميل في تزايد، فسيكون من المهم للمراجع معرفة أن مبيعات الصناعة ككل كانت تواجه في الواقع هبوطاً حاداً.

ويتمثل هدف مرحلة تقييم المخاطر أثناء المراجعة في التعرف على مصادر الخطر، ثم تقييم ما إذا كان من الممكن أن ينتج عنها تحريف جوهري في القوائم المالية. ويوفر هذا للمراجع المعلومات التي يحتاج إليها لتوجيه جهود المراجعة نحو المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري، وصرفها عن المجالات الأقل خطورة.

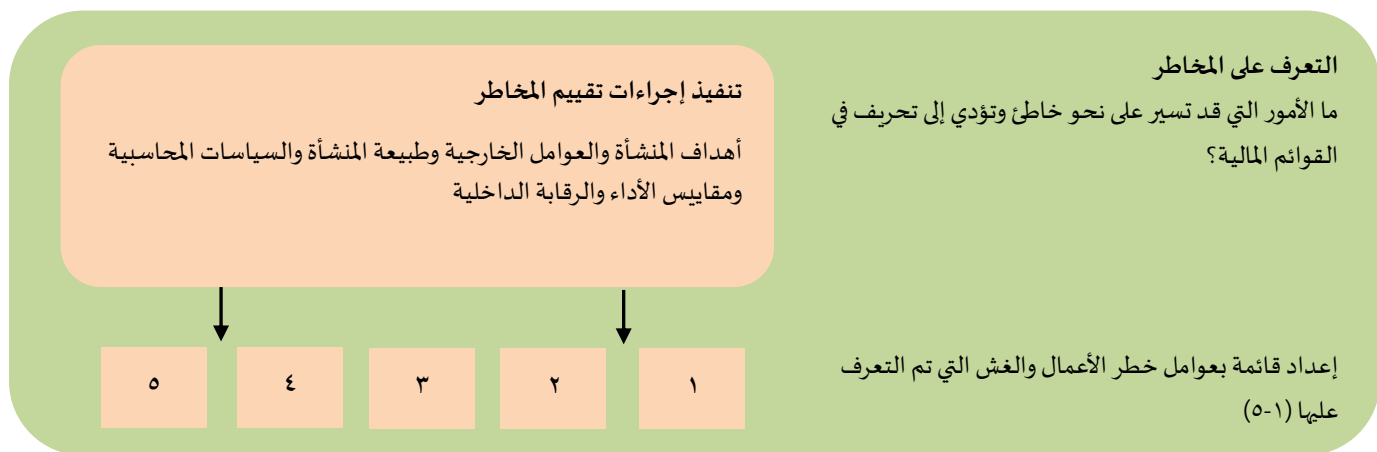
وتنقسم مرحلة تقييم المخاطر إلى جزأين منفصلين:

- التعرف على المخاطر (التساؤل عن الأمور التي قد تسير على نحو خاطئ)؛
- تقييم المخاطر (تحديد أهمية كل خطر).

وسيتم تناول موضوع تقييم المخاطر في الفصل التاسع من الجزء الثاني.

ويوضح الشكل أدناه آلية التعرف على المخاطر.

الشكل ١-٨



نقاط يلزم مراعاتها

أولاً، تعرف على المخاطر

لا يمكن تقييم المخاطر التي لم يتم التعرف عليها أولاً. ويلزم تجنب الميل إلى افتراض عدم وجود مخاطر ذات صلة، بسبب صغر حجم المنشأة، أو افتراض أن مخاطر التحريف الجوهري ستكون هي نفسها الخاصة بالفترة السابقة. فقد توجد الآن مخاطر جديدة، وربما تكون طبيعة/أهمية بعض المخاطر التي تم التعرف عليها في السابق قد تغيرت.

بعد الارتباط الأول، ركز على التغيرات التي حدثت منذ الفترة السابقة

بعد الارتباط الأول، يتم التركيز على ما قد تغير في كل مصدر من مصادر الخطر الستة (انظر الشكل ١-٧/٨) بدلاً من البدء من جديد. وسيوفر هذا الوقت، ويركز الاهتمام على طبيعة وتأثير المخاطر الجديدة التي قد تكون موجودة الآن وعلى التغيرات في المخاطر التي سبق التعرف عليها.

٢/٨ أنواع الخطر

يوجد صنفان رئيسيان من المخاطر:

- خطر الأعمال؛
- خطر الغش.

والاختلاف بين خطر الأعمال وخطر الغش هو أن خطر الغش ينتج عن التصرفات المتعمدة للأشخاص. وهذا موضح في الشكل التالي.

الشكل ٢/٨-١



ملحوظة: في حالات عديدة، قد يكون الخطر خطر أعمال وخطر غش في آن واحد. وعلى سبيل المثال، يترتب على استخدام نظام محاسبي جديد حالة عدم تأكيد (إذ قد تقع أخطاء أثناء تعلم الموظفين على النظام الجديد) وسيُصنف هذا على أنه خطر أعمال. ومع ذلك، فإنه قد يتم تصنيفه أيضاً على أنه من مخاطر الغش، لأن أحد الموظفين قد يستغل حالة عدم التأكد ليقوم باختلاس الأصول أو التلاعب في القوائم المالية.

خطر الأعمال

يشمل مصطلح "خطر الأعمال" أموراً لا تقتصر فحسب على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية. وتنتج مخاطر الأعمال عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها. وقد يشمل هذا أيضاً وضع الأهداف والاستراتيجيات غير المناسبة. ويشمل خطر الأعمال أيضاً الأحداث التي تنشأ عن التغيير، أو التعقيد، أو الإخفاق في إدراك الحاجة إلى التغيير. وقد ينشأ التغيير، على سبيل المثال، عن:

- الفشل المحتمل لتطوير منتجات جديدة؛ أو
- عدم كفاية الأسواق، حتى في حال النجاح في تطوير المنتجات الجديدة؛ أو
- العيوب في المنتجات التي قد تنتج عنها التزامات وأضرار تمس سمعة المنشأة.

خطر الغش

يتعلق خطر الغش بأحداث أو ظروف تشير إلى وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش أو تهيئة الفرصة لارتكابه.

ويؤدي فهم المراجع لعوامل خطر الأعمال والغش إلى زيادة احتمالية التعرف على مخاطر التحريف الجوهري. ولكن لا توجد مسؤولية على المراجع تلزمه بالتعرف على جميع مخاطر الأعمال المحتملة وتقييمها.

٣/٨ مصادر المعلومات المتعلقة بالمنشأة

الخطوة الأولى في آلية تقييم المخاطر هي جمع (أو تحديث) أكبر قدر ممكن من المعلومات ذات الصلة عن المنشأة. وتوفر هذه المعلومات إطاراً مرجعياً مهماً للتعرف على عوامل الخطر المحتملة وتقييمها.

ويمكن الحصول على المعلومات المتعلقة بالمنشأة وبيئتها من مصادر داخلية وخارجية على السواء. وفي العديد من الحالات، يبدأ المراجع بمصادر المعلومات الداخلية. ثم يمكن التحقق من اتساق هذه المعلومات مع المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل بيانات الاتحادات التجارية والبيانات المتعلقة بالظروف الاقتصادية العامة، وهو ما يمكن الحصول عليه في الغالب من شبكة الإنترنت. ويوضح الشكل التالي بعض مصادر المعلومات المحتملة المتاحة.



نقاط يلزم مراعاتها

من مصادر المعلومات الرئيسية التي يُغفل عنها كثيراً ملفات أوراق عمل المراجع من ارتباطات الفترات السابقة. وتحتوي تلك الملفات في الغالب على معلومات ثمينة عن أمور مثل:

- الاعتبارات أو القضايا التي يلزم تناولها عند التخطيط للمراجعة في الفترة الحالية؛
- تقويم التعديلات والأخطاء غير المصححة المحتملة، ومصدرها؛
- مجالات الخلافات المتكررة، مثل الافتراضات المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية؛
- المجالات التي يبدو أنها معرضة للخطأ؛
- الأمور التي تمت إثارتها في اتصالات المراجع مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

ويمكن استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر التي تمت قبل قبول الارتباط أو الاستمرار فيه كجزء من فهم فريق المراجعة للمنشأة.

٤/٨ إجراءات تقييم المخاطر

بناءً على المعلومات التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بالمنشأة، يكون المراجع الآن في وضع يتيح له تصميم إجراءات تقييم المخاطر التي تم تناولها في الفصل الثامن من الجزء الأول. ويتم تصميم هذه الإجراءات لاكتساب وتوثيق فهم للمنشأة وبيئتها، بما فيها الرقابة الداخلية.

وينتظم نطاق الفهم المطلوب من المراجع للتعرف على المخاطر في ستة مجالات رئيسية، كما يلي:

الشكل ٤/٨-١



ويُعد مدى كفاية المعلومات المطلوبة من المراجع (عمق الفهم) مسألة تخضع للحكم المهني. ويكون هذا الفهم أقل مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة. وقد تم تناول القسم الأخير ("و" في الشكل أعلاه)، الذي يتعلق بأدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة، في الفصل الخامس من الجزء الأول والفصل الرابع والحادي عشر والثاني عشر من الجزء الثاني.

ويحقق التوصل إلى فهم لطبيعة المنشأة وبيئتها، بما فيها الرقابة الداخلية، عدة فوائد موضحة في الشكل أدناه.

بوفر إطاراً مرجعياً	
الفوائد المتحققة من فهم المنشأة	- التعرف على المخاطر ووضع الاستجابات - اتخاذ الأحكام المهنية المتعلقة بتقييمات المخاطر. - وضع الاستجابات المناسبة لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها في القوائم المالية. - تحديد الأهمية النسبية (راجع الجزء الثاني، الفصل السادس). - وضع التوقعات اللازمة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. - تصميم/تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. - تقويم مدى كفاية/مناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (على سبيل المثال، مناسبة الافتراضات المستخدمة وإفادات الإدارة المكتوبة والشفوية).
تفحص القوائم المالية	- تقييم اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية. - النظر في مدى كفاية العرض العادل (عند الاقتضاء) للإفصاحات في القوائم المالية. - تحديد مجالات المراجعة الجديرة باهتمام خاص (مثل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو الترتيبات التعاقدية غير المعتادة أو المعقدة، أو استمرارية المنشأة، أو المعاملات غير المعتادة).

نقاط يلزم مراعاتها

إن التوصل إلى فهم للمنشأة ليس مهمة منعزلة يمكن إنجازها في وقت مبكر أثناء المراجعة ثم تركها جانباً. ومن المهم الاستمرار في التعرف على المنشأة طوال المراجعة، والانتباه الدائم لعوامل الخطر التي لم يتم التعرف عليها في السابق أو عند ضرورة تحديث التقييم الأصلي للمخاطر.

٥/٨ مصادر الخطر

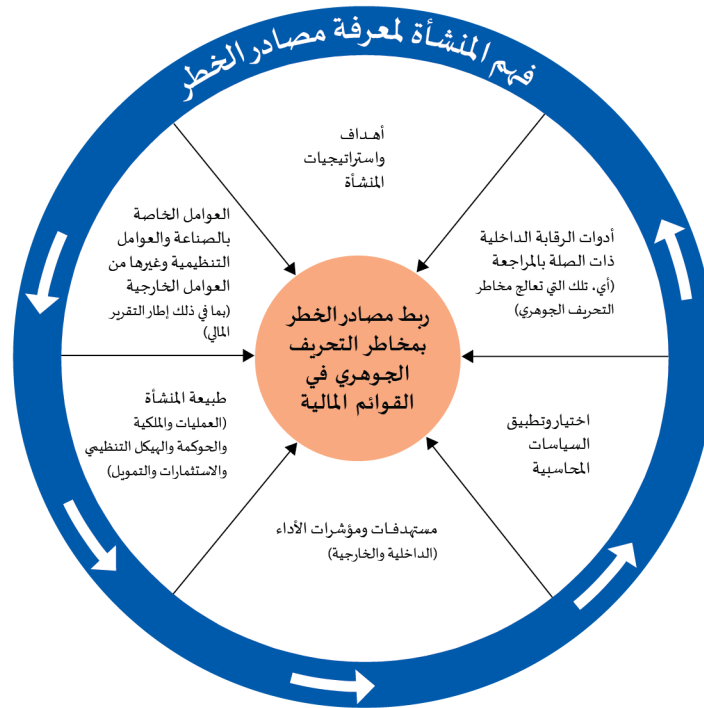
ينشأ الخطأ والغش في القوائم المالية عن عوامل خطر يرجع أصلها إلى واحد أو أكثر من المجالات الستة اللازمة لفهم المنشأة (انظر الشكل ٥/٨-١).

ومن أمثلة ذلك فرض ضريبة جديدة ومعقدة على المنشأة. وسيمثل هذا عامل خطر خارجي. وخطر التحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية هو سوء تفسير نظام الضريبة، مما يؤدي إلى عدم صحة احتساب الضريبة واجبة الدفع والمبلغ المستحق. وجدير بالذكر أن مصدر (أو سبب) الخطر هو الضريبة الجديدة التي تؤثر على المنشأة، وليس الخطأ في احتسابها، وهو ما يُعد أثراً لعامل الخطر. ونتيجة للضريبة الجديدة، يرتفع خطر الخطأ في الاحتساب.

ويوضح الشكل التالي مجالات الفهم الستة اللازمة التي تُعد مصادر محتملة للخطر.

ويلاحظ أن مصادر الخطر لا تتعلق دائماً بجانب محدد في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي التراجع الاقتصادي إلى تحريفات في جوانب عديدة في القوائم المالية مثل المخزون والمبالغ المستحقة التحصيل والمبيعات وخلافه. لذا، يتم التعرف أولاً على مصدر الخطر ثم يتم التعرف على الجوانب التي قد تحدث فيها تحريفات تبعاً لذلك في القوائم المالية.

الشكل ٨/٥-١



وموضح فيما يلي أمثلة لمصادر الخطر (ولكن بدون التأثير الواقع على جوانب محددة في القوائم المالية).

الشكل ٨/٥-٢

مصادر خطر الأعمال والغش	
• أهداف المنشأة واستراتيجياتها • الأهداف والاستراتيجيات غير المناسبة أو غير الواقعية أو المبالغ فيها. • المنتجات أو الخدمات الجديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة. • الدخول في مجالات عمل/معاملات تقل فيها خبرة المنشأة. • عدم الاتساق بين تقنية المعلومات واستراتيجيات العمل. • الاستجابة إلى النمو أو التراجع السريع في المبيعات بما قد يجهد نظم الرقابة الداخلية ومهارات الأفراد. • استخدام ترتيبات تمويل معقدة. • إعادة الهيكلة المؤسسية. • المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.	
• العوامل الخارجية • حالة الاقتصاد والتغيرات في اللوائح الحكومية. • تراجع الطلب على منتجات أو خدمات المنشأة. • اللوائح شديدة التعقيد. • التغيرات في الصناعة. • عدم القدرة على الحصول على الموارد اللازمة (المواد أو الموظفين المهرة). • التخريب المتعمد لمنتجات أو خدمات المنشأة. • القيود التي تُفرض على توفر رأس المال والائتمان.	

مصادر خطر الأعمال والغش	
طبيعة المنشأة	• ضعف الثقافة والحوكمة المؤسسية. • عدم كفاءة الأفراد في المناصب العليا. • التغييرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين. • التعقيد في العمليات التشغيلية أو الهيكل التنظيمي أو المنتجات. • العيوب في المنتجات أو الخدمات التي قد تؤدي إلى التزامات ومخاطر تتعلق بالسمعة. • عدم إدراك الحاجة إلى التغيير (المهارات المطلوبة أو التقنية). • مواطن الضعف في الرقابة الداخلية، خاصة تلك التي لا تقوم الإدارة بعلاجها. • ضعف العلاقات مع الممولين الخارجيين، مثل المصارف. • القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك فقدان العملاء المهمين. • تركيب نظم جديدة فيما يتعلق بالتقرير المالي.
مؤشرات الأداء	• عدم استخدام الإدارة مقياس أداء لتقييم أداء المنشأة وتحقيق أهدافها. • التلاعب في البيانات المالية لتحقيق مستهدفات الأداء. • عدم استخدام المقاييس لتحسين العمليات التشغيلية أو اتخاذ التصرفات التصحيحية.
السياسات المحاسبية	• عدم الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية. • الاستخدام غير المناسب للسياسات المحاسبية.
الرقابة الداخلية	• عدم كفاية إشراف الإدارة على العمليات التشغيلية اليومية. • ضعف أو عدم وجود أدوات رقابة شاملة على الأنشطة مثل الموارد البشرية، والغش، وإعداد المعلومات المحاسبية مثل التقديرات والتقارير المالية. • ضعف أو عدم وجود أدوات رقابة على المعاملات مثل الإيرادات والمشتريات والمصروفات والرواتب. • سوء حماية الأصول.

٦/٨ خطر الغش

يشير مصطلح "الغش" إلى أي تصرف متعمد يرتكبه فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الثالثة، ينطوي على تضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

ويُشار إلى الغش الذي يتورط فيه واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بلفظ "غش الإدارة". ويُشار إلى الغش الذي يتورط فيه موظفو المنشأة فقط بلفظ "غش الموظفين". وفي أي من الحالتين، قد يكون هناك تواطؤ من داخل المنشأة أو مع أطراف ثالثة من خارج المنشأة.

ويوضح الشكل التالي أنواع وخصائص الغش.

التلاعب في القوائم المالية (التقرير عن الأرباح بمستوى أعلى/أقل مما حدث فعلياً)		اختلاس الأصول (تحويل الأصول إلى الاستخدام الشخصي)		من؟
الموظفون	الملاك والإدارة	الموظفون	الملاك والإدارة	
المنفعة الشخصية (الحصول على مكافآت بناءً على الأداء أو إخفاء الخسائر أو التستر على سرقة الأصول)	المنفعة الشخصية (التوفير في الضرائب أو بيع الأعمال بأسعار مضخمة أو دفع مكافآت) تبرير الغاية (الاستمرار في العمل، الحفاظ على الوظائف، الحفاظ على التمويل، خدمة المجتمع)	المنفعة الشخصية أو لمساعدة شخص آخر	المنفعة الشخصية أو لمساعدة شخص آخر	لماذا؟
تسجيل المعاملات على نحو زائف أو غير صحيح والتواطؤ والتلاعب في السياسات المحاسبية واستغلال مواطن الضعف في الرقابة الداخلية	تجاوز أدوات الرقابة الداخلية والمعاملات الزائفة/غير الصحيحة والتواطؤ والتلاعب في السياسات المحاسبية واستغلال مواطن الضعف في الرقابة الداخلية	سرقة المخزون أو الأصول والتواطؤ واستغلال الضعف في أدوات الرقابة الداخلية	تجاوز أدوات الرقابة الداخلية وسرقة المخزون أو الأصول والتواطؤ واستغلال الضعف في أدوات الرقابة الداخلية	كيف؟
أصغر حجماً في الغالب لكنه قد يتراكم بشكل كبير بمرور الوقت إذا لم يتم اكتشافه	كبير في الغالب نظراً لمنصب الإدارة داخل المنشأة ومعرفتها بأدوات الرقابة الداخلية	يعتمد في الغالب على مدى الحاجة في كل موقف بعينه. وقد يكون صغيراً لكن من المحتمل أن يزيد حجمه إذا لم يتم اكتشافه سريعاً	يعتمد في الغالب على مدى الحاجة في كل موقف بعينه. وحتى إذا بدأ صغيراً، فمن المحتمل أن يزيد حجمه إذا لم يتم اكتشافه سريعاً	ما الحجم؟

نقاط يلزم مراعاتها

فيما يخص كل عامل خطر يتم التعرف عليه، يُنظر فيما إذا كان يُعد خطر أعمال أو خطر غش أو كليهما. وقد يؤدي العديد من مصادر الخطر إلى ظهور كل من خطر الأعمال وخطر الغش. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي حدوث تغيير في المحاسبين إلى حدوث أخطاء (خطر أعمال)، ولكنه قد يوفر فرصة أيضاً لأحد الأفراد لارتكاب الغش.

٢/٨ أنواع وخصائص الغش

رغم أن الغش قد يُرتكب على أي مستوى داخل المنشأة، فإنه يميل لأن يكون أكثر خطورة (وأن ينطوي على مبالغ نقدية أكبر) في حال تورط الإدارة العليا.

ومن بين الظروف الرئيسية التي تخلق بيئة مواتية للغش:

- عدم فاعلية الحوكمة المؤسسية؛
- عدم تولي الإدارة لزام القيادة وضعف "نهج الإدارة العليا"؛
- ارتفاع الحوافز التي يتم تقديمها لتحسين الأداء المالي؛
- الضرائب أو المصروفات الأخرى التي تعتبر مرتفعة للغاية أو مرهقة؛
- التعقيد في قواعد المنشأة ولوائحها وسياساتها؛
- عدم واقعية التوقعات من جانب المصارف أو المستثمرين أو غيرهم من أصحاب المصلحة؛

- الانخفاضات أو التحولات غير المتوقعة في الأرباح؛
- عدم واقعية مستهدفات الميزانية التي يتعين على الموظفين تحقيقها؛
- عدم كفاية الرقابة الداخلية، وبخاصة عند حدوث تغييرات تنظيمية.

بناءً على ما تقدم، فإن أداة الرقابة الداخلية الأكثر فاعلية في مواجهة الغش ستكون الالتزام القوي من جانب المكلفين بالحوكمة والإدارة العليا بفعل كل ما هو صائب. ويتجلى ذلك في قيم المنشأة التي يتم الإعلان عنها والالتزام بأخلاقيات العمل التي تتشكل يوماً بعد يوم. وينطبق هذا على جميع المنشآت أياً كان حجمها.

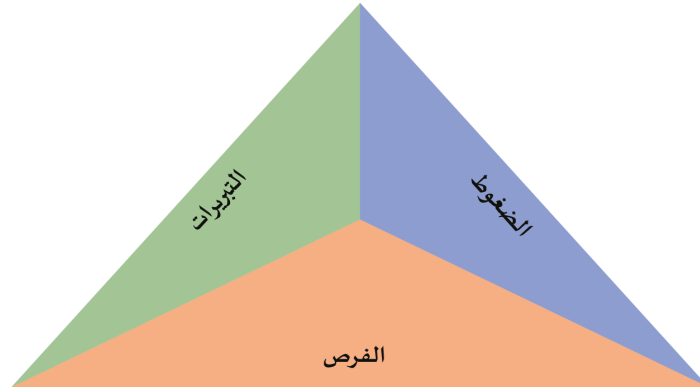
٨/٨ مثلث الغش

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، يلزم أعضاء فريق المراجعة النظر في وجود الأحوال الثلاثة التي توفر في الغالب دلالات على وجود الغش. ويشير المحاسبون القضائيون في الغالب إلى هذه الأحوال بلفظ "مثلث الغش" (انظر الشكل أدناه) لأنه في وجود جميع هذه الأحوال الثلاثة يرتفع للغاية احتمال حدوث الغش.

وهذه الأحوال هي:

- **الضغوط**
تنشأ في الغالب بسبب الاحتياجات الملحة (مثل تحمل ديون شخصية كبيرة أو الوفاء بتوقعات المحللين أو المصارف بشأن تحقيق الأرباح) التي يصعب مشاركتها مع الغير.
- **الفرص**
قد يخلق في الغالب ضعف الثقافة المؤسسية وعدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية ثقةً بأن الغش قد يمر دون أن يتم اكتشافه.
- **التبريرات**
التبرير هو الاعتقاد بعدم ارتكاب الغش في الواقع. ومثال ذلك أن يبرر مرتكب الغش ذلك لنفسه بحجة "أن هذه ليست مشكلة كبيرة" أو "أنني أخذ فقط ما استحقته".

الشكل ٨/٨-١



وعلى سبيل المثال، قد يُقدّم للمدير المالك لمنشأة في قطاع البناء عرض لبناء ملحق كبير لمنزل أحد أصدقائه. وإذا كانت المعاملة نقدية فقط ودون وجود أعمال ورقية، فيُنظر في الأحوال الثلاثة الآتية:

- قد تكون هناك "ضغوط" على المدير المالك لتقليل الضرائب التي كان سيتم دفعها.
- توجد "فرصة" للمدير المالك لتجاوز أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على إثبات الإيرادات وعدم تسجيل الإيراد الناتج عن البيع.
- قد يكون "التبرير" أن المدير المالك يدفع بالفعل ضرائب كثيرة.

ملحوظة: في حال عدم وجود أي من هذه الأحوال الثلاثة، فمن غير المرجح أن يتم البيع نقداً.

ويُنظر في مصادر خطر الغش الثلاثة الموضحة أدناه.

الشكل ٨/٢-٨

مصادر خطر الغش	
• تعرّض الاستقرار المالي أو الأرباح لتهديدات بسبب الظروف الاقتصادية أو الظروف الخاصة بالصناعة أو الظروف التشغيلية للمنشأة. • وجود ضغوط شديدة على الإدارة للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من قبل أطراف ثالثة أو من المكلفين بالحوكمة (مثل مستهدفات الأرباح أو الالتزام بلوائح بيئية مرهقة أو ما إلى ذلك). • قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى الأموال النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقه لاختلاس تلك الأصول. • العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى الأموال النقدية أو الأصول الأخرى. ومثال ذلك: – العمليات المستقبلية لتسريح الموظفين التي تكون معروفة أو متوقعة؛ – التغييرات الحديثة أو المتوقع حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافعهم؛ – عدم اتساق الترقّيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات. • احتمال تعرض الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة لتهديدات بسبب الأداء المالي للمنشأة (مثل المصالح المالية والأجور والضمانات وخلافه).	الدوافع والضغوط
التبريرات • اهتمام الإدارة باستخدام وسائل غير مناسبة لأجل: – تخفيض الأرباح المقرر عنها لأسباب ذات دوافع ضريبية؛ – زيادة الأرباح المقرر عنها لتجنب مخالفة شروط القروض المصرفية، أو لزيادة مبيعات المنشأة، أو للوفاء بمستهدفات حددتها أطراف ثالثة. • سلوك الموظفين الذي يشير إلى استيائهم أو عدم رضاهم على المنشأة. • ضعف القيم الأخلاقية للإدارة العليا. • تساهل الإدارة مع سرقات بعض الموظفين. على سبيل المثال، عدم اتخاذ إجراء تأديبي عند إدانة أحد الموظفين بالسرقه. • عدم إنفاذ الإدارة لقيم المنشأة أو معاييرها الأخلاقية. • تجاهل الإدارة للحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحد منها. المواقف السلوكية • وجود سوابق معروفة لقيام الإدارة بمخالفة الأنظمة واللوائح، أو وجود ادعاءات بارتكابها للغش. • ظهور تغيرات في سلوك الإدارة أو نمط حياتها مما قد يدل على حدوث اختلاس للأصول. • النماذج الأخلاقية السيئة التي يقدمها كبار المدراء (مثل تضخيم حسابات المصروفات وارتكاب سرقات بمبالغ صغيرة وما إلى ذلك). • تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة الموجودة. • إخفاق الإدارة في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية. • عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية. • الخلافات بين المساهمين في منشأة مقفلة. • المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير طريقة محاسبية تُعد، أو تكاد تكون، غير مناسبة على أساس الأهمية النسبية. • توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق.	المواقف السلوكية والتبريرات

مصادر خطر الغش	الفرص
قابلية تعرض الأصول للاختلاس	• مبالغ نقدية كبيرة في الخزينة أو قيد المعالجة. • بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير. • أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو أحجار الماس أو رقائق الحاسب. • آلات ومعدات صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.
عدم كفاية أدوات الرقابة الداخلية	• عدم كفاية إشراف المكلفين بالحوكمة على آليات الإدارة الخاصة بالتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها. • عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق. • عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا. • عدم كفاية إشراف الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول. • عدم كفاية فرز الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول. • عدم كفاية حفظ السجلات الخاصة بالأصول. • عدم كفاية أنشطة التصريح بتنفيذ المعاملات واعتمادها. • عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو العقارات والآلات والمعدات. • عدم إجراء مطابقات كاملة، وفي الوقت المناسب، للأصول. • عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات (على سبيل المثال، قيد إثبات المستحقات عن البضائع المرتجعة). • عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يتولون وظائف رقابية رئيسية. • عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس. • عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجلات الأحداث الخاصة بِنُظُم الحاسب وفحصها. • عدم كفاية أدوات الرقابة على عمل الإدارة في إعداد الإفصاحات.
مجالات ضعف خاصة	• تقديرات الإدارة وإثبات الإيرادات واستخدام قيود اليومية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وما إلى ذلك.

نقاط يلزم مراعاتها

يكون ارتكاب الغش متعمداً دائماً. وهو يستلزم إخفاء المعلومات عن المراجع وتعمد تقديم إفادات مضللة. وعليه، فإن الغش يتم اكتشافه عن طريق البحث عن الأنماط السائدة وحالات الشذوذ والاستثناءات، غالباً فيما قد يُعد مبالغ نقدية صغيرة جداً.

ومن غير المرجح اكتشاف الغش من خلال الإجراءات الأساس وحدها. فعلى سبيل المثال، من غير المرجح أن يتعرف المراجع على غياب معاملة أو أن يحدد عدم صحة معاملة ما لم يتوفر شكل من أشكال الفهم الإضافي للمنشأة الذي يمكن استخدامه كإطار مرجعي.

قد يتعرف المراجعون، بناءً على دورهم ومنصبهم في فريق المراجعة، على عوامل لخطر الغش تتعلق بعنصر واحد أو أكثر من عناصر المثلث. ولكن تقل احتمالية أن يتعرف أي مراجع بمفرده على جميع الأحوال الثلاثة معاً (الفرص والضعف والتبريرات). ولهذا، فإنه من المهم لفريق المراجعة أن يناقش باستمرار النتائج التي يتوصل إليها طوال الارتباط.

ويوضح الشكل أدناه فوائد المناقشات التي تتم داخل فريق المراجعة.

الشكل ٣-٨/٨



وفي حال غياب الاتصال، سيكون من الصعب على أي عضو في فريق المراجعة أن يرى بمفرده الصورة الكبيرة. ويمكّن النقاش الدائم الفريق من وضع المعلومات الصغيرة بجانب بعضها حتى تتضح الصورة الأكبر.

٩/٨ نزعة الشك المهني

يتحمل المراجع مسؤولية الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني في جميع الأوقات أثناء الارتباط. ويستلزم ذلك الأمور الموضحة في الشكل التالي.

الشكل ١-٩/٨

تستلزم نزعة الشك:	
إدراك أن الإدارة تستطيع دائماً ارتكاب الغش	تحظى الإدارة دائماً بوضع يتيح لها تجاوز الرقابة الداخلية الجيدة. ويتعين على أعضاء فريق الارتباط أن يطرحوا جانباً أي معتقدات بشأن أمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة، بغض النظر عن المعرفة السابقة للمراجع بأمانتهم ونزاهتهم.
عقلية متسائلة	يتم إجراء تقييمات نقدية لصحة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.
الانتباه	هل أدلة المراجعة تتعارض مع، أو تشكك في، إمكانية الاعتماد على: • الوثائق والردود على الاستفسارات؟ • المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؟

تستلزم نزعة الشك:

الحذر	يلزم تجنب:
	- التغاضي عن الظروف غير المعتادة. - المبالغة في التعميم عند استنباط الاستنتاجات من ملاحظات المراجعة. - استخدام افتراضات خاطئة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها. - القبول بما دون أدلة المراجعة المقنعة إيماناً بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة. - قبول الإفادات من الإدارة بدلاً من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

نقاط يلزم مراعاتها

- قد يكون من الصعب تطبيق نزعة الشك المهني على مراجعة عميل يعرفه المراجع ويثق فيه. وهناك ميل فطري لدى البشر إلى الثقة في الأفراد، مفترضين عدم وجود معلومات تخالف ذلك. وعليه، يلزم تذكير الشركاء والموظفين بشكل منتظم بتطبيق نزعة الشك المهني. ومن بين الاقتراحات العملية لتطبيق هذا المفهوم:
- اختلاق شخصية وهمية (واسم) لشخص له موقف سلوكي سيء من الرقابة وأخلاق عمل سيئة. وعند إجراء نقاش حول تصورات الغش المحتملة وفرص تعرض القوائم المالية للغش، يتم تخيل هذا الشخص (وليس العميل) على أنه العميل أو المدير الأول المسؤول.
 - دعوة شخص (يُفضل من له بعض الخبرة القضائية) ليست له صلة بالمنشأة للمشاركة في مناقشات التخطيط المتعلقة بالغش.

١٠ / ٨ كيفية التعرف على عوامل الخطر الملزم

إن الطريقة الأكثر فاعلية لتجنب السهو عن أحد عوامل الخطر ذات الصلة هي جعل التعرف على المخاطر جزءاً لا يتجزأ من فهم المنشأة. وكلما زاد إلمام المراجع بمجالات الفهم الستة، زادت قدرته على التعرف على عوامل الخطر. كما يساعد فهم المنشأة في التعرف على تصورات الغش المحتملة والاستجابة لها لاحقاً. وتذكر أن تجاوز الإدارة هو احتمال قائم دائماً مما يؤدي إلى إخفاء الغش (لاسيماً عن المراجع).

وأثناء جمع (أو تحديث) المعلومات عن كل مجال من مجالات الفهم اللازمة للمنشأة، يُنظر في وجود عوامل خطر الأعمال والغش ذات الصلة. وفيما يخص العديد من مخاطر الأعمال التي يتم التعرف عليها، قد توجد أيضاً مخاطر للغش يلزم النظر فيها. ولهذا، يُقترح إعداد قائمة بمخاطر الغش منفصلة عن مخاطر الأعمال وتقييمهما بشكل منفصل، إن أمكن. وعلى سبيل المثال، إذا كانت التوقعات المستقبلية لبيع منتجات المنشأة ضعيفة (مصدر خطر خارجي)، يُنظر في الأمور التي قد تسير على نحو خاطئ (الآثار المترتبة على ذلك) في القوائم المالية. وقد يؤدي ضعف المبيعات إلى وجود مخزون زائد قد يلزم شطبه، ولكنه قد يتسبب أيضاً في ظهور خطر للغش إذا وفر ذلك دافعاً لدى موظفي المبيعات لتضخيم مبيعاتهم لتحقيق الحد الأدنى اللازم للحصول على المكافآت.

نقاط يلزم مراعاتها

يتم التعرف على مخاطر الأعمال والغش (المخاطر الملزمة) قبل أي نظر في أية أدوات للرقابة الداخلية قد تخفف من تلك المخاطر. وسيتم تناول موضوع الرقابة الداخلية المطبقة للتخفيف من المخاطر في الفصلين الحادي عشر والثاني عشر من الجزء الثاني. وهذا مهم أيضاً للتعرف على أي مخاطر مهمة قد تكون موجودة (راجع الجزء الثاني، الفصل العاشر).

وسيتعلق تأثير بعض عوامل الخطر التي يتم التعرف عليها بجانب محدد في القوائم المالية، ولكن بعض عوامل الخطر الأخرى ستكون منتشرة وستتعلق بجوانب عديدة في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حال افتقار كبير المحاسبين إلى الكفاءة، فمن المرجح ألا تقتصر الأخطاء على جانب واحد في القوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، إذا استغل أحد الأشخاص هذا الوضع لارتكاب الغش، فإن التحريفات قد تحدث في أي عدد من أرصدة الأصول أو الالتزامات، وقد يتم التغطية عليها بالمزيد من التحريفات في المعاملات الخاصة بالإيرادات والمصروفات.

وتنبع المخاطر المنتشرة في الغالب من ضعف بيئة الرقابة وربما تؤثر على العديد من الجوانب والإفصاحات والإقرارات في القوائم المالية. ومن المرجح أن تؤثر المخاطر المنتشرة على تقييم الخطر على مستوى القوائم المالية. ويتم مواجهة المخاطر على مستوى القوائم المالية من خلال الاستجابات العامة التي يطبقها المراجع (مثل تنفيذ المزيد من أعمال المراجعة، أو إسناد العمل إلى الموظفين الأكثر خبرة، أو ما إلى ذلك).

وأثناء التقدم في المراجعة، قد يتم التعرف على المزيد من عوامل الخطر. وهذه العوامل ينبغي إضافتها إلى قائمة المخاطر التي تم التعرف عليها، وينبغي تقييمها على نحو مناسب قبل اتخاذ أي قرارات تتعلق بالأثر الواقع على استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة، مثل طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المطلوبة. وسيضمن هذا اكتمال التعرف على المخاطر وتقييمها عند التخطيط للفترة القادمة.

وموضح فيما يلي آلية مقترحة من ثلاث خطوات للتعرف على المخاطر.

الشكل ٨/١٠-١

التعرف على المخاطر	
الخطوة ١ جمع المعلومات الأساسية عن المنشأة	نقطة الانطلاق هي التوصل إلى فهم أساسي أو إطار مرجعي لتصميم إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها. وبدون هذا الفهم، سيكون من الصعب، إن لم يكن مستحيلاً، التعرف على الأخطاء وحالات الغش التي قد تحدث في القوائم المالية. • يتم الحصول على (أو تحديث) المعلومات الأساسية ذات الصلة المتعلقة بالمنشأة وأهدافها وثقافتها وعملياتها التشغيلية وكبار موظفيها وهيكلها التنظيمي ورقابها الداخلية.
الخطوة ٢ تصميم وتنفيذ وتوثيق إجراءات تقييم المخاطر	• يلزم تنفيذ إجراءات/أنشطة تقييم المخاطر (انظر الجزء الأول، الفصل الثامن) لأجل: – التعرف على مصادر مخاطر التحريف الجوهرية، – التوصل إلى فهم مناسب للمنشأة، – الحصول على أدلة المراجعة الداعمة الضرورية. • باستخدام الفهم الأساسي للمنشأة الذي تم التوصل إليه في الخطوة ١ أعلاه، يتم تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها. • تُعقد مناقشات بين أعضاء فريق المراجعة بشأن قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية، بسبب الغش أو الخطأ (انظر الجزء الثاني، الفصل السابع). • يُستفسر من الإدارة عن كيفية تعرفها على عوامل الخطر وإدارتها (وبخاصة الغش)، وعن عوامل الخطر التي تم التعرف عليها في الواقع وتم إدارتها. وتُسأل الإدارة أيضاً عما إذا كانت قد وقعت بالفعل أخطاء أو حالات غش. • يتم توثيق جميع عوامل الخطر التي تم التعرف عليها.
الخطوة ٣ ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بالجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية	فيما يخص كل عامل خطر (سبب للمخاطر) تم التعرف عليه، يتم التعرف على تأثيره (التحريفات المحددة مثل الغش والخطأ) الذي قد يحدث في القوائم المالية. ويُلاحظ أن عامل الخطر الواحد قد يؤدي إلى عدد من أنواع التحريفات المختلفة التي قد تؤثر على أكثر من جانب واحد في القوائم المالية. (انظر فقرة "نقاط يلزم مراعاتها" الواردة أدناه للاطلاع على بعض الأمثلة.) • يتم التعرف على أرصدة الحسابات وفتات المعاملات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية. • يتم ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بالجوانب والإفصاحات والإقرارات المحددة التي تأثرت بها في القوائم المالية. وإذا كان الخطر الذي تم التعرف عليه منتشرًا، فإنه يتم ربطه بالقوائم المالية ككل. ويساعد التعرف على تأثير المخاطر حسب جوانب القوائم المالية في تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات. ويساعد التعرف على تأثير المخاطر المنتشرة في تقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية.

نقاط يلزم مراعاتها

يميل المراجعون فطرياً إلى استخدام القوائم المالية كنقطة انطلاق للتعرف على المخاطر. وعلى سبيل المثال، قد يعتبر المخزون ذا مخاطر عالية بسبب الأخطاء التي تم العثور عليها في الفترات السابقة. ولكن هذا يعادل التعرف على تأثير الخطر وليس السبب الأساسي.

ومن المهم معرفة أن المخزون ينطوي على مخاطر مرتفعة؛ لكن الأهم هو معرفة سبب الخطر. وفي حال عدم التعرف على سبب الخطر، فمن المحتمل أن يتم السهو تماماً عن بعض عوامل الخطر.

ویراعی ما يلي:

الأرصدة أو المعاملات الغائبة

تقدم القوائم المالية ملخصاً فحسب بنتائج القرارات والمعاملات التجارية التي تم تسجيلها. وفي حال وجود معاملات لم يتم تسجيلها أو أصول تم اختلاسها أو التزامات محتملة لم يتم الإفصاح عنها، فمن المحتمل جداً عدم التعرف على عوامل الخطر المرتبطة بتلك المبالغ أو الإفصاحات الغائبة، أو عدم تقييمها.

جمع الحقائق بدلاً من التعرف على المخاطر

قد يتحول التركيز بسهولة أثناء عملية فهم المنشأة إلى جمع الحقائق عن المنشأة بدلاً من التعرف على مصادر الخطر. وعند حدوث ذلك، قد يتم السهو تماماً عن عوامل الخطر والأحداث والمعاملات ومخاطر الغش الجديدة.

سبب التحريفات وتأثيرها

قد يتم السهو عن أهمية مصادر خطر معينة في حال إيلاء الاهتمام بالدرجة الأولى لتأثير أو تبعات عامل الخطر (مثل التركيز على الأخطاء في رصيد المخزون، بدلاً من أسباب حدوثها في المقام الأول). ومصدر الخطر هو الحدث الذي سيتسبب في حدوث الأخطاء في المقام الأول. وقد يكون مصدر الأخطاء في رصيد المخزون هو عدم كفاءة الموظفين أو ضعف تدريبهم، أو قدم نظام الرقابة الداخلية، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية مثل إثبات الإيرادات، أو انعدام وسائل الأمن على المخزون، أو الغش الفاضح من قبل الموظفين، وما إلى ذلك.

تعدد التحريفات الناتجة عن سبب واحد

قد يؤثر مصدر الخطر الواحد في كثير من الأحيان على أرصدة عديدة في القوائم المالية. وعلى سبيل المثال، قد يؤثر التراجع الاقتصادي على تقويم المخزون، وإمكانية تحصيل المبالغ المستحقة، والالتزام بالاتفاقيات المصرفية، والتلاعب بمعاملات البيع لتحقيق الحدود الدنيا اللازمة للحصول على المكافآت، وربما حتى على القضايا المتعلقة باستمرارية المنشأة.

المخاطر المنتشرة

عن طريق التركيز على كل جانب في القوائم المالية على حدة، قد لا يتم التعرف على مخاطر غش ومخاطر منتشرة معينة. وعلى سبيل المثال، قد يؤدي استخدام نظام محاسبي جديد إلى ارتكاب أخطاء في العديد من أرصدة القوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، قد يستغل أحد الأفراد حالة عدم التأكد الناتجة عن النظام الجديد لارتكاب الغش.

١١/٨ توثيق آلية التعرف على المخاطر

ينبغي على المراجع استخدام الحكم المهني فيما يتعلق بطريقة توثيق هذه الأمور. وعلى سبيل المثال، يشمل توثيق آلية التعرف على المخاطر، طبقاً للخطوات الثلاثة الموضحة أعلاه، ما يلي:

- المعلومات المتعلقة بالمنشأة؛
- إجراءات تقييم المخاطر؛
- ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بالأخطاء وحالات الغش المحتملة في القوائم المالية.

الشكل ١١/٨

يتم توثيق	الوصف
المعلومات المتعلقة بالمنشأة	يتم توثيق المعلومات التي تم الحصول عليها ضمن مجال الفهم المناسب، مثل أهداف المنشأة والعوامل الخارجية وطبيعة المنشأة وخلافه. وقد يتفاوت التوثيق بدءاً من التوثيق البسيط للغاية إلى المعقد، بناءً على حجم المنشأة، وقد يشمل على: • معلومات من إعداد العميل (مثل خطط العمل والتحليلات)؛ • بيانات خارجية (التقارير الخاصة بالصناعة واتصالات الموظفين الداخليين والسياسات والإجراءات المؤتقة)؛ • المراسلات (القانونية، ومع الجهات الحكومية، وغيرها) والرسائل الإلكترونية وتقارير المستشارين والمذكرات ذات الصلة؛ • قوائم التحقق الخاصة بالمكتب.
إجراءات تقييم المخاطر	يتم توثيق تفاصيل إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها. ويشمل هذا: • المناقشات التي تمت بين أعضاء فريق المراجعة بشأن قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرية، بسبب الغش أو الخطأ، ونتائج تلك المناقشات؛ • العناصر الرئيسية لفهم المنشأة الذي تم التوصل إليه، بما في ذلك: – كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها الموضحة أعلاه، – كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، الموضحة في الفصل الخامس من الجزء الأول، – مصادر المعلومات التي تم التوصل إلى هذا الفهم من خلالها؛ • مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.
ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بالأخطاء وحالات الغش المحتملة في القوائم المالية	يتم توثيق أرصدة الحسابات وفئات المعاملات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛ ثم فيما يخص كل مصدر من مصادر الخطر التي تم التعرف عليها، يُشار إلى ما إذا كان: • منتشرًا في القوائم المالية ككل؛ أو • مقتصرًا على جوانب وإفصاحات وإقرارات محددة في القوائم المالية.

توجد عدة طرق لتوثيق المخاطر التي تم التعرف عليها. ويوضح الشكل التالي إحدى هذه الطرق. ويعرض الشكل مصادر الخطر حسب مجال الفهم (العوامل الخارجية وطبيعة المنشأة وما إلى ذلك)، وأثر الخطر أو تبعاته المحتملة، والجوانب المتأثرة في القوائم المالية.

الشكل ٢-١١/٨

مصدر الخطر	أثر الخطر على القوائم المالية (أخطاء أو غش)	الجانب المتأثر في القوائم المالية أو الخطر منتشر
أهداف المنشأة		
استحداث منتج جديد خلال السنة	أخطاء في تخصيص التكلفة وتقويم المخزون.	تقويم المخزون
	قد تخلق المنهجيات/النظم الخاصة بتحديد تكاليف وأسعار المنتج الجديد فرصاً لحدوث الغش.	دقة المخزون
	سيجعل التمويل الجديد المطلوب من الصعب الالتزام بشروط القروض المصرفية القائمة. وإذا خالفت المنشأة الشروط، فقد يصبح القرض بالفعل مستحق السداد عند الطلب.	الإفصاحات ضمن الإيضاحات عن التمويل وشروط الديون وتصنيف القروض
	قد تشعر الإدارة بالميل نحو التلاعب في القوائم المالية لضمان التزامها بشروط القروض المصرفية.	خطر منتشر
طبيعة المنشأة		
عدم التدريب المناسب لكبير المحاسبين	أخطاء في القوائم المالية.	خطر منتشر
	فرص للغش.	خطر منتشر

ملحوظة: يترتب على مصادر الخطر المحددة في هذا المثال آثاراً متعددة، تم النظر في كل منها على حدة. وفي حال عدم تجزئة الآثار المختلفة لمصادر الخطر إلى مكونات منفصلة، فستكون آلية تقييم المخاطر أكثر صعوبة، وقد تفوت المراجع بسهولة بعض الآثار المترتبة على المخاطر (مثل الغش) بالكلية.

نقاط يلزم مراعاتها

موضع واحد للمخاطر

يُنظر في تسجيل جميع عوامل الخطر التي تم التعرف عليها في مستند واحد أو في موضع واحد أو برقم مرجعي مشترك في الملف الخاص بأوراق العمل. ولهذا عدة مزايا:

- سهولة فحص الملف. يمكن العثور على جميع عوامل الخطر التي تم التعرف عليها في موضع واحد.
- الاتساق في التقييم. عند استعراض المخاطر معاً، سيظهر أي خطر معين تم تقييمه بشكل مختلف عن المخاطر الأخرى.
- إمكانية فرز المخاطر (باستخدام جدول بيانات إلكتروني) بما يتيح عرض المخاطر الأهم في أعلى الصفحة. بهذه الطريقة، يستطيع فاحص الملف التحقق من أن جميع المخاطر الرئيسية التي تم التعرف عليها قد تم مواجهتها باستجابة مناسبة أثناء المراجعة.

القوائم المنفصلة لعوامل خطر الغش والأعمال

يلزم إعداد قوائم بعوامل خطر الغش، ويلزم تقييمها، بشكل منفصل عن عوامل خطر الأعمال. ويخلق العديد من مخاطر الأعمال أيضاً فرصة أو دافعاً لحدوث الغش. وفي حال عدم النظر بشكل منفصل في وقائع الغش، فقد يتم السهو عن بعض عوامل خطر الغش. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي استخدام نظام محاسبة جديد إلى احتمالية وقوع أخطاء (خطر أعمال)، وقد يوفر أيضاً فرصة لأحد الأشخاص للتلاعب في النتائج المالية أو اختلاس الأصول (خطر غش). ومن الأسباب الأخرى الداعية لحفظ عوامل خطر الغش بشكل منفصل، أن استجابة المراجعة لخطر الغش (التعرف على أي أنماط سائدة أو استثناءات أو حالات شذوذ قد تكون موجودة) قد تختلف تماماً عن الاستجابة لخطر الأعمال ذي العلاقة.

ترك تقييم الخطر لوقت لاحق

تجنب الميل إلى الاقتصار على تحديد عوامل الخطر التي من المرجح أن تكون مهمة أو معتبرة فحسب. فمن الجوانب الرئيسية للتعرف على المخاطر أو الأحداث هو وضع قائمة كاملة قدر الإمكان بجميع عوامل الخطر. ويمكن دائماً حذف عوامل الخطر التي ليست لها تبعات مهمة لاحقاً بعد تقييم كل خطر بشكل مناسب. وسيساعد هذا في ضمان التعرف على جميع المخاطر الجوهرية.

إعادة استخدام التوثيق لمدى محتمل

تجنب الحاجة إلى إعادة توثيق عوامل الخطر التي تم التعرف عليها وفهم المنشأة الذي تم التوصل إليه في كل فترة. وفي حال تسجيل المعلومات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها والمخاطر التي تم التعرف عليها بطريقة منظمة (انظر فقرة "موضع واحد للمخاطر" الواردة أعلاه)، فإنه يمكن تحديثها بسهولة في كل فترة. وقد يتطلب هذا المزيد من الوقت لإعداد هذه المعلومات في البداية (في أول فترة)، لكنه سيوفر الوقت في الفترات اللاحقة. ولكن يلزم التأكد من تنفيذ وتوثيق إجراءات تقييم المخاطر المناسبة في كل فترة، ومن إمكانية التعرف على أي تغييرات تم إجراؤها. ويلزم التأكد أيضاً من ذكر كل وثيقة لحقيقة أن المعلومات قد تم تحديثها.

أثر المخاطر

إن أهم الأعمدة، وأصعبها أيضاً في تعبئة البيانات، هو عمود "أثر الخطر على القوائم المالية" (انظر الشكل أعلاه). وهذا هو العمود الذي يوضح فيه المراجع الآثار المترتبة على المخاطر التي تم التعرف عليها. وتُعد المبيعات المتراجعة عامل خطر، ولكن في حال تسجيلها بدقة من قبل المنشأة، فإنها لن تؤدي إلى مخاطر تحريف جوهري. ومع ذلك، فقد تؤدي المبيعات المتراجعة إلى تقادم المخزون أو المبالغ في تقويمه، وقد تصبح المبالغ المستحقة صعبة التحصيل. وتُعد الآثار المترتبة على كل عامل من عوامل الخطر هي ما يلزم أن يتعرف عليه المراجع حتى يتسنى له وضع استجابة مناسبة أثناء المراجعة.

١٢/٨ دراسات الحالة - الخطر الملزم - التعرف عليه

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

ينطوي التعرف على المخاطر على ما يلي:

- تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لفهم المنشأة والتعرف على المصادر (الأسباب) المحتملة لخطر الأعمال وخطر الغش. ويشتمل هذا على تنفيذ الإجراءات الخاصة لتقييم المخاطر، الموضحة في معايير المراجعة مثل معيار المراجعة (٢٤٠) المتعلق بالغش ومعيار المراجعة (٥٤٠) المتعلق بالتقديرات ومعيار المراجعة (٥٥٠) المتعلق

بالأطراف ذات العلاقة ومعيار المراجعة (٥٧٠) المتعلق بالاستمرارية؛

- توثيق المخاطر التي تم التعرف عليها. ومن أشكال التوثيق الشائعة حصر وتقييم جميع المخاطر في موضع واحد؛
- فيما يخص كل مصدر من مصادر الخطر التي تم التعرف عليها، يُنظر في أنواع التحريفات (الخطأ والغش) التي قد تحدث ("تأثير" كل خطر) في القوائم المالية نتيجة لذلك.

التوثيق المطلوب:

فهم المنشأة

يمكن توثيق ذلك في مذكرة تشبه تلك الواردة في الفصل الثاني من الجزء الثاني الذي ينص على تفاصيل هاتين الدراستين.

عوامل الخطر

تتمثل إحدى الطرق الخاصة بتوثيق أسباب وتأثيرات المخاطر التي تم التعرف عليها (مخاطر الأعمال والغش على السواء) في تعدادها بشكل هيكلي مثل سجل المخاطر الموضح أدناه. وسيضمن هذا تسجيل جميع المخاطر في موضع واحد وتقييم المخاطر بصورة متسقة. ومن المناهج البديلة حصر المخاطر التي تم التعرف عليها في مذكرة. ويلزم تجنب الميل إلى الجمع بين مخاطر الأعمال ومخاطر الغش في نموذج واحد. فقد يختلف تقييم مخاطر الأعمال والاستجابة لها عن مخاطر الغش اختلافاً كبيراً.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها:

١. توثيق عوامل الخطر المحتملة التي تم التعرف عليها من خلال:
 - (أ) إجراءات قبول/الاستمرار في العلاقة مع العملاء؛
 - (ب) أنواع الارتباطات الأخرى التي تم تنفيذها للمنشأة؛
 - (ج) ارتباطات المراجعة السابقة.
٢. تفحص أحدث ميزان مراجعة لمعرفة:
 - (أ) الاتجاهات السائدة في الإيرادات والمصروفات؛
 - (ب) التغيرات في الأصول والالتزامات.

الاستفسار عن أسباب التغيرات أو الاتجاهات السائدة المهمة التي تم التعرف عليها.
٣. التعرف على عوامل الخطر المحتملة من خلال قراءة وثائق المنشأة الرئيسية مثل خطط العمل والميزانيات ومحاضر الاجتماعات وأحدث نتائج مالية.

الاستفسار من الإدارة وكبار موظفي الشؤون المالية عن:

 - (أ) أهداف العمل والاتجاهات السائدة في الصناعة وتقييم الإدارة لعوامل الخطر الحالية والمحتملة والاستجابات التي تخطط الإدارة لتنفيذها.
 - (ب) الأحداث أو التغيرات الرئيسية التي وقعت خلال الفترة.
 - (ج) أية وقائع غش مزعومة أو مشتبه فيها أو فعلية.
 - (د) أية مكافآت أو خطط للحوافز مربوطة بمستوى الأداء.
 - (هـ) هوية الأطراف ذات العلاقة وطبيعة/حجم المعاملات معهم خلال الفترة.
 - (و) أي أحداث أو ظروف تتعلق باستمرارية المنشأة.
 - (ز) المعلومات التي تتطلبها الإفصاحات في القوائم المالية.
 - (ح) المعاملات والأحداث والظروف التي تنشأ عنها التقديرات المحاسبية.
 - (ط) طبيعة ومدى وحالة المطالبات/الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المنشأة أو كبار الموظفين.
٤. الاستفسار من أعضاء مجلس الحوكمة عن:
 - (أ) شكل مجلس الحوكمة ومهامه واجتماعاته.
 - (ب) أية معرفة بتجاوزات أو وقائع غش فعلية أو مشتبه فيها ارتكبتها الإدارة.

(ج) رأيهم بشأن:

- مدى فاعلية إشراف الإدارة؛
- بيئة الرقابة (الثقافة والكفاءة والمواقف السلوكية وخلافه).
- (د) الجوانب المعرضة للغش في القوائم المالية.

٦. تحديد الأشخاص الآخرين (إن وجدوا) داخل المنشأة الذين يمكنهم تقديم معلومات عن عوامل الخطر المحتملة والتغيرات التي حدثت منذ الفترة السابقة. موضح فيما يلي شكل هيكلي لتوثيق نتائج تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لشركة دفنا للأثاث.

مخاطر الأعمال		
أحداث/مصادر الخطر	الآثار المترتبة على عامل الخطر	الإقرارات
	ما الجوانب التي قد يتم تحريفها في القوائم المالية وبأية طريقة؟	م ا د ت و
التراجع الاقتصادي	قد يصعب تحصيل المبالغ المستحقة	د.ت
التراجع الاقتصادي	قد يكون من الضروري تخفيض قيمة المخزون	د.ت
الأخطاء المعروفة عن الموظف المسؤول عن المخزون	قد تكون هناك مبالغة/تقليل في أرصدة المخزون مما قد يؤثر على التقويم	ا د.ت و
استمرار النمو (بالرغم من التراجع الاقتصادي) وضعف الرقابة على المخزون	مخالفة شروط الديون	م
ضعف أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات في عدة مجالات	قد يتم المساس بسلامة البيانات أو ربما تغيب أيضاً بعض البيانات	م
محاولة تحقيق مبيعات جديدة في دول أخرى	مخاطر الصرف الأجنبي في المبالغ المستحقة التحصيل	د.ت
دليل الرموز:		
م = منتشر (جميع الإقرارات)		
ا = الاكتمال		
د.ت = الدقة والتقويم		
و = الوجود		
ع = العرض		

مخاطر الغش		
أحداث/مصادر الخطر	الآثار المترتبة على عامل الخطر	الإقرارات
ما الجوانب التي قد يتم تحريفها في القوائم المالية وبأية طريقة؟		
م ا د ت و		
الضغوط		
الحد من عبء الضرائب قدر الإمكان	تحييز الإدارة في التقديرات (مثل تقويم المخزون) لتقليل الدخل.	ا د ت
الحد من عبء الضرائب قدر الإمكان	وجود قيود يومية غير مصرح بها أو التلاعب في القوائم المالية.	م
الضغوط التي يفرضها النمو السريع على التمويل	التلاعب في القوائم المالية لتجنب مخالفة شروط القروض المصرفية.	م
اعتماد مكافآت موظفي المبيعات على تجاوز المبيعات لحدود دنيا معينة	تضخيم المبيعات لتحقيق الحدود الدنيا.	و
دفع رشا للحصول على عقود	الإضرار بالسمعة، المبالغة في المصروفات، وجود غرامات لم يتم إثبات استحقاقها.	ا د ت و
الفرص		
ارتفاع قيمة بنود المخزون وسهولة نقلها	سرقة سلع من المخزون.	و
ارتفاع حالات البيع نقداً	سرقة السلع/سرقة النقدية.	و
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	احتمال عدم اكتمال المبيعات/المشتريات المسجلة، أو عدم تقويمها بشكل سليم، أو عدم الإفصاح عنها في القوائم المالية.	م
التوسع الكبير في استخدام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	احتمال التهوين/المبالغة في تقويم المبيعات/المشتريات. واحتمال عدم إمكانية تحصيل الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة. وقد يتم التلاعب في القوائم المالية عن طريق نقل الأرصدة "الخطرة" إلى طرف ذي علاقة. وسيؤدي هذا إلى إحلال رصيد مع طرف ذي علاقة محل رصيد خطر.	د ت
التبريرات		
ضعف القيم الأخلاقية بين الموظفين المؤقتين	سرقة السلع أو النقدية.	و
دليل الرموز: م = منتشر (جميع الإقرارات) ا = الاكتمال د ت = الدقة والتقويم و = الوجود ع = العرض		

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها:

١. الاستفسار عن حالة الصناعة وتحديث فهمنا للمنشأة (ورقة العمل رقم xx ومذكرات تقييم المخاطر). وينطوي هذا على ما يلي:
 - (أ) إجراء مناقشات مع راج وروبي (مسؤولة مسك الدفاتر) عن التغييرات التي حدثت هذه السنة. والقيام على وجه الخصوص بتناول أي تغييرات في الموظفين أو الهيكل التنظيمي، والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقديرات الإدارة، وحالات عدم التأكد المحيطة بالاستمرارية، والتزام الإدارة بالأنظمة واللوائح ذات الصلة؛
 - (ب) الاستفسار عن أي تغييرات في العمليات خلال السنة، والأنظمة واللوائح الجديدة، وأي تغييرات مخطط لإجرائها في المستقبل؛
 - (ج) الاستفسار عن الأثر والخطر الذي ينطوي عليه عدم قيام السيد راج بقضاء الكثير من الوقت في العمل. والسؤال عما إذا كان السيد راج سيستأنف مهامه المعتادة السنة القادمة أم إن الظروف العائلية ستستمر في استهلاك وقته؛
 - (د) نتائج تقديرات الإدارة للسنة الماضية؛
 - (هـ) المعرفة بأي وقائع غش حدثت خلال السنة وأي مجالات عرضة للغش؛
 - (و) أي تغيير في نوع وطبيعة المعاملات مع شركة دفتا؛
 - (ز) توثيق مصادر وتأثيرات أي مخاطر جديدة تم التعرف عليها والإشارة إلى ما إذا كان قد تم التخفيف منها من خلال أي أدوات جديدة للرقابة الداخلية.
 ٢. تفحص أحدث ميزان مراجعة لمعرفة:
 - (أ) الاتجاهات السائدة في الإيرادات والمصروفات؛
 - (ب) التغييرات في الأصول والالتزامات.
- الاستفسار عن أسباب التغييرات أو الاتجاهات السائدة المهمة التي تم التعرف عليها.

مذكرة تُرفق بالملف - شركة كومار وشركاه

التعرف على المخاطر الملائمة

نتيجة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الموضحة في ورقة العمل رقم X.X، التي اشتملت على مصادر الخطر المحتملة الناشئة عن مجالات الفهم الستة اللازمة، فقد تعرفنا على عوامل الخطر التالية:

مخاطر الأعمال

غياب السيد راج عن العمليات التشغيلية - خطر منتشر

- قد يتم المساس بجودة ودقة السجلات المحاسبية بسبب تركيز السيد راج على أمور عائلية. وقد تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري.
تقييم الخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل التاسع من الجزء الثاني)
 - الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)
 - اعتاد السيد راج على التحقق من جودة السلع قبل شحنها. قد يتم المساس بجودة المنتجات المباعة، مما يؤدي إلى زيادة المرتجعات و/أو عدم القدرة على بيع المخزون. (التقويم)
تقييم الخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل التاسع من الجزء الثاني)
 - الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)
- التراجع الاقتصادي والاعتمادية الاقتصادية
- تعتمد شركة كومار وشركاه على عميلها الرئيسي، شركة دفتا للأثاث، الذي يستحوذ على ما يزيد على ٩٠% من مبيعاتها. وخلال هذا التراجع الاقتصادي، قد تقوم دفتا بإلغاء طلبيات. وقد يترتب على ذلك مخالفة شروط القروض المصرفية والمبالغة في تقويم الأصول.
 - قد يؤدي الانخفاض في المبيعات والضغط التي تفرضها السيولة إلى التلاعب في القوائم المالية لتفادي مخالفة شروط القروض المصرفية.
 - إذا طالب المصرف بسداد قروضه، قد لا تستطيع الشركة البقاء كمنشأة مستمرة. وقد يؤدي هذا إلى عدم تأكد جوهري ينبغي الإفصاح عنه في القوائم المالية، وإجراء تقويم لأساس إعداد القوائم المالية (أي أساس الاستمرارية في المحاسبة). وسيؤثر هذا على جميع القرارات.
- تقييم الخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل التاسع من الجزء الثاني)
- الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

مخاطر الغش

الحد من الضرائب قدر الإمكان

- كانت لدى الإدارة رغبة للحد من عبء الضرائب قدر الإمكان. وقد يؤدي ذلك إلى وجود تحيز في تقديرات الإدارة، أو تسجيل قيود يومية غير مصرح بها. (الاكتمال، الدقة)

تقييم الخطر:

(سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل التاسع من الجزء الثاني)

الاستجابة للخطر:

(سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

غياب السيد راج عن العمليات التشغيلية - خطر منتشر

- يؤدي غياب السيد راج إلى محدودية الإشراف على عمل السيدة روبي. كما يبدو وجود ضعف في القيم الأخلاقية للسيدة روبي (تبريرات محتملة) ويبدو أنها تواجه ضغوطاً مالية شخصية (دافع محتمل). ونتيجة لذلك، تتوفر لدى السيدة روبي (التي تعمل تحت إشراف محدود) الدوافع والفرص والتبريرات لاختلاس النقد/السلع. ويجدر التعامل مع ذلك على أنه من مخاطر الغش.

تقييم الخطر:

(سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل التاسع من الجزء الثاني)

الاستجابة للخطر:

(سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

الأطراف ذات العلاقة

- قد يتم التلاعب في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مما يؤدي إلى المبالغة في تقويم المبيعات. (تقويم) ويجدر الانتباه أيضاً إلى احتمال وجود أطراف أخرى ذات علاقة وإلى تقويم/دقة الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة في نهاية الفترة.

تقييم الخطر:

(سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل التاسع من الجزء الثاني)

الاستجابة للخطر:

(سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

التاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠٢٠

الإعداد: /توقيع/

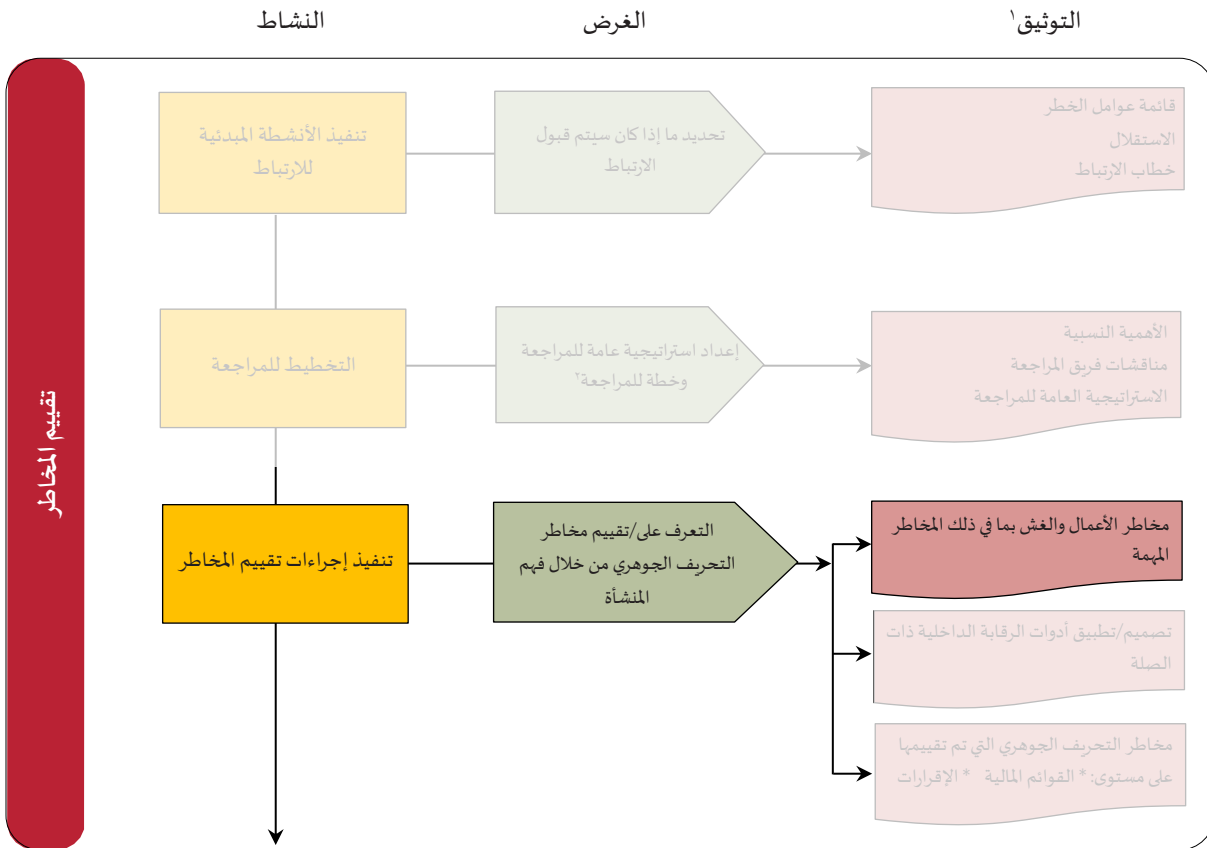
التاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٣

الفحص: /توقيع/

٩. الخطر الملازم - تقييمه

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
كيفية تقييم مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها في القوائم المالية.	٣١٥، ٢٤٠

الشكل ٩/١٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٥/٢٤٠	وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى القرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
٢٦/٢٤٠	عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو القرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تعرفه على إثبات الإيرادات باعتباره أحد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. (راجع: الفقرات ٢٨١-٣٠٠)
٢٧/٢٤٠	يجب على المراجع أن يتعامل مع المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يتم بذلك بالفعل، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر. (راجع: الفقرتين ٣١١، ٣٢١)
٢٥/٣١٥	يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها: (أ) على مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات ١٢٢-١٢٥أ) (ب) على مستوى القرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (راجع: الفقرات ١٢٦-١٣١أ) لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.
٢٦/٣١٥	ولهذا الغرض، يجب على المراجع أن يقوم بما يلي: (أ) التعرف على المخاطر أثناء عملية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم أدوات الرقابة ذات الصلة المتعلقة بتلك المخاطر، وعن طريق النظر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات (بما في ذلك الجوانب النوعية والكمية لتلك الإفصاحات) في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات ١٣٢-١٣٦أ) (ب) تقييم المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقويم ما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر شيوعاً بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من القرارات؛ (ج) ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى القرارات، مع الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة التي ينوي المراجع اختبارها؛ (راجع: الفقرات ١٣٧-١٣٩أ) (د) النظر في احتمالية حدوث تحريف، بما في ذلك إمكانية حدوث تحريفات متعددة، وما إذا كان التحريف المحتمل يمكن أن يؤدي إلى حدوث تحريف جوهري. (راجع: الفقرة ١٤٠أ)

١/٩ نظرة عامة

تنطوي مرحلة التعرف على المخاطر، التي تم تناولها في الفصل السابق، على ما يلي:

- تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر للتعرف على مصادر (أسباب) الخطر من خلال فهم المنشأة؛
 - تحديد التأثيرات المحتملة لمصادر الخطر التي تم التعرف عليها (التحريفات المحتملة في القوائم المالية)، بما في ذلك احتمالية الغش؛
 - ربط تأثيرات المخاطر بالإقرارات والجوانب المتأثرة بها في القوائم المالية، أو تحديد أن المخاطر منتشرة في القوائم المالية ككل وربما تؤثر على العديد من القرارات.
- وتتمثل الخطوة التالية في تقييم المخاطر التي تم التعرف عليها وتحديد أهميتها لمراجعة القوائم المالية. ومجدداً، يوصى بتقييم المخاطر الملازمة قبل النظر في أية أدوات للرقابة قد تخفف من تلك المخاطر.

وينطوي تقييم الخطر على النظر في سمتين اثنتين:

- ما احتمالية حدوث تحريف نتيجة للخطر؟
- كيف سيكون حجم الخطر (الأثر النقدي) في حال حدوثه؟

احتمالية حدوث التحريف

ما احتمالية حدوث الخطر؟ يمكن للمراجع تقويم هذه الاحتمالية ببساطة بأنها مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة أو قد يضع لها درجة رقمية، من ١ إلى ٥ مثلاً. وتوفر

الدرجات الرقمية تقيماً أكثر دقة. وكلما ارتفعت الدرجة، زادت احتمالية حدوث الخطر.

حجم الخطر (الأثر النقدي) في حال حدوثه

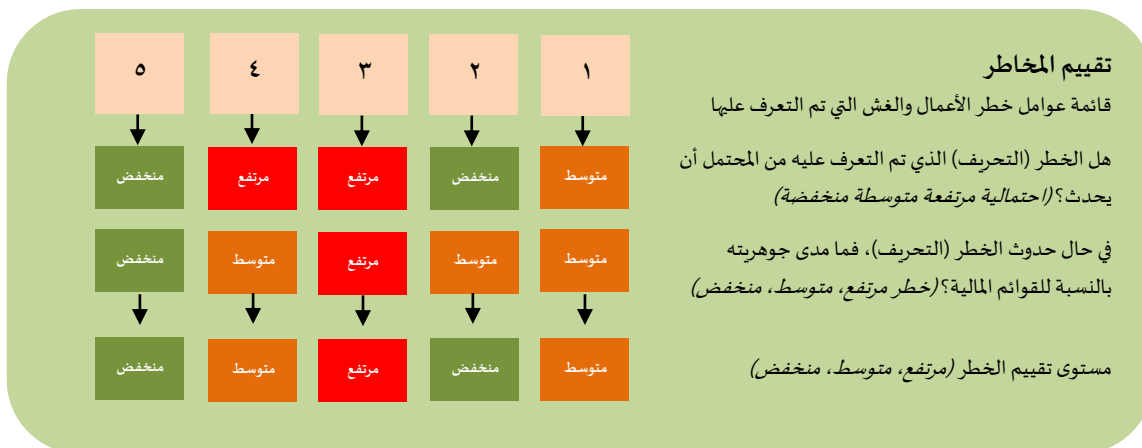
في حال حدوث الخطر، ما الأثر النقدي المترتب عليه؟ يلزم تحديد ذلك بناءً على حكم مهني يستند إلى مبلغ نقدي محدد، مثل الأهمية النسبية للتنفيذ. وفي حال عدم الالتزام بذلك، فقد يخلص الأفراد المختلفون (الذين يضعون في حساباتهم أهمية نسبية بمبالغ مختلفة) إلى استنتاجات مختلفة تماماً. ولأغراض المراجعة، فإن هذا المبلغ المحدد يتعلق بما يشكل تحريفاً جوهرياً للقوائم المالية ككل. ويمكن أيضاً تقييم حجم الخطر ببساطة بأنه مرتفع أو متوسط أو منخفض أو قد توضع له درجة رقمية، من ١ إلى ٥ مثلاً. وكلما ارتفعت الدرجة، ارتفع حجم الخطر.

نقاط يلزم مراعاتها

في حال استخدام درجات رقمية لتقييم الاحتمالية والحجم، يمكن ضرب الرقمين للحصول على درجة مجمعة أو كلية لتقييم الخطر. وقد يفيد هذا الاحتساب عند النظر في وجود المخاطر المهمة. وإضافة إلى ذلك، ففي حال استخدام ورقة عمل إلكترونية، فقد يتم ترتيب وفرز قائمة المخاطر بحيث تظل المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها في أعلى القائمة دوماً. وقد يوفر هذا معلومات مفيدة عند فحص الملف وضمان وضع استجابة مناسبة للمخاطر التي تم تقييمها. وفي المنشآت الأصغر التي يقل فيها عدد عوامل الخطر والتي تكون فيها استجابة المراجعة قد تم تطبيقها بالفعل، يمكن توثيق التقييمين (الاحتمالية والحجم) على أنه تقييم واحد مجمع ولكن مع استمرار النظر فيهما بشكل منفصل.

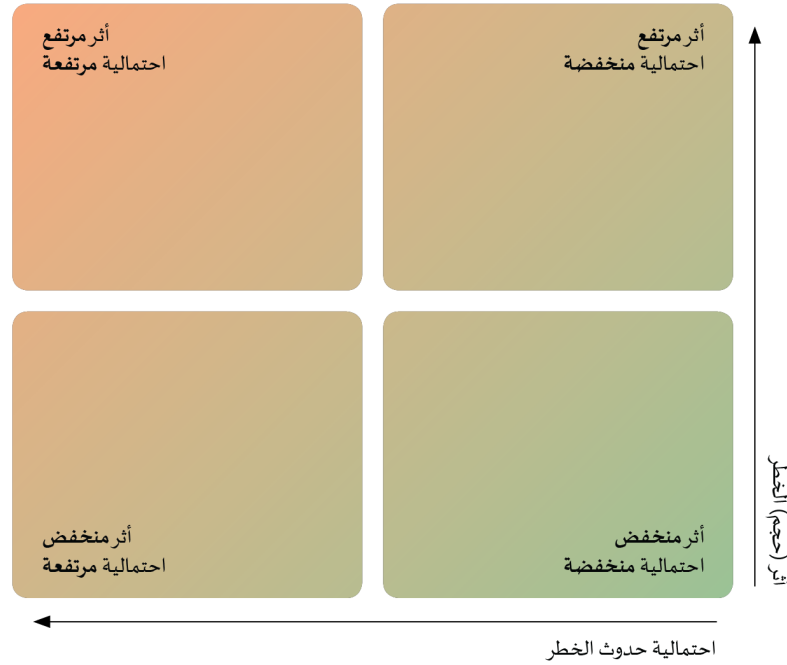
وفيما يلي توضيح للخطوات التي ينطوي عليها تقييم المخاطر (باستخدام مؤشرات للتقييم تنقسم إلى "مرتفع أو متوسط أو منخفض").

الشكل ١-٩



ويمكن أيضاً وضع نتائج آلية تقييم المخاطر في شكل مخطط، كما هو موضح أدناه. وتوفر بعض برامج الحاسب التجارية قدرات لرسم المخططات.

الشكل ١/٢-٢



تستدعي المخاطر التي تقع في منطقة "أثر (حجم) مرتفع، احتمالية مرتفعة" على المخطط اتخاذ تصرف من قبل الإدارة للتخفيف منها. ومن المرجح أيضاً تحديد هذه المخاطر على أنها مخاطر مهمة، مما سيتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة (راجع الجزء الثاني، الفصل العاشر).

نقاط يلزم مراعاتها

المناقشات مع الإدارة

عندما يقوم المراجع بتوثيق عوامل الخطر وتقييمها، من المهم مناقشة النتائج مع إدارة المنشأة. وستساعد هذه المناقشة في ضمان عدم إغفال أي من عوامل الخطر وضمان معقولية تقييم المراجع للمخاطر (الاحتمالية والأثر). ولكن من المهم دائماً استخدام نزعة الشك المهني عند تقويم آراء الإدارة وردودها.

٢/٩ تقييم المنشأة للمخاطر

يُعد تقييم المخاطر أحد مكونات الرقابة الداخلية الخمسة (انظر الجزء الأول، الفصل الخامس) التي ينبغي على إدارة المنشأة تطبيقها.

وفي المنشآت الأصغر، من المرجح أن تكون آلية تقييم المخاطر غير رسمية وغير منهجية. ويتم الإقرار بوجود المخاطر في المنشآت الأصغر غالباً بشكل ضمني وليس بشكل صريح. وقد تكون الإدارة على دراية بالمخاطر المتعلقة بإعداد التقرير المالي من خلال المشاركة الشخصية المباشرة في العمل مع الموظفين والأطراف الخارجية. ونتيجة لذلك، يوجه المراجع استفسارات إلى الإدارة بشأن كيفية تعرفها على المخاطر وكيفية إدارتها لها، ثم بشأن المخاطر التي تم التعرف عليها وتمت إدارتها فعلياً. ويقوم المراجع بتوثيق النتائج التي يتوصل إليها.

وعندما تدرك الإدارة الفوائد التي يحققها اتباع آلية أكثر رسمية لتقييم المخاطر، فإنها قد تتخذ قراراً بتطوير وتطبيق وتوثيق آليات خاصة بها. وعند حدوث ذلك، يقوم المراجع بتقويم ما يلي:

- أدوات الرقابة المطبقة على آليات عمل الإدارة؛
- اكتمال مخاطر الأعمال والغش التي تم التعرف عليها. ويُسجَّل ذلك في الغالب فيما تشيع الإشارة إليه باسم "سجل المخاطر"؛
- تقييم الإدارة لحجم المخاطر واحتمالية حدوثها؛
- استجابات الإدارة لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

وفي حال إخفاق الإدارة في التعرف على مخاطر رئيسية، يُنظر فيما إذا كان هناك قصور مهم في آلية المنشأة لتقييم المخاطر.

٣/٩ توثيق المخاطر التي تم تقييمها

يُستخدم الحكم المبني فيما يتعلق بطريقة تقييم عوامل الخطر. ويتم تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على:

• مستوى القوائم المالية؛

• مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وقد يتم التوثيق في صورة مذكرة أو في صورة قائمة بالمخاطر (فيما يخص الغش) كتلك الموضحة في الشكل ٣/٩-١. ويرجى ملاحظة أن:

• أول عمودين في الجدول أدناه يتم استيفاؤهما أثناء مرحلة التعرف على المخاطر على النحو المتناول في الفصل الثامن من الجزء الثاني.

• عمود الإقرارات هو تقييم لما يلي:

– الإقرارات الخاصة التي تتعلق بالجانب أو الإفصاح المتأثر بالخطر في القوائم المالية. وسيساعد هذا في تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات،

– المخاطر المنتشرة التي تؤثر على العديد من الإقرارات، ومن شأنها أن تؤثر على تقييم الخطر على مستوى القوائم المالية.

• المخاطر قيد التقييم هي مخاطر ملازمة. وسيتم تناول موضوع خطر الرقابة في الفصلين الحادي عشر والثاني عشر من الجزء الثاني.

• تقييمات الاحتمالية والحجم (الأثر) استخدمت مقياساً رقمياً حيث ١ = احتمالية منخفضة/ حجم منخفض و ٥ = احتمالية مرتفعة/ حجم مرتفع. ويمكن ضرب هذه الدرجات للحصول على درجة مجمعة كلية. ومع ذلك، يمكن أيضاً لغرض التيسير تقييم المخاطر بأنها مرتفعة أو متوسطة أو منخفضة فحسب.

الشكل ٣/٩-١

تقييم الخطر الملزم			الفترة المنتهية في: ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢		الأهمية النسبية ٥٠,٠٠٠ ريال	
الدرجة المجمعة	الأثر	احتمالية الحدوث	الإقرارات	الآثار المترتبة على عامل الخطر	أحداث/مصادر الخطر	
١٦	٤	٤	و.د.ت	احتمال وجود مبيعات وهمية، أو تسجيل المبيعات في فترة خاطئة، أو المبالغة فيها، أو إتمام صفقات البيع بشروط تختلف عن الشروط والأحكام القياسية لأجل تحقيق المستهدفات اللازمة للحصول على المكافآت	اعتماد أجر موظفي المبيعات على العمولات	
١٠	٥	٢	م	إجراء قيود يومية غير مصرح بها لإجراء المصاريف، والتخيز في تقديرات الإدارة، وما إلى ذلك.	التغطية على عدم الالتزام بشروط الديون لتجنب المساءلة من جانب المصارف	
٨	٤	٢	و.د.ت	دفع مصروفات بأسعار مضخمة أو مقابل خدمات/سلع لم يتم تقديمها	قيام الموظفين بإدراج موردين وهميين	
١٥	٥	٣	م	عدم تسجيل الإيرادات والمصروفات بالقيمة السوقية العادلة	عدم تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. واحتمال الإضرار بمصالح المساهمين غير المشاركين في العمل	
٤	١	٤	ا.د.ت و	التهمين من الإيرادات والأصول	احتمال إتمام صفقات بيع القطع وتقديم الخدمات نقداً دون تسجيلها ودون إيداع مبلغها	

نقاط يلزم مراعاتها

- عند توثيق عوامل الخطر، يُنظر في كيفية تحديثها واستخدامها في الفترات اللاحقة. وقد يستغرق تسجيل المعلومات في موضع واحد وبشكل هيكلي (كالموضح أعلاه) وقتاً أطول قليلاً في أول مرة، ولكن تحديث هذه المعلومات سيكون أسهل بكثير في المستقبل. ويساعد التسجيل بشكل هيكلي أيضاً في ضمان ما يلي:
- عدم التعامل مع المخاطر أكثر من مرة واحدة (وهو ما قد يحدث إذا كان التسجيل منتشراً عبر مختلف أجزاء ملف المراجعة)؛
- الاتساق في تقييم كل خطر؛
- التعرف على المخاطر المهمة؛
- سهولة الفحص. وتمكّن أوراق العمل الإلكترونية من فرز المخاطر (ذات الدرجات الرقمية) بناءً على درجاتها المجمّعة، أو حسب الاحتمالية أو الأثر؛
- إمكانية مشاركة قائمة المخاطر مع العميل (لمعرفة رأيه) أو مطالبة العميل بإعداد قائمة عوامل الخطر ليقوم المراجع بتفحصها.

٤/٩ دراسات الحالة - الخطر الملازم - تقييمه

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

عند استخدام شكل هيكلي لتوثيق التقييم، فإنه يمكن إعداده باستخدام نفس النموذج الذي بدأ استخدامه في الفصل الثامن من الجزء الثاني. ويمكن استخدام العمود الخاص باستجابات المراجعة لربط عوامل الخطر عن طريق إحالات مرجعية بإجراءات المراجعة أو برامج المراجعة الخاصة التي تواجه المخاطر التي تم التعرف عليها. وفي حال الرغبة في استخدام مذكرة، يمكن إضافة تقييم المخاطر والاستجابة لها إلى المذكرة التي بدأ استخدامها في الفصل الثامن من الجزء الثاني.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

مخاطر الأعمال					أحداث/مصادر الخطر	
خطر مهم؟ نعم/لا	تقييم الخطر الملزم			الإقرارات	الآثار المترتبة على عامل الخطر	
	الدرجة المجمعة	الأثر	احتمالية الحدوث			
نعم	٢٠	٥	٤	م.د.ت.و	مخالفة شروط الديون	استمرار النمو (بالرغم من التراجع الاقتصادي) وضعف الرقابة على المخزون
لا	١٥	٣	٥	ا.د.ت.و	قد تكون هناك مبالغة/تقليل في أرصدة المخزون مما قد يؤثر على التقويم	الأخطاء المعروفة عن الموظف المسؤول عن المخزون
لا	١٥	٥	٣	م	قد يتم المساس بسلامة البيانات أو ربما تغيب أيضاً بعض البيانات	ضعف أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات في عدة مجالات
لا	٩	٣	٣	د.ت	قد يكون من الضروري تخفيض قيمة المخزون	التراجع الاقتصادي
لا	٤	٢	٢	د.ت	مخاطر الصرف الأجنبي في المبالغ المستحقة التحصيل	محاولة تحقيق مبيعات جديدة في دول أخرى
لا	٣	٣	١	د.ت	قد يصعب تحصيل المبالغ المستحقة (أي قد توجد مبالغة فيها)	التراجع الاقتصادي
دليل الرموز: تُقَيَّم احتمالية الحدوث على مقياس من ١ إلى ٥ م = منتشر (جميع الإقرارات) ١ = مستبعد ا = الاكتمال ٢ = غير محتمل د.ت = الدقة والتقويم ٣ = محتمل و = الوجود ٤ = محتمل كثيراً ع = العرض ٥ = في حكم المؤكد يُقَيَّم الحجم (الأثر النقدي) مقارنة بالأهمية النسبية على مقياس من ١ إلى ٥ ١ = غير جوهري ٢ = صغير ٣ = متوسط ٤ = كبير ٥ = جوهري (على سبيل الاسترشاد، عوامل الخطر التي تبلغ درجة تقييمها المجمعة (الاحتمالية × الأثر) ٢٠ فأكثر ينبغي اعتبارها مخاطر غش "مهمة")						

ملحوظة: تبلغ الدرجة المجمعة لخطر مخالفة شروط القروض المصرفية ٢٠، ولذا يُعد ذلك خطراً مهماً. وتتطلب المخاطر المهمة مراعاة خاصة عند المراجعة، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة فيما يتعلق بتلك المخاطر.

مخاطر الغش						
أحداث/مصادر الخطر	التقييم الخطر الملزم			الإقرارات	الآثار المترتبة على عامل الخطر	ما الجوانب التي قد يتم تحريفها في القوائم المالية وبأية طريقة؟
	الدرجة	الأثر	احتمالية الحدوث	م. ا. د. و ع		
الضغوط						
الحد من عبء الضرائب قدر الإمكان	وجود قيود يومية غير مصرح بها/ التلاعب في القوائم المالية	م	٤	٥	٢٠	نعم
الضغوط التي يفرضها النمو السريع على التمويل	التلاعب في القوائم المالية لتجنب مخالفة شروط القروض المصرفية	م	٤	٥	٢٠	نعم
الحد من عبء الضرائب قدر الإمكان	تحيز الإدارة في التقديرات لتقليل الدخل	ا. د. ت	٤	٤	١٦	نعم
اعتماد مكافآت موظفي المبيعات على تجاوز المبيعات لحدود دنيا معينة	تضخيم المبيعات لتحقيق الحدود الدنيا. ورغم ذلك، مبالغ المكافآت صغيرة.	و	٣	٢	٦	لا
دفع رشاً للحصول على عقود	الإضرار بالسمعة، المبالغة في المصروفات، وجود غرامات لم يتم إثبات استحقاقها.	ا. د. ت و	٢	٢	٤	لا
الفرص						
إثبات الإيرادات	عدم الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية	ا. د. ت و ع	٣	٤	١٢	نعم
التوسع الكبير في استخدام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	احتمال التهوين/المبالغة في تقييم المبيعات/المشتريات	د. ت	٤	٥	٢٠	نعم
ارتفاع قيمة بنود المخزون وسهولة نقلها	سرقة سلع من المخزون	و	٤	٣	١٢	لا
ارتفاع حالات البيع نقداً	سرقة السلع/ سرقة النقدية.	و	٤	٣	١٢	لا
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	احتمال عدم اكتمال المبيعات/المشتريات المسجلة، أو عدم تقويمها بشكل سليم، أو عدم الإفصاح عنها في القوائم المالية	م ع	٣	٤	١٢	لا
التبريرات						
ضعف القيم الأخلاقية بين الموظفين المؤقتين		سرقة السلع أو النقدية.		و	٣	٢
دليل الرموز:		تُقيّم احتمالية الحدوث على مقياس من ١ إلى ٥		يُقيّم الحجم (الأثر النقدي) مقارنة بالأهمية النسبية على مقياس من ١ إلى ٥		
م = منتشر (جميع الإقرارات)		١ = مستبعد		١ = غير جوهري		
ا = الاكتمال		٢ = غير محتمل		٢ = صغير		
د. ت = الدقة والتقييم		٣ = محتمل		٣ = متوسط		
و = الوجود		٤ = محتمل كثيراً		٤ = كبير		
ع = العرض		٥ = في حكم المؤكد		٥ = جوهري		
(على سبيل الاسترشاد، عوامل الخطر التي تبلغ درجة تقييمها المجمعة (الاحتمالية × الأثر) ٢٠ فأكثر ينبغي اعتبارها مخاطر غش "مهمة")						

ملحوظة: التحيز المحتمل من جانب الإدارة في التقديرات، وقيود اليومية غير المصرح بها، والضغوط لتمويل النمو السريع، والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تم تقييمها على أنها مخاطر مهمة (حيث تجاوزت الدرجة المجمعة لها ٢٠). وتتطلب المخاطر المهمة مراعاة خاصة عند المراجعة، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة فيما يتعلق بتلك المخاطر. وفي حال عدم وجود أية أدوات للرقابة، يُرجح عندئذ وجود قصور مهم. ويُلاحظ أن الدرجة المجمعة لإثبات الإيرادات أقل من ١٦ ولكن افترض أنه خطر مهم. (راجع الفقرة ٢٦ من معيار المراجعة (٢٤٠))

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

مذكرة ترفق بالملف - شركة كومار وشركاه

التعرف على الخطر الملازم

الأهمية النسبية = ٣,٠٠٠ ريال

نتيجة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الموضحة في ورقة العمل رقم X.X، التي اشتملت على مصادر الخطر المحتملة الناشئة عن مجالات الفهم الستة اللازمة، فقد تعرفنا على عوامل الخطر التالية:

مخاطر الأعمال

غياب السيد راج عن العمليات التشغيلية - خطر منتشر

- قد يتم المساس بجودة ودقة السجلات المحاسبية بسبب تركيز السيد راج على أمور عائلية. وقد تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري.
تقييم الخطر: احتمالية حدوث مرتفعة/ حجم مرتفع (مقارنة بالأهمية النسبية) = خطر مرتفع، وأيضاً خطر مهم. انظر ورقة العمل رقم X.X.
الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)
- اعتاد السيد راج على التحقق من جودة السلع قبل شحنها. قد يتم المساس بجودة المنتجات المباعة، مما يؤدي إلى زيادة المرتجعات و/أو عدم القدرة على بيع المخزون. (التقويم)
تقييم الخطر: احتمالية منخفضة/ حجم منخفض = خطر منخفض
الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

التراجع الاقتصادي والاعتمادية الاقتصادية - خطر منتشر

- تعتمد شركة كومار وشركاه على عميلها الرئيسي، شركة دفنا للأثاث، الذي يستحوذ على ما يزيد على ٩٠% من مبيعاتها. وخلال هذا التراجع الاقتصادي، قد تقوم دفنا بإلغاء طلبات. وقد يترتب على ذلك مخالفة شروط القروض المصرفية والمبالغة في تقويم الأصول. وإذا طالب المصرف بقرضه، فلن تكون الشركة قادرة على الاستمرار. (التقويم)
تقييم الخطر: احتمالية متوسطة/ حجم متوسط = خطر متوسط
الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

مخاطر الغش

إثبات الإيرادات

- احتمال عدم الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية.
تقييم الخطر: احتمالية متوسطة/ حجم متوسط = خطر متوسط، ولكن وفقاً للفقرة ٢٦ من معيار المراجعة (٢٤٠) يُفترض أن هذا خطر مهم، ويتم التعامل معه على هذا النحو.
الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

الحد من الضرائب قدر الإمكان - خطر منتشر

- قد يكون هناك تحيز من جانب الإدارة للحد من عبء الضرائب قدر الإمكان. وقد يؤدي ذلك إلى وجود تحيز في تقديرات الإدارة، أو تسجيل قيود يومية غير مصرح بها. (الاكتمال، الدقة)
تقييم الخطر: احتمالية مرتفعة/ حجم متوسط = خطر متوسط إلى مرتفع، وينبغي اعتباره خطراً مهماً.
الاستجابة للخطر: (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

التراجع الاقتصادي والاعتمادية الاقتصادية — خطر منتشر

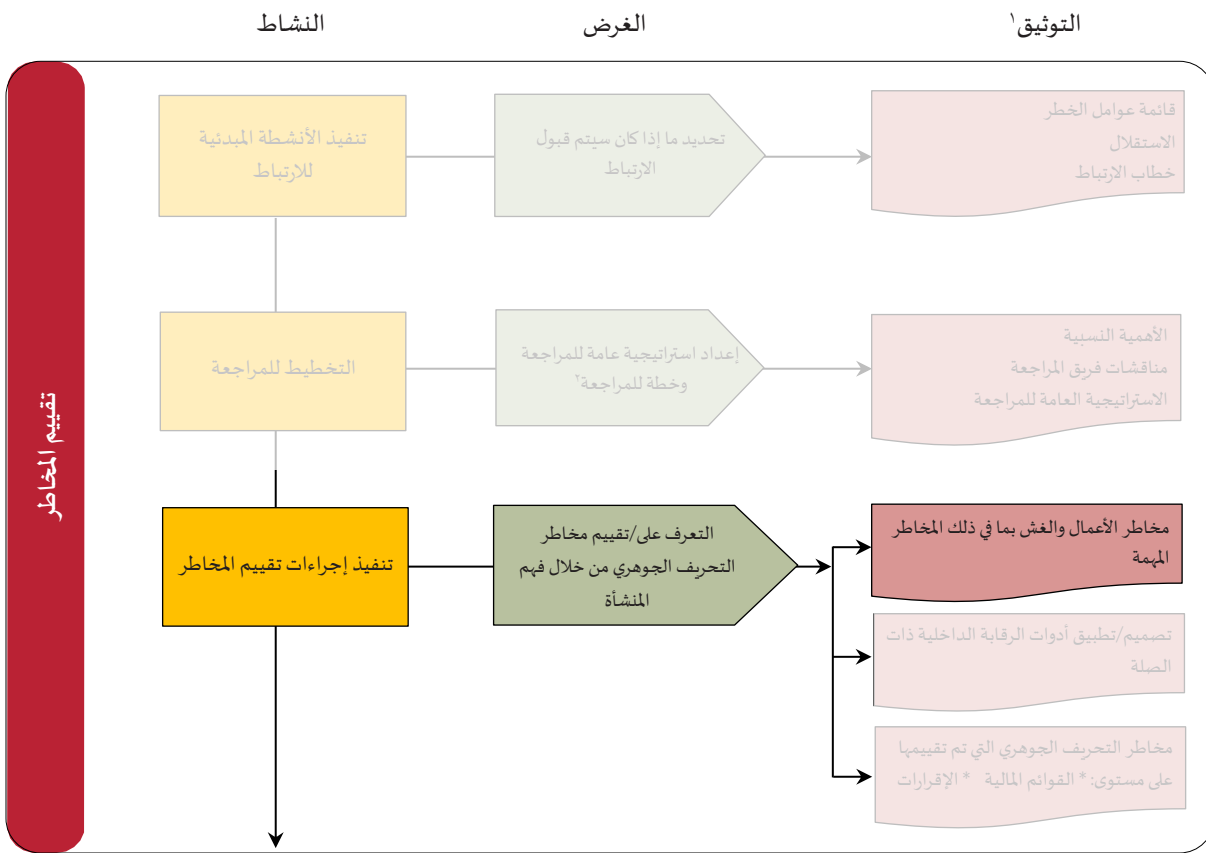
- قد يؤدي الانخفاض في المبيعات والضغوط التي تفرضها السيولة إلى التلاعب في القوائم المالية لتفادي مخالفة شروط القروض المصرفية. (جميع الإقرارات) **تقييم الخطر:** احتمالية متوسطة/ حجم مرتفع = خطر متوسط إلى مرتفع، وينبغي اعتباره خطراً مهماً. **الاستجابة للخطر:** (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)
- غياب السيد راج عن العمليات التشغيلية - خطر منتشر
- يؤدي غياب السيد راج إلى محدودية الإشراف على عمل السيدة روبي. كما يبدو وجود ضعف في القيم الأخلاقية للسيدة روبي ويبدو أنها تواجه ضغوطاً مالية شخصية. ويولد هذا دوافع وفرصاً وتبريرات لسرقة النقد/السلع (الوجود) و/أو التلاعب في القوائم المالية. **تقييم الخطر:** احتمالية متوسطة/ حجم متوسط = خطر متوسط **الاستجابة للخطر:** (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)
- الأطراف ذات العلاقة
- قد يتم التلاعب في المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مما يؤدي إلى المبالغة في تقويم المبيعات. (التقويم) **تقييم الخطر:** احتمالية متوسطة/ حجم متوسط = خطر متوسط، وينبغي اعتباره خطراً مهماً. **الاستجابة للخطر:** (سيتم تناول هذا الموضوع في الفصل السادس عشر من الجزء الثاني)

ملحوظة: تتطلب المخاطر المهمة مراعاة خاصة عند المراجعة، ويشمل ذلك التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة فيما يتعلق بتلك المخاطر. وفي حال عدم وجود أية أدوات للرقابة، يُرجح عندئذ وجود قصور مهم.

١٠. المخاطر المهمة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن طبيعة المخاطر المهمة وتحديدها، واعتباراتها الخاصة من حيث إجراءات المراجعة المطلوبة، والاتصال بالمالكين بالحوكمة.	٢٤٠، ٢٦٠، ٣١٥، ٣٣٠

الشكل ١٠/١-١



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٦/٢٤٠	عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو القرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تعرفه على إثبات الإيرادات باعتباره أحد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش. (راجع: الفقرات ٢٨١-٣٠٠)
٤/٣١٥	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) الخطر المهم: خطر للتحريف الجوهرى تم التعرف عليه وتم تقييمه، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.
٢٥/٣١٥	يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها: (أ) على مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات ١٢٢أ-١٢٥أ) (ب) على مستوى القرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (راجع: الفقرات ١٢٦أ-١٣١أ) لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.
٢٧/٣١٥	كجزء من تقييم المخاطر، على النحو الموضح في الفقرة ٢٥، يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان أي من المخاطر التي تم التعرف عليها تُعد بحسب حكم المراجع خطراً مهماً. وعند ممارسة هذا الحكم، يجب على المراجع أن يستبعد تأثيرات أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بالخطر.
٢٨/٣١٥	عند ممارسة الحكم فيما يتعلق بتحديد المخاطر المهمة، يجب على المراجع أن ينظر على الأقل فيما يلي: (أ) ما إذا كان الخطر يُعد خطر غش؛ (ب) ما إذا كان الخطر يتعلق بتطورات مهمة حدثت مؤخراً، سواء كانت اقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك، ومن ثم تتطلب اهتماماً خاصاً؛ (ج) مدى تعقّد المعاملات؛ (د) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة؛ (هـ) درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر، خاصةً تلك المقاييس التي تنطوي على مدى واسع من عدم تأكد القياس؛ (و) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى. (راجع: الفقرات ١٤١أ-١٤٥أ)
٢٩/٣١٥	إذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر. (راجع: الفقرات ١٤٦أ-١٤٨أ)
٢١/٣٣٠	إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى القرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُولفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة ٥٣أ)
١٨/٥٥٠	لوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها، يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ويقيم تلك المخاطر، ويحدد ما إذا كان أي منها يعد خطراً مهماً. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة المحدد حدوثها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.
١٩/٥٥٠	إذا تعرف المراجع على عوامل لخطر الغش (بما في ذلك، الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مُهيمن) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذات العلاقة، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠). (راجع: الفقرات ٦٠، ٢٩٠أ-٣٠٠أ)

١/١. نظرة عامة

بعد التعرف على مخاطر الأعمال والغش وتقييمها، يمكن النظر في وجود المخاطر المهمة. ويوجد الخطر المهم عندما يكون خطر التحريف الجوهرى الذي تم تقييمه مرتفعاً جداً لدرجة أنه سيتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.

ويتم تقييم المخاطر المهمة قبل النظر في أية أدوات رقابة قد تخفف من أثرها. ويعتمد الخطر المهم على الخطر الملازم (قبل النظر في الرقابة الداخلية ذات الصلة) وليس على الخطر المُجمّع (لكل من الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية). فعلى سبيل المثال، ستعرض الشركة التي لديها مخزون كبير من حجر الماس لخطر ملازم مرتفع يتمثل في السرقة. والاستجابة التي تتخذها الإدارة لهذا الخطر هي الحفاظ على أمن المقرات. ولذلك، تعتبر مخاطر التحريف الجوهرى المجمع أصغر ما يمكن. ولكن لأن خطر فقدان (قبل النظر في الرقابة الداخلية) محتمل بدرجة عالية وحجمه سيكون له أثر جوهرى على القوائم المالية، فإن الخطر سيتم تحديده على أنه "مهم".

نقاط يلزم مراعاتها

عند النظر في وجود المخاطر المهمة، قد يصعب تجاهل الأثر المُخَفَّف للرقابة الداخلية ذات الصلة. وينطبق هذا بصفة خاصة عندما يكون المراجع على معرفة جيدة بالأفراد الذين يطبقون تلك الرقابة، والأرجح أنهم سيكونون أفراداً أصحاب كفاءة عالية في عملهم.

والمطلوب هو فصل الخطر الملازم عن أدوات الرقابة المطبقة. وعلى سبيل المثال، لن يعتبر إقدام شخص بالغ على عبور طريق مزدحم أمراً شديداً للخطورة. ويرجع ذلك إلى توقع أن البالغين يستخدمون أعينهم وأذانهم وخبرتهم السابقة (في عبور الطرق) للعبور بأمان. لكن هذا التقييم يجمع بين الخطر الملازم الذي ينطوي عليه عبور الطريق وبين عدد من أنشطة الرقابة (استخدام العين والأذن والخبرة السابقة). ولتقييم ما إذا كان عبور الطريق يُعد خطراً مهماً (أي قبل النظر في أية أدوات للرقابة)، يلزم أن يكون الشخص معصوب العينين ومسدود الأذنين ثم يُطلب منه اجتياز الطريق.

٢/١. أمثلة

يحتوي الشكل أدناه على أمثلة للمخاطر المهمة.

الشكل ١-٢

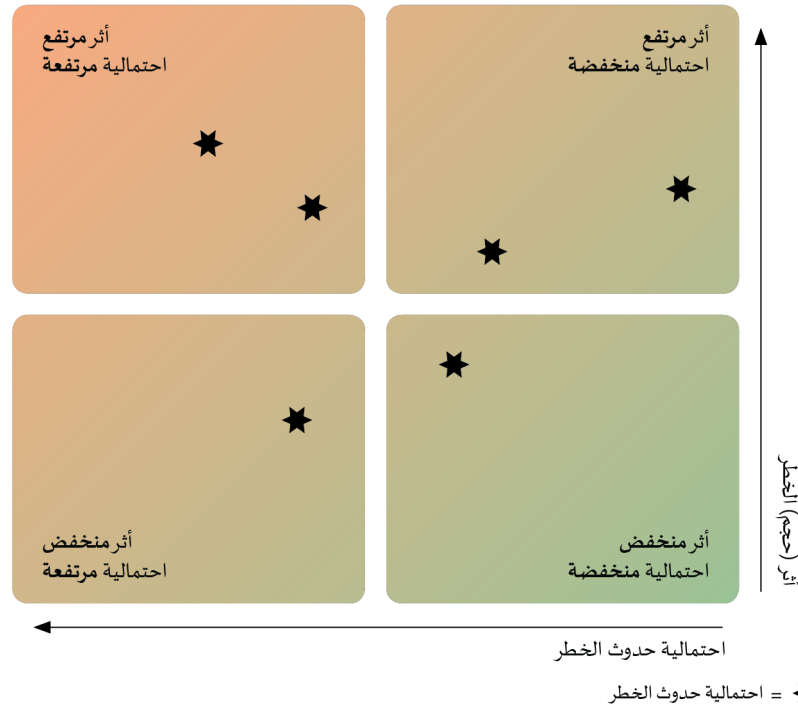
المصادر	أمثلة
الأنشطة عالية الخطورة	تشمل العمليات أو الأحداث التي قد يسهل فيها حدوث التحريف الجوهرى. ومثال ذلك، المخزون الذي يحتفظ به صاحب محل مجوهرات من أحجار الماس أو القضبان الذهبية عالية القيمة، أو استخدام نظام محاسبي جديد/معقد.
المعاملات الكبيرة غير الروتينية (من حيث الحجم أو الطبيعة)	يلزم التعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي يتم التعرف عليها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها مصدر للمخاطر المهمة. ويشمل هذا المعاملات غير المتكررة والكبيرة الحجم. ومثال ذلك: • القدر غير المعتاد من المعاملات الروتينية مع الأطراف ذات العلاقة؛ • عقود البيع أو التوريد الكبيرة؛ • شراء أو بيع أصول العمل أو قطاعات العمل الرئيسية؛ • بيع العمل إلى طرف ثالث. وتقل احتمالية أن تنشأ مخاطر مهمة من المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لمعالجة منتظمة.
الأمر الذي يتطلب الاجتهاد أو تدخل الإدارة	من الأمثلة المحتملة لذلك: • الافتراضات والعمليات الحسابية التي تستخدمها الإدارة في إعداد التقديرات الكبرى؛ • العمليات الحسابية أو المبادئ المحاسبية المعقدة؛ • إثبات الإيرادات (يُفترض أنه يشكل خطراً مهماً) الذي يخضع لتفسيرات مختلفة؛ • الجمع والمعالجة اليدوية للبيانات الكبيرة؛ • الحالات التي تتطلب تدخل الإدارة لتحديد المعالجة المحاسبية التي سيتم استخدامها.

المصادر	أمثلة
إفصاحات القوائم المالية	قد تشمل الأمثلة الجوانب الكمية أو النوعية للإفصاحات مثل: • الإفصاحات الجديدة أو المعدلة التي تكون مطلوبة نتيجةً لتغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها، مثل التجميع المهم لأعمال المنشأة أو إعادة تنظيم شؤونها المالية. • التغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق التي لها أثر مهم على المنشأة. • الإفصاحات المتعلقة بالمعاشات أو الواجبات الأخرى المتعلقة بمنافع التقاعد. • الافتراضات المهمة التي تضعها الإدارة ليتم استخدامها في إعداد التقديرات. • العوامل التي تؤدي إلى هبوط كبير في قيمة الأصول.
احتمالية الغش	يُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش (المتعمد والذي يتم إخفاؤه عن قصد) أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ. وعند تقييم ما إذا كان من الممكن أن تنتج مخاطر مهمة عن عوامل خطر الغش التي تم التعرف عليها، وتقييم التصورات والخطط المحتملة التي تم تحديدها أثناء مناقشات الفريق (انظر الجزء الثاني، الفصل السابع)، يُنظر فيما يلي: • مدى مهارة مرتكي الغش المحتملين؛ • الحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها؛ • مستوى سلطة الإدارة أو الموظف بما يتيح له: – التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية، – تجاوز إجراءات الرقابة؛ • معدل ومدى التلاعب المرتكب؛ • درجة التواطؤ المحتملة؛ • الإفادات المضللة عن عمد التي يتم تقديمها إلى المراجع؛ • تجارب المراجعة السابقة أو المخاوف التي يبديها أشخاص آخرون. وقد يتم التعرف على مخاطر الغش المهمة في أية مرحلة من مراحل المراجعة نتيجة للمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها.

٣/١٠ التعرف على المخاطر المهمة

إذا تم التعرف بالفعل على مخاطر التحريف الجوهرى، وتم تقييمها، فإن كل ما يلزم بعد ذلك هو تفحص النتائج ثم القيام (بناءً على استخدام الحكم المهني) باختيار تلك المخاطر المهمة في الواقع. وعلى سبيل المثال، في حال عرض تقييم المخاطر على شكل مخطط كالموضح أدناه (تمثل النجوم المخاطر التي تم تقييمها)، فإن الخطرين الواقعيين في المنطقة المظللة (مخاطر ذات حجم مرتفع واحتمالية مرتفعة) هما أول ما سيُعد ضمن المخاطر المهمة.

الشكل ١٠/٣-١



وعند النظر في وجود المخاطر المهمة، ينظر المراجع في الأمور الموضحة أدناه.

الاعتبارات	
المؤشرات التي قد تشير إلى احتمال وجود "مخاطر مهمة"	خطر الغش.
	المخاطر التي تتعلق بتطورات مهمة حدثت مؤخراً، سواء كانت اقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك، ومن ثم تتطلب اهتماماً خاصاً.
	تعقيد المعاملات.
	المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
	درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر، خاصة تلك التي تنطوي على مدى واسع من عدم التأكد المحيط بالقياس.
	المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى.

وفي المنشآت الأصغر، تتعلق المخاطر المهمة في غالب الأحيان بالأمور الموضحة في الشكل أدناه.

الموضوع/المعلومات	الخصائص
المعاملات المهمة غير الروتينية	• ارتفاع الخطر الملازم (الاحتمالية والأثر). • تحدث بصورة غير متكررة ولا تخضع لمعالجة منهجية. • تُعد غير معتادة بسبب حجمها أو طبيعتها (مثل الاستحواذ على منشأة أخرى). • تتطلب تدخلاً من الإدارة: — لتحديد المعالجة المحاسبية، — لجمع البيانات ومعالجتها. • تنطوي على عمليات حسابية أو مبادئ محاسبية معقدة. • يصعب على المنشأة، بسبب طبيعة المعاملات، تطبيق رقابة داخلية فعالة على المخاطر.
الأموال الاجتهادية المهمة	• ارتفاع الخطر الملازم. • تنطوي على عدم تأكد كبير يحيط بالقياس (مثل وضع التقديرات المحاسبية). • قد تخضع المبادئ المحاسبية المستخدمة لتفسيرات مختلفة (مثل إعداد التقديرات المحاسبية أو إثبات الإيرادات). • قد يكون الاجتهاد المطلوب من الإدارة غير موضوعي أو معقد أو قد يتطلب افتراضات تتعلق بتأثيرات أحداث مستقبلية (مثل الاجتهادات المتعلقة بالقيمة العادلة، أو تقويم المخزون سريع التقادم، وما إلى ذلك).
مخاطر المعاملات المهمة	• قد يوجد عدد محدود من مخاطر المعاملات التي تتعلق بآليات العمل الرئيسية (مثل شحن السلع دون إصدار فواتير لها خلال آلية البيع) والتي ستؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية في حال عدم التخفيف من أثرها. وعندما تتطلب هذه المخاطر مراعاة خاصة عند المراجعة، فإنها تُعد مخاطر مهمة. وفي حال عدم وجود أدوات رقابة داخلية مطبقة للتخفيف من تلك المخاطر، فإنه يتم إبلاغ الإدارة بها أيضاً باعتبار أنها تمثل قصوراً مهماً.
الغش	• إثبات الإيرادات. ويُفترض أن هذا يُعد خطراً مهماً. • تجاوزات الإدارة أو تحيزها في التقديرات وما إلى ذلك. • استخدام معاملات كبيرة مع الأطراف ذات العلاقة لزيادة المبيعات أو المشتريات. • التواطؤ مع الموردين أو العملاء مثل التلاعب في الأسعار أو العطاءات. • المعاملات غير المسجلة أو الوهمية.

٤/١٠ الاستجابة للمخاطر المهمة

عند تصنيف أحد المخاطر على أنه "مهم"، يستجيب المراجع لهذا الخطر على النحو الموضح أدناه.

الشكل ١٠-٤

خطوات المراجعة	الوصف
تقويم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها على كل خطر مهم	هل قامت الإدارة بتصميم وتطبيق الرقابة الداخلية التي تخفف من المخاطر المهمة؟ يُنظر في وجود أدوات الرقابة المباشرة مثل أنشطة الرقابة وأدوات الرقابة (الشاملة) غير المباشرة التي قد تكون موجودة في بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، ونظم المعلومات، وعناصر المتابعة. وستفيد هذه المعلومات في وضع استجابات المراجعة الفعالة للمخاطر التي تم التعرف عليها. وفي حالة عدم خضوع الأمور المهمة غير الروتينية أو الاجتهادية للرقابة الداخلية الروتينية (مثل الأحداث التي تقع لمرة واحدة أو الأحداث السنوية)، يقوم المراجع مدى وعي الإدارة بالمخاطر ومدى مناسبة استجابتها لها. وعلى سبيل المثال، إذا قامت المنشأة بشراء أصول خاصة بعمل آخر، فقد تشتمل استجابة المنشأة على ما يلي: • استخدام خبير تقويم مستقل لتقويم الأصول المقتناة؛ • تطبيق المبادئ المحاسبية المناسبة؛ • الإفصاح بشكل مناسب عن المعاملة في القوائم المالية. وعندما يحدد المراجع أن الإدارة لم تستجب على نحو مناسب (عن طريق تطبيق الرقابة الداخلية على المخاطر المهمة)، فقد يوجد قصور مهم في الرقابة الداخلية للمنشأة، يلزم إبلاغه (في أقرب وقت ممكن) إلى المكلفين بالحوكمة.
تصميم استجابات مراجعة للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها	هل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تواجهه على وجه الخصوص الخطر المهم؟ يتم تصميم هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة، وقد تشتمل على إجراء اختبارات لأدوات الرقابة وتنفيذ إجراءات أساس. وفي أحوال عديدة، قد تكون إجراءات المراجعة مجرد توسيع لنطاق الإجراءات التي سيتم تنفيذها في أية حالة من الحالات. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر المهم يتعلق بتحيز محتمل من جانب الإدارة، كما في إعداد التقديرات، فإن الإجراءات الأساس الموسعة ستشمل: • تقييم مدى صحة الافتراضات المستخدمة؛ • التعرف على مصادر المعلومات المستخدمة (الداخلية والخارجية على السواء) ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛ • النظر في وجود أي تحيز في التقديرات الخاصة بالفترة السابقة مقارنة بالحقائق الفعلية؛ • تفحص الطرق المستخدمة (بما فيها الصيغ الرياضية في جداول البيانات الإلكترونية) في احتساب التقديرات.
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	سيساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة المكلفين بالحوكمة في فهم تلك الأمور وأسباب حاجتها إلى مراعاة خاصة عند المراجعة. وقد يساعدهم أيضاً في الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالإشراف على آلية التقرير المالي. وقد تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ بها ما يلي: • خطط مواجهة مخاطر التحريف الجوهري المهمة، سواء بسبب الغش أو الخطأ. • خطط التعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. • وجهات النظر الأولية للمراجع بشأن الأمور التي قد تحظى باهتمام كبير من جانبه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون أموراً رئيسة للمراجعة، عند انطباق معيار المراجعة (١٠٧٠). • المنهج المخطط له للتعامل مع الآثار المترتبة في كل قائمة والإفصاحات عن أي تغيرات مهمة: — في إطار التقرير المالي المنطبق، أو — بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها.
عدم كفاية الإجراءات التحليلية الأساس بمفردها	لا يُعد استخدام الإجراءات التحليلية الأساس في حد ذاتها استجابة مناسبة لمواجهة المخاطر المهمة. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة المخاطر المهمة مؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فإن إجراءات المراجعة يجب أن تتألف من: • اختبارات التفاصيل وحدها؛ أو • مزيج من اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساس.

ملحوظة: عند التخطيط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تخفف من أثر خطر مهم، لا يجوز للمراجع الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في المراجعات السابقة بشأن الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية.

٥/١. توثيق المخاطر المهمة

يتم توثيق مرحلة التعرف على المخاطر المهمة واستجابات المراجعة المقترحة لها. وفي حال توثيق جميع المخاطر في موضع واحد، فإن توثيق المخاطر المهمة قد يكون مجرد امتداد للمعلومات التي تم توثيقها بالفعل.

ويشمل توثيق أعمال المراجعة أيضاً المخاطر المهمة التي تم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة:

- عندما تكون تلك الأمور قد تم الإبلاغ بها خطأً، يحتفظ المراجع بنسخة منها.
- في حال الإبلاغ بها شفويًا، يتم إعداد مذكرة تُرفق بالملف توضح الأمور التي تم مناقشتها وتوقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه.

ملحوظة: يُفترض أن إثبات الإيرادات يُعد خطراً مهماً

إذا خلاص المراجع إلى أن إثبات الإيرادات لا يُعد خطراً مهماً للتحريف الجوهري بسبب الغش، فإنه يلزم تضمين أسباب ذلك الاستنتاج في توثيق أعمال المراجعة.

٦/١. دراسات الحالة - المخاطر المهمة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

يمكن تحديد المخاطر المهمة من قائمة عوامل الخطر وتقييمها. انظر النماذج الواردة في مناقشة دراسات الحالة في الفصلين الثامن والتاسع من الجزء الثاني. ويمكن استخدام هذه النماذج أيضاً لربط كل خطر مهم بخطة المراجعة التفصيلية ذات الصلة.

وفيما يخص كل خطر مهم يتم تحديده، يتم توثيق استجابة الإدارة وإجراءات المراجعة المناسبة التي تم تطويرها للاستجابة للخطر.

دراسة الحالة أ - دفن الأثاث

(اقتباس)

الخطر المهم	استجابة الإدارة	استجابة المراجعة	الرقم المرجعي لورقة العمل
احتمال مخالفة شروط التمويل المصرفي	إعداد ومتابعة التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية. إعادة التفاوض على مبلغ التمويل وشروطه.	النظر في خطط نمو الشركة وما إذا كانت التدفقات النقدية المتوقعة واقعية. وتفحص ومقارنة النتائج الفعلية والتدفقات النقدية. والتأكد من معقولية التقويمات الخاصة بالمبالغ المستحقة التحصيل والمخزون (ضمان القروض). والاطلاع على طلب إعادة التمويل المقدم من الشركة إلى المصرف. والاطلاع على أي ردود/مراسلات من المصرف.	(لم يتم إدراجه)
التلاعب المحتمل في القوائم المالية لتجنب مخالفة شروط القروض المصرفية.	لا يوجد. لا ترى الإدارة خطراً في ذلك على الإطلاق.	التفحص الدقيق للافتراضات المستخدمة في وضع توقعات التدفقات النقدية وأساس إعداد التقارير الخاصة بالتدفقات النقدية الفعلية. والتأكد من سلامة وصحة أساس تقويم المبالغ المستحقة التحصيل والمخزون. والاختبار الدقيق لوجود المبيعات ودقتها، إذ توجد ضغوط للحفاظ على مستويات المبيعات وزيادتها بالرغم من البيئة الاقتصادية الصعبة.	
عدم الاتساق في إثبات الإيرادات (خطر غش مقترض)	يقوم مدير المبيعات بمراجعة عقود البيع التي تزيد قيمتها عن ٥٠٠ ريال.	مراجعة العقود الكبيرة (وعينة من العقود الصغيرة) وإجراء نقاش مع مدير المبيعات للتأكد من أن الإيرادات قد تم إثباتها بشكل مناسب خلال الفترة.	

الخطر المهم	استجابة الإدارة	استجابة المراجعة	الرقم المرجعي لورقة العمل
قيود اليومية غير المصرح بها.	وافقت الإدارة على وضع سياسة تتطلب اعتماد جميع قيود اليومية، لكن هذه السياسة لم يتم تطبيقها بعد.	تحديد وتفحص جميع قيود اليومية التي يزيد مبلغها عن ١,٥٠٠ ريال وجميع القيود المسجلة خلال شهر قبل وبعد نهاية الفترة.	
التوسع الكبير في استخدام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.	تقتضي السياسة تمييز جميع المعاملات التي تمت مع الأطراف ذات العلاقة وتنفيذها بشروط البيع المعتادة. ويشمل هذا أي أصول أو خدمات مؤسسية يتم تقديمها إلى الإدارة أو الموظفين لاستخدامهم الشخصي.	التأكد من فهم الموظفين للسياسة من خلال الاستفسار والتقصي. التأكد من أن جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها ومن سلامة المعاملات وشروط البيع وطبيعة المعاملات والتواريخ.	

تم إعداد خطاب بجميع المخاطر المهمة التي قمنا بتحديدنا وتم إرسال هذا الخطاب إلى المكلفين بالحوكمة في ٥ ديسمبر ٢٠٢٢. ويمكن الاطلاع على هذا الخطاب تحت رقم ٢-٣٠٠ ضمن الملف.

الإعداد: /توقيع/ التاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠٢٢

الفحص: /توقيع/ التاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٣

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

مذكرة ترفق بالملف: شركة كومار وشركاه

تحديد المخاطر المهمة

تم تحديد مجالات الخطر المهمة التالية، بما في ذلك استجابات الإدارة واستجابات المراجعة.

التراجع الاقتصادي

لم تعان الشركة كثيراً أثناء فترة التراجع الاقتصادي. ومع ذلك، كان ينبغي على السيد راج أن يراجع دورياً العمليات الحسابية الخاصة بشروط القروض المصرفية، ولكنه لم يكن منتبهاً لذلك خلال الفترة الحالية قيد المراجعة. وسنقوم نحن بإعادة احتساب جميع النسب لمعرفة الوضع الحالي مقارنة بشروط القروض المصرفية. وسننفذ أيضاً المزيد من إجراءات المراجعة للمجالات التي كانت بمثابة مداخلات في العمليات الحسابية. ويشهد الخطر كلما اقتربت الشركة من مخالفة الشروط، بسبب احتمالية التلاعب في القوائم المالية.

الحد من الضرائب قدر الإمكان

لا توجد لدى الإدارة أية أدوات للرقابة تواجه خصيصاً هذا الأمر. وستمثل استجابتنا لهذا الخطر في إجراء تفحص دقيق لتقديرات الإدارة وقيود اليومية (انظر أدناه).

قيود اليومية غير المصرح بها

ينبغي على السيد راج التصريح بإجراء جميع قيود اليومية، لكن هذا لم يحدث بشكل ثابت. وسنقوم نحن بتحديد وتفحص جميع قيود اليومية التي يزيد مبلغها عن ٥٠٠ ريال وجميع القيود المسجلة خلال شهر قبل وبعد نهاية الفترة.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

تقتضي سياسة الشركة تمييز جميع المعاملات التي تمت مع الأطراف ذات العلاقة وتنفيذها بشروط البيع المعتادة. وسنقوم نحن بمراجعة فهم السيد راج والسيدة روبي لهذه السياسة من خلال الاستفسار والتقصي. وسنتأكد من مناسبة شروط البيع وطبيعة المعاملات والتواريخ فيما يخص جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة. وسننظر منتبهين أيضاً طوال المراجعة للمعاملات التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي، وإلى ضرورة أن تكون جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها بالفعل.

إثبات الإيرادات

تُعد سياسات إثبات الإيرادات المطبقة على المبيعات واضحة إلى حد كبير ومعظم مبيعات شركة كومار كانت إلى شركة دفنًا للأثاث. وقد واجهت أعمال المراجعة المنفذة على الفصل الزمني والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أي احتمال للغش من خلال الإثبات غير المناسب للإيرادات.

الاتصال

لقد ناقشنا المخاطر المهمة الموضحة أعلاه واستجابات مراجعتنا المقترحة مع الإدارة (وهم أيضاً المكلفون بالحوكمة) بتاريخ ٧ ديسمبر ٢٠٢٢. ولم تطرح الإدارة أي تساؤلات.

التاريخ: ٩ ديسمبر ٢٠٢٢

الإعداد: /توقيع/

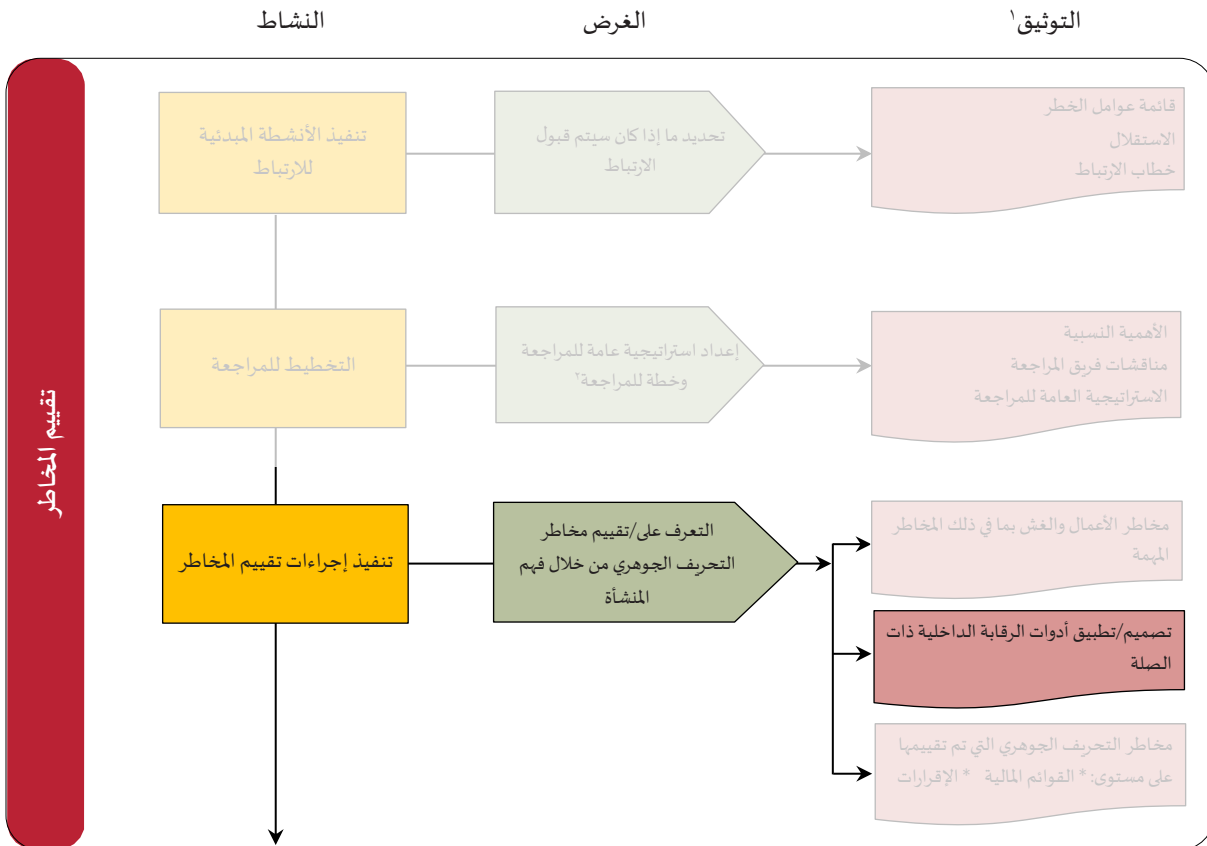
التاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٣

الفحص: /توقيع/

١١. فهم الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن الخطوات التي يتم اتباعها عند فهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة: • تقويم تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها؛ • التوثيق باستخدام منهجين محتملين.	٣١٥

الشكل ١١-٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤/٣١٥	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) الإقرارات: إفادات من الإدارة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في القوائم المالية، ويستخدمها المراجع للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. (ب) خطر الأعمال: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة. (ج) الرقابة الداخلية: آلية يصممها ويطبقها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
١٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة. وعلى الرغم من أن معظم أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة تكون على الأرجح ذات علاقة بالتقرير المالي، فإن أدوات الرقابة ذات العلاقة بالتقرير المالي ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تُعد ذات صلة بالمراجعة. (راجع: الفقرات ٥٠-٧٣)
١٤/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يجب على المراجع أن يُقوِّم ما إذا: (أ) كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ (ب) كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة. (راجع: الفقرات ٧٧-٨٧)
١٥/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم عما إذا كانت لدى المنشأة آلية للقيام بما يلي: (أ) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛ (ب) تقدير أهمية المخاطر؛ (ج) تقييم احتمالية حدوثها؛ (د) البت في التصرفات التي سيتم اتخاذها لمواجهة تلك المخاطر. (راجع: الفقرة ٨٨)
١٨/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام المعلومات، ومن بينه آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، بما في ذلك المجالات الآتية: (راجع: الفقرات ٩٠-٩٢، ٩٥، ٩٦) (أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة التي تُعد ذات أهمية بالنسبة للقوائم المالية؛ (ب) الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛ (ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وهذه السجلات قد تكون يدوية أو إلكترونية؛ (د) كيفية تسجيل نظام المعلومات للأحداث والظروف، بخلاف المعاملات، المهمة للقوائم المالية؛ (هـ) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة؛ (و) أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة. (راجع: الفقرتين ٩٣، ٩٤) ويجب أن يتضمن هذا الفهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الجوانب ذات الصلة في ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
١٩/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة التي تتعلق بالتقرير المالي، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين ٩٧، ٩٨) (أ) الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛ (ب) الاتصالات الخارجية، مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة التي يعتقد المراجع بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية استجابة للمخاطر المقيّمة. ولا تتطلب المراجعة فهماً لجميع أنشطة الرقابة ذات العلاقة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم في القوائم المالية، أو بكل إقرار ذي صلة بهم. (راجع: الفقرات ٩٩-١٠٦)
٢١/٣١٥	عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات. (راجع: الفقرات ١٠٧-١٠٩)
٢٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأنشطة الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك تلك التي لها علاقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وكيفية اتخاذ المنشأة للتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور في أدواتها الرقابية. (راجع: الفقرات ١١٠-١١٢)

١/١ نظرة عامة

يتناول هذا الفصل نطاق العمل الذي يتطلبه فهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة. ويتناول الفصل الخامس من الجزء الأول طبيعة الرقابة الداخلية ويوفر شرحاً تفصيلياً لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة. ويوضح الفصل الثاني عشر من الجزء الثاني منهجاً من أربع خطوات لتقييم الرقابة الداخلية. وعلى سبيل التذكير، فإن الرقابة الداخلية تشير إلى الآليات والسياسات والإجراءات التي تصممها الإدارة لضمان إمكانية الاعتماد على التقارير المالية وإعداد القوائم المالية وفقاً للإطار المحاسبي المنطبق. وتتناول الرقابة الداخلية أموراً مثل ما يلي:

بيئة الرقابة

يشمل هذا التزام الإدارة بالنزاهة والرقابة الداخلية عموماً، والكفاءة، وتنمية قدرات كبار الموظفين والحفاظ عليهم، وأية أنشطة تتعلق بالحوكمة بما في ذلك تحديد الأنشطة التي يتولى تنفيذها المكلفون بالحوكمة.

تقييم المخاطر

يشمل هذا تعرف الإدارة (والمكلفين بالحوكمة) على مخاطر الأعمال والغش التي قد تؤثر على تحقيق أهداف التقرير المالي، وعلاجهم لتلك المخاطر.

نظم المعلومات والاتصالات

يشمل هذا تحديد فئات المعاملات المهمة في العمليات التشغيلية للمنشأة، والمعلومات التي يتم تسجيلها ومعالجتها في السجلات المحاسبية، (بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة)، وأنشطة الرقابة المطبقة على التقارير المالية والقوائم المالية التي يتم إعدادها للإدارة والأطراف الخارجية، وأنشطة الرقابة المطبقة على استخدام التقنية مثل عمل التطبيقات المحاسبية وتخزين البيانات وأمن البيانات.

أنشطة الرقابة

يشمل هذا أنشطة الرقابة التي تصممها الإدارة لتسجيل المعاملات والتصريح بها على نحو سليم ولضمان أمن الأصول.

وقد تشمل أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة أدوات الرقابة التي تضعها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المتعلقة بعدم إعداد الإفصاحات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتعلق أنشطة الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

وأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة هي تلك التي:

- يلزم التعامل معها على هذا النحو، لأنها أنشطة تتعلق بالمخاطر المهمة؛ أو
- تتعلق بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ أو
- تُعد ذات صلة بحسب حكم المراجع.

المتابعة

يشمل هذا التقييمات الدائمة و/أو المنفصلة التي تجريها الإدارة للتأكد من وجود مكونات الرقابة الداخلية وعملها. ويشمل أيضاً تقييم النتائج ووضع خطة عمل لضمان تصحيح أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة في الوقت المناسب.

ويتعين على المراجع التوصل إلى فهم لعناصر الرقابة الداخلية الموضحة أعلاه (في حال وجودها) في جميع ارتباطات المراجعة. وينطبق هذا على جميع المنشآت أياً كان حجمها. ويساعد هذا الفهم المراجع في تحديد وجود أي مخاطر أخرى يلزم مراعاتها تكون ناشئة عن أوجه القصور المحتملة في الرقابة. ويُعد هذا الفهم ضرورياً حتى عندما ينوي المراجع اتباع منهج للمراجعة قائم على الإجراءات الأساس.

ملحوظة: لا تُعد أنشطة الرقابة جميعها ذات صلة بالمراجعة. ولا يُعنى المراجع إلا بتقييم أدوات الرقابة التي تخفف من خطر التحريف الجوهرى (بسبب الغش أو الخطأ) في القوائم المالية. ويمكن استبعاد أنشطة الرقابة غير ذات الصلة من نطاق المراجعة بالكلية.

٢/١١ الخطر والرقابة

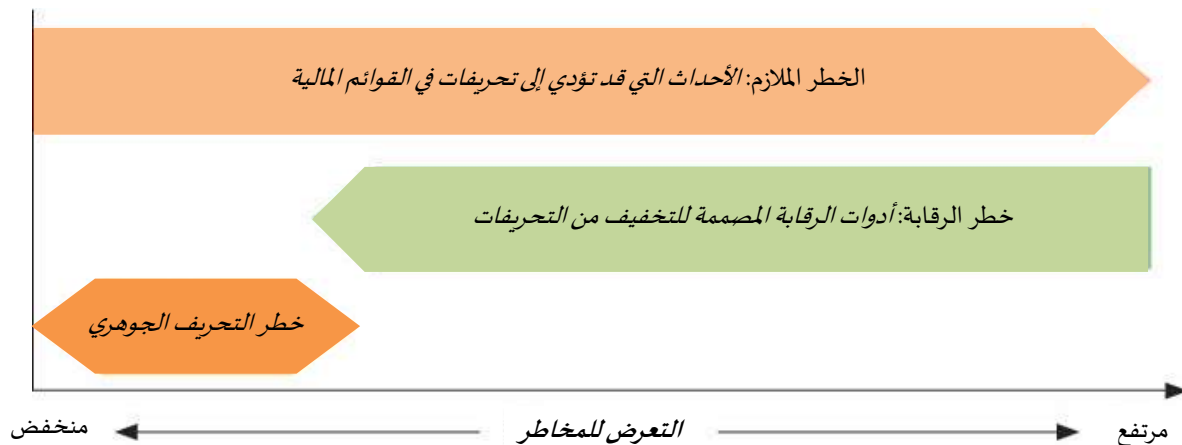
يمكن تصوير العلاقة بين الخطر والرقابة كما يلي.

الشكل ١١-٢

يمثل شريط الخطر الملازم عوامل خطر الأعمال وخطر الغش التي قد ينتج عنها تحريف جوهرى في القوائم المالية (قبل أي نظر في أدوات الرقابة الداخلية). ويعكس شريط خطر الرقابة إجراءات الرقابة التي وضعتها الإدارة موضع التنفيذ للتخفيف من المخاطر الملازمة. ويُعرف غالباً مدى عجز شريط خطر الرقابة عن التخفيف بشكل تام من المخاطر الملازمة بالخطر المتبقى الذي ستواجهه الإدارة.

هدف المنشأة

إعداد قوائم مالية غير محرفة بشكل جوهرى



ويتم التعرف على مخاطر الأعمال والغش الملازمة أثناء مرحلة التعرف على المخاطر وتقييمها. وتخفف الإدارة من تلك المخاطر عن طريق تصميم وتطبيق أدوات الرقابة الداخلية وإجراءات الرقابة التي ستخفض تلك المخاطر إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويمثل حجم الخطر الفائض، بعد تصميم وتطبيق أدوات الرقابة الداخلية، خطر التحريف الجوهرى (يُشار إليه أحياناً بلفظ الخطر المتبقى).

وفي الظروف المثلى، تصمم الإدارة ما يكفي من أدوات الرقابة لضمان تخفيض الخطر المتبقى إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لكل من أغراض الإدارة الداخلية وأغراض المراجعة الخارجية. وفي الممارسة العملية، يميل بعض المدراء إلى تحديد درجة مرتفعة من تحمل المخاطر (أي تطبيق أدوات رقابة أقل، مما يؤدي إلى ارتفاع الخطر المتبقى)، ويميل البعض الآخر (غالباً في القطاع العام) إلى التحفظ وتصميم أدوات رقابة لتخفيض الخطر إلى صفر تقريباً.

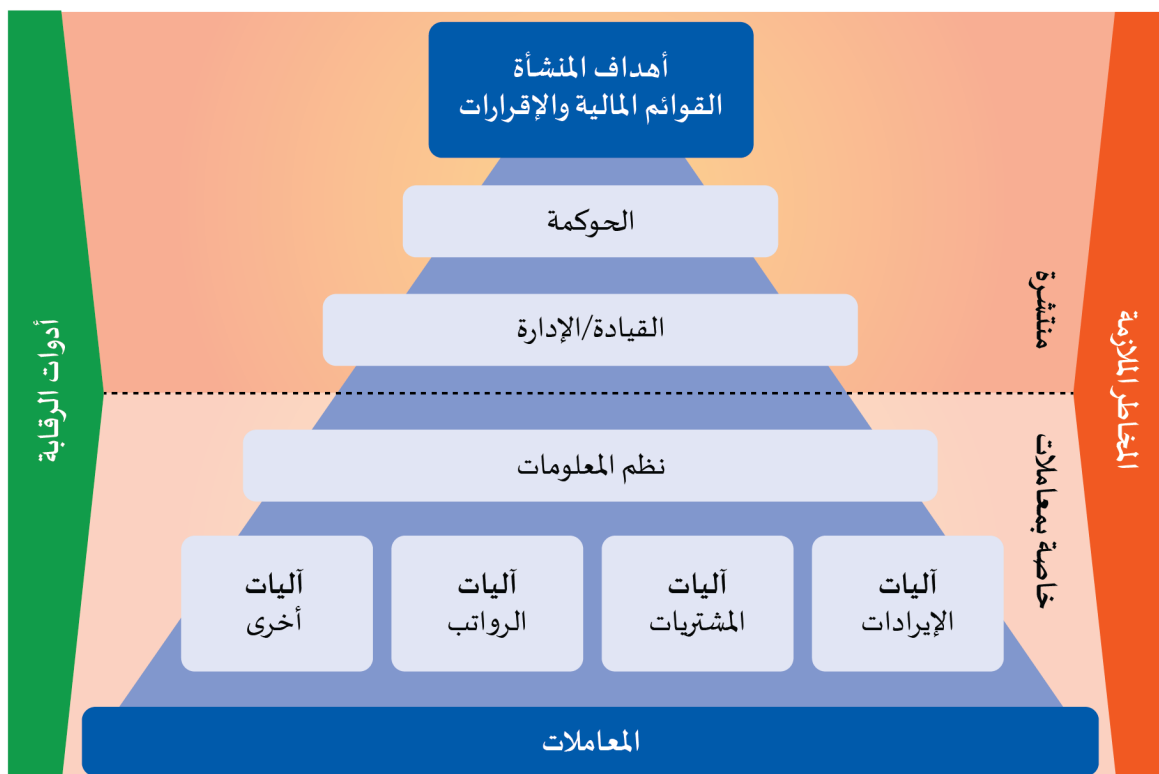
نقاط يلزم مراعاتها

الغرض الوحيد من أدوات الرقابة هو التخفيف من المخاطر. وتصميم أدوات للرقابة دون وجود مخاطر للتخفيف منها هو بالطبع أمر غير صائب. لذا، يجب أولاً أن توجد مخاطر قبل أن يمكن التخفيف منها بواسطة أدوات الرقابة الخاصة بالإدارة. ومع ذلك، يتجاهل بعض المراجعين هذه الحقيقة. ويدوون في تقويم الرقابة الداخلية عن طريق توثيق النظام وأدوات الرقابة الموجودة قبل قضاء بعض الوقت في التعرف على المخاطر التي يلزم التخفيف منها في الواقع. وقد يؤدي هذا النهج إلى القيام بالكثير من العمل غير الضروري في توثيق الآليات وأدوات الرقابة، التي قد يتضح لاحقاً أنها غير ذات صلة على الإطلاق بأهداف المراجعة.

٣/١١ أدوات الرقابة الداخلية الشاملة والخاصة

يمكن تصنيف أدوات الرقابة الداخلية بوجه عام إلى أدوات رقابة شاملة تواجه المخاطر المنتشرة على مستوى القوائم المالية، وأدوات رقابة خاصة (على المعاملات) تواجه مخاطر خاصة على مستوى الإقرارات. وموضح فيما يلي الاختلافات بين هذين النوعين من أدوات الرقابة.

الشكل ١١-٣



الوصف	
أدوات الرقابة الشاملة	تتناول أدوات الرقابة الشاملة مسائل الحوكمة والإدارة العامة، وتعمل على إرساء بيئة الرقابة عموماً أو "نهج الإدارة العليا". وتشمل آليات الرقابة المعتادة الموارد البشرية والغش وتقييم المخاطر (تجاوزات الإدارة) وإدارة تقنية المعلومات العامة وإعداد المعلومات المالية (بما فيها القوائم المالية والتقديرات الأساسية وما إلى ذلك) والمتابعة الدائمة للعمليات. وفي المنشآت الصغيرة، تشير هذه الأدوات بالدرجة الأولى إلى المواقف السلوكية للإدارة تجاه النزاهة والرقابة. ويوفر الفهم الراسخ لعناصر الرقابة الداخلية الشاملة أساساً مهماً لتقييم أدوات الرقابة ذات الصلة على التقرير المالي على مستوى المعاملات (آليات العمل). وعلى سبيل المثال، في حال ضعف أدوات الرقابة المطبقة على سلامة البيانات، فإن هذا سيؤثر على إمكانية الاعتماد على جميع المعلومات التي ينتجها النظام مثل المبيعات والمشتريات والرواتب.
أدوات الرقابة الخاصة (على المعاملات) على مستوى الإقرارات	أدوات الرقابة على المعاملات (آليات العمل) هي آليات/أدوات رقابة خاصة مُصمَّمة لضمان ما يلي: • تسجيل المعاملات بشكل مناسب لإعداد القوائم المالية؛ • الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية بتفصيلٍ معقول لإظهار جميع المعاملات والتصرفات في الأصول بشكل دقيق وعادل؛ • عدم حدوث مقبوضات ونفقات إلا وفقاً لتصريحات الإدارة؛ • منع أو اكتشاف أنشطة اقتناء الأصول، أو استخدامها أو التصرف فيها، غير المصرح بها، في حينها. وتشمل آليات الرقابة على المعاملات، المعاملات الروتينية (مثل الإيرادات والمشتريات والرواتب) والمعاملات غير الروتينية (مثل شراء المعدات أو التكاليف التي ينطوي عليها تدشين خط عمل جديد).

٤/١١ مكونات الرقابة الداخلية الخمسة

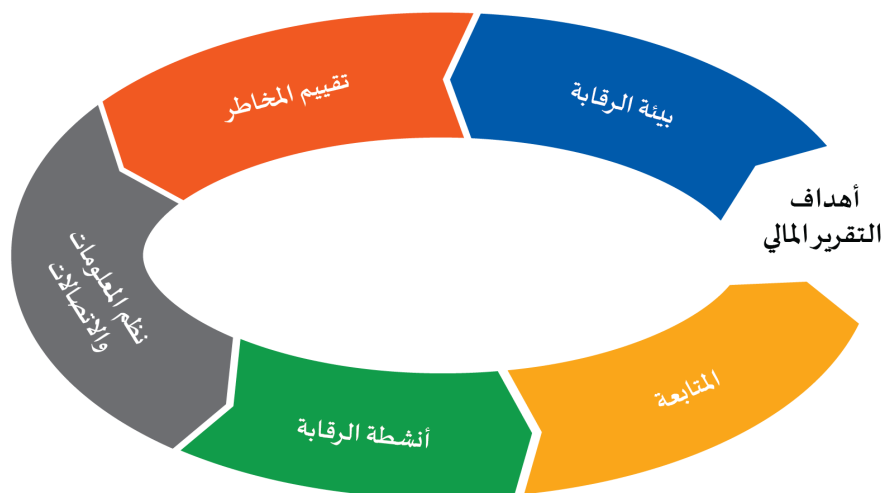
تم تقسيم مختلف أنواع الرقابة الداخلية الموجودة داخل المنشأة إلى خمسة مكونات أساسية، على النحو الموضح أدناه.

ويلزم أن يتعامل المراجع مع كل مكون من هذه المكونات باعتباره:

- جزءاً من فهم الرقابة الداخلية (على التقرير المالي)؛
- معلومة تتعلق بالنظر في كيفية تأثير مختلف جوانب الرقابة الداخلية على المراجعة.

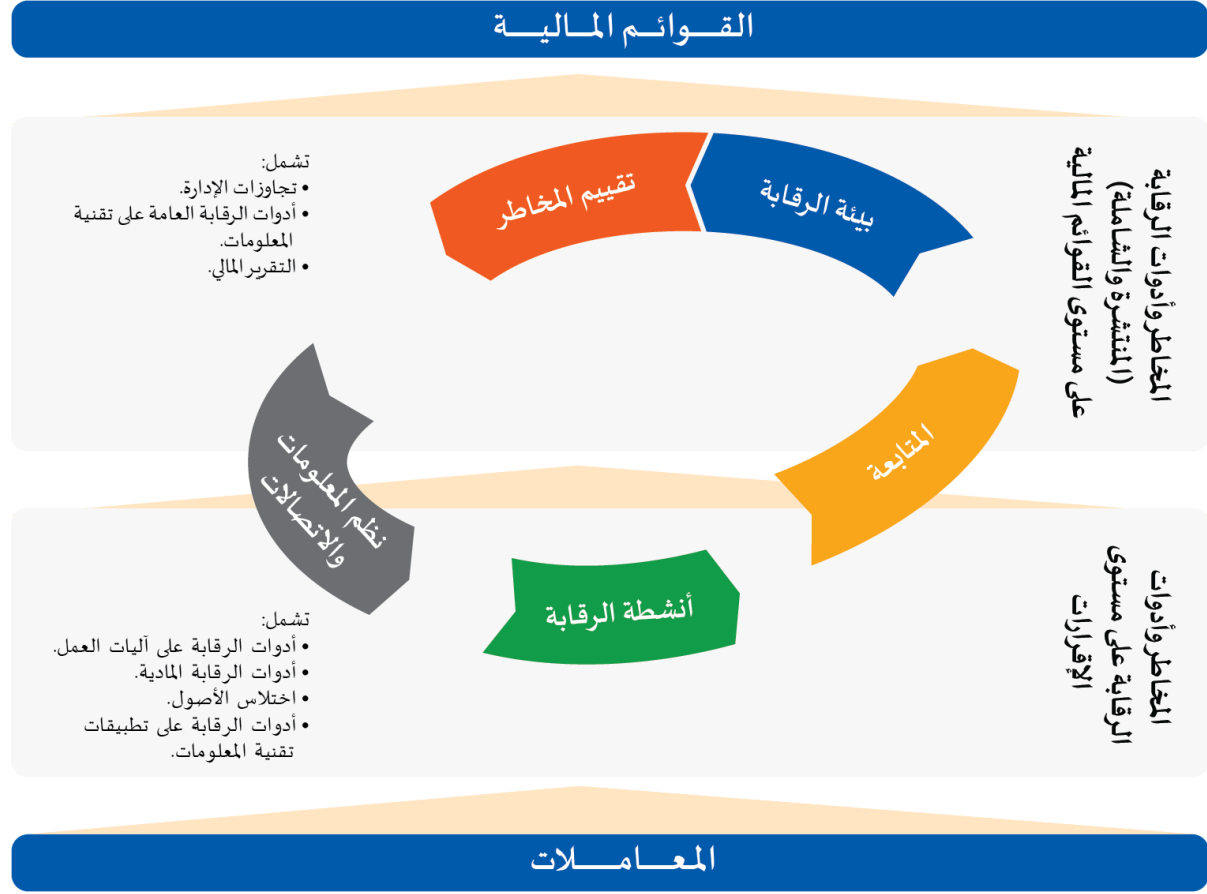
ويوضح الشكل ١١/٤-١ أدناه مكونات الرقابة الداخلية الخمسة التي تستطيع الإدارة استخدامها لتخفيض مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية. ويشير الشكل الدائري إلى الطبيعة المستمرة للدور الذي تؤديه مختلف المكونات في تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة.

الشكل ١١/٤-١



وموضح فيما يلي العلاقات المتبادلة للمكونات الخمسة بين أدوات الرقابة الشاملة وأدوات الرقابة الخاصة على المعاملات (آليات العمل).

الشكل ١١/٢-٤



توفر أدوات الرقابة الشاملة مجتمعةً الأساس المناسب لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، لأن ضعف أدوات الرقابة الشاملة قد يسلب الفاعلية حتى من أفضل أدوات الرقابة المطبقة على آليات العمل. وعلى سبيل المثال، قد تمتلك المنشأة نظام مشتريات فعال، ولكن إذا كان ماسك الدفاتر/المحاسب غير كفؤ (أي إن بيئة الرقابة ضعيفة)، فإنه قد تقع مجموعة كبيرة من الأخطاء يمكن أن تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية. وتُعد تجاوزات الإدارة وضعف "نهج الإدارة العليا" (الذي يحدث بالأساس على مستوى القوائم المالية) من المواضيع الشائعة في سوء السلوك المؤسسي.

نقاط يلزم مراعاتها

ستختلف طريقة تصميم المنشأة وتطبيقها فعلياً للرقابة الداخلية تبعاً لحجم المنشأة ومدى تعقيدها. وفي المنشآت الأصغر، قد يتولى المدير المالك تنفيذ مهام تتعلق بالعديد من مكونات الرقابة الداخلية.

٥/١ الرقابة الداخلية في المنشآت الأصغر

في المنشآت الأصغر، يقل في الغالب عدد الموظفين، مما قد يحد من مدى:

- إمكانية الفصل في الواجبات؛
- توفر التوثيق الورقي المناسب.

وتتبع الرقابة الداخلية في تلك المنشآت في الغالب من بيئة الرقابة (التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية وكفاءة الإدارة وموقفها السلوكي تجاه الرقابة وتصرفاتها اليومية) وليس من أدوات الرقابة الخاصة على المعاملات. ويختلف تقويم بيئة الرقابة اختلافاً تاماً عن تقويم أنشطة الرقابة التقليدية، لأنه ينطوي على تقييم لسلوك الإدارة ومواقفها السلوكية وكفاءتها وتصرفاتها. ويتم توثيق هذه التقييمات في الغالب في مذكرة أو من خلال استبيان.

ويُعد وجود المدير المالك الذي يضطلع بدور كبير في العمل أحد نقاط القوة وأيضاً نقاط الضعف في الرقابة الداخلية، في غالب الأحيان. ووجه القوة هو دراية هذا الشخص (بافتراض كفاءته) بجميع جوانب العمليات التشغيلية، واستبعاد احتمالية السهو عن التحريفات الجوهرية. ووجه الضعف هو الفرصة التي تتوفر لذلك الشخص لتجاوز الرقابة الداخلية لأجل مصلحته الشخصية.

نقاط يلزم مراعاتها

التعرف على أدوات الرقابة الشاملة

عند مراجعة المنشآت الصغيرة، يكون هناك ميل إلى افتراض عدم وجود رقابة داخلية، وبالتالي، افتراض أنها لا تستحق الفهم. ولكن أية منشأة ترغب في استمرار عملها سيكون لديها شكل من أشكال الرقابة الداخلية. ومثال ذلك، اهتمام مدير الأعمال بما إذا كانت المقبوضات النقدية قد تم إيداعها لدى المصرف أو اهتمامه بإصدار الفواتير الخاصة بالسلع التي تم شحنها.

النظر في كيفية التدليل على وجود أدوات الرقابة الشاملة

في الحالات التي يقوم فيها المدير المالك أو من يقوم مقامه باعتماد المعاملات والاطلاع بعناية على النتائج المالية، فإن هذه الرقابة قد يكون من آثارها منع أو اكتشاف حدوث التحريفات على مستوى الإقرارات. وإذا كان الاعتماد على مثل هذه الأداة الرقابية سيحد من الحاجة إلى الإجراءات الأساس الأخرى، يُنظر فيما إذا كانت تلك الأدوات الرقابية يمكن التدليل عليها، على سبيل المثال عن طريق وجود توقيع على التقرير أو بإجراء مطابقة لإثبات الاطلاع أو الاعتماد. ثم يمكن استخدام هذه الأدلة لاختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة.

٦/١ غياب الرقابة الداخلية

في جميع المنشآت تقريباً، يوجد شكل من أشكال الرقابة الداخلية، مثل كفاءة المدير المالك (بيئة الرقابة). وهذه الرقابة قد تكون غير رسمية وغير متطورة، لكنها تظل رقابة داخلية. ومن غير المرجح أن تستمر المنشأة في العمل لفترة طويلة إذا كانت لا تخفف من أثر أي من المخاطر الكبرى التي تواجهها (من خلال مكونات الرقابة مثل بيئة الرقابة أو تقييم المخاطر أو نظم المعلومات أو أنشطة الرقابة أو المتابعة).

وفي حال قلة أنشطة الرقابة التي يمكن تحديدها، ينظر المراجع فيما يلي:

- ما إذا كان من الممكن التعامل مع الإقرارات ذات الصلة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تكون بالدرجة الأولى إجراءات أساس؛ أو
- ما إذا كان من المتعذر الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (في حالات نادرة) بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى.

ومن بين الأمور الأخرى التي قد تثير تساؤلات حول إمكانية إجراء المراجعة:

- المخاوف المتعلقة بنزاهة الإدارة أو سلوكها غير الأخلاقي أو ضعف موقفها السلوكي تجاه الرقابة الداخلية. وتميل أوجه القصور في بيئة الرقابة إلى تقويض أدوات الرقابة الموجودة في سائر مكونات الرقابة. وتثير أيضاً خطر تقديم إفادات مضللة أو ارتكاب الغش من جانب الإدارة؛
- المخاوف المتعلقة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها مما يجعل من غير المحتمل توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم إبداء رأي غير متحفظ.

وفي حال وجود هذه المخاوف أو ما شابهها، ينبغي على المراجع النظر في مدى الحاجة إلى تعديل تقريره أو الانسحاب من الارتباط بالكلية.

وفي حال اختيار الانسحاب، يراعي المراجع مسؤولياته المهنية والنظامية، بما في ذلك أي متطلب يقضي برفع تقارير إلى الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لتنفيذ المراجعة وإلى السلطات التنظيمية. ويناقش المراجع أيضاً الانسحاب وأسبابه مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة.

١١/ أدوات الرقابة لمنع الغش (أدوات الرقابة الخاصة بمكافحة الغش)

يمكن التخفيف من أثر تجاوزات الإدارة، أو تثبيطها، في المنشآت الصغيرة في الغالب عن طريق وضع سياسات وإجراءات رئيسية ثم توثيقها. وعلى سبيل المثال، في حال وجود سياسة مكتوبة تنص على ضرورة اعتماد جميع قيود اليومية غير الروتينية فإن هذه السياسة ستمكّن ماسك الدفاتر من مطالبة المدير باعتماد قيود اليومية المقرر إجراؤها. ولن يمنع هذا تجاوزات الإدارة، ولكنه سيكون بمثابة رادع لها. وفي حال عدم تطبيق سياسات وإجراءات لمكافحة الغش، سيلزم المراجع مواجهة خطر تجاوزات الإدارة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى.

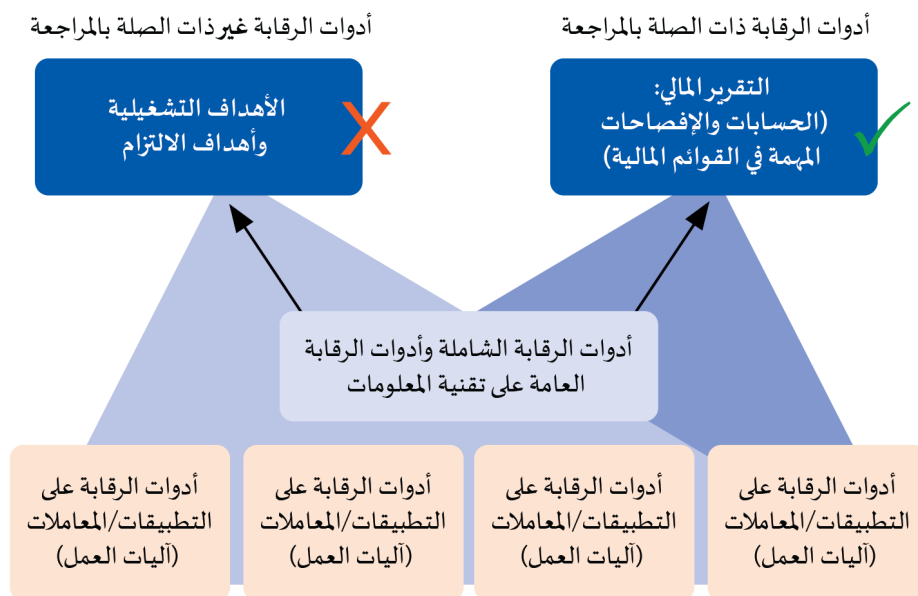
ملحوظة: لا يلزم التعامل أثناء المراجعة مع أدوات الرقابة التي تتعلق بالالتزام بلوائح غير ذات صلة بالمراجعة (إذا كان عدم الالتزام بها لن يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية).

١١/ أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة (نطاق الفهم)

لا تُعد أدوات الرقابة جميعها ذات صلة بالمراجعة. ولا يُعنى المراجع إلا بفهم وتقويم أدوات الرقابة التي تخفف من خطر التحريف الجوهري (بسبب الغش أو الخطأ) في القوائم المالية. ويعني هذا أنه يمكن استبعاد أنواع معينة من أدوات الرقابة من نطاق المراجعة بالكلية، كما هو موضح في الشكل التالي. وهذه الأدوات هي التي:

- لا تؤثر على التقرير المالي (مثل أدوات الرقابة التشغيلية وأدوات الرقابة التي تتناول الالتزام باللوائح)؛
- حتى في حال عدم وجودها، فإنه لن يكون من المرجح وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.

الشكل ١١/٨-١



وفي بعض الحالات، قد يوجد بعض التداخل بين أدوات الرقابة المالية وأدوات الرقابة التي تتعلق بالعمليات التشغيلية وأهداف الالتزام بالأنظمة واللوائح. ومن أمثلة ذلك، أدوات الرقابة ذات الصلة بالبيانات التي يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها عند تطبيق إجراءات المراجعة الأخرى مثل:

- البيانات اللازمة لتنفيذ الإجراءات التحليلية (على سبيل المثال، الإحصاءات المتعلقة بالإنتاج)؛
- أدوات الرقابة التي تكتشف عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- أدوات الرقابة الخاصة بحماية الأصول والتي تتعلق بإعداد التقرير المالي؛
- أدوات الرقابة على اكتمال ودقة المعلومات التي قد تشكل الأساس لاحتساب مقاييس الأداء الرئيسية.

وتشمل أدوات الرقابة التي تكون ذات صلة دائماً بالمراجعة تلك التي تخفف من المخاطر التالية.

الوصف	
المخاطر المهمة	هي مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها والتي تتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.
المخاطر التي لا يمكن مواجهتها بسهولة من خلال الإجراءات الأساس	هي مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها والتي لن توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
مخاطر التحريف الجوهري الأخرى	هي مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها والتي قد تؤدي، بحسب حكم المراجع، إلى حدوث تحريفات جوهرية.

ويتأثر حكم المراجع بشأن ما إذا كانت أداة معينة من أدوات الرقابة تُعد ذات صلة بالمراجعة، بما يلي:

- معرفته بوجود/غياب أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكونات الرقابة الداخلية الأخرى. وفي حال وجود خطر معين تمت مواجهته بالفعل (على سبيل المثال، من خلال بيئة الرقابة أو نظام المعلومات أو ما إلى ذلك)، فلا ضرورة عندئذ للتعرف على أية أدوات رقابة إضافية قد تكون موجودة؛
 - وجود أنشطة رقابة متعددة تحقق نفس الهدف. فمن غير الضروري التوصل إلى فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة التي تتعلق بذلك الهدف؛
 - مدى الحاجة لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة رئيسية معينة. وعلى سبيل المثال، في حال عدم وجود طريقة عملية لاختبار اكتمال المعلومات الخاصة بالمبيعات (أي عن طريق تنفيذ الإجراءات الأساس)، سيكون من الضروري اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛
 - أثر اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على مدى الاختبارات الأساس المطلوبة (أي الحد منها).
- ويتعين ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تُعد ذات صلة في الواقع.

نقاط يلزم مراعاتها

المنهج التنازلي والاستناد إلى المخاطر

ينبغي أن يكون منهج المراجع لفهم الرقابة الداخلية منهجاً تنازلياً من أعلى لأسفل. وتتمثل الخطوة الأولى في التعرف على المخاطر المنتشرة ومخاطر المعاملات ذات الصلة، ثم يتم تحديد مدى مناسبة استجابة الإدارة.

ويوفر الفهم الراسخ لأدوات الرقابة على مستوى المنشأة أساساً مهماً لتقييم أدوات الرقابة ذات الصلة المطبقة على التقرير المالي على مستوى المعاملات (آليات العمل). وعلى سبيل المثال، في حال ضعف أدوات الرقابة المطبقة على سلامة البيانات، فإن هذا سيؤثر على إمكانية الاعتماد على جميع المعلومات التي ينتجها النظام مثل المبيعات والمشتريات والرواتب.

مثال

ينطوي منهج فهم الرقابة الداخلية، من أعلى لأسفل وعلى أساس المخاطر، على ما يلي:

- التعرف على آليات العمل (بما فيها المحاسبة) المتعلقة بكل رصيد مهم من أرصدة الحسابات؛
- تحديد ما إذا كان من المحتمل حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية فيما يخص كل آلية تم التعرف عليها، أو ما إذا كانت توجد عوامل أخرى قد تجعل الآلية ذات صلة؛
- استبعاد الآليات وأدوات الرقابة غير ذات الصلة من نطاق المراجعة.

وعلى سبيل المثال، قد توجد في شركة لإنتاج البسكويت الآليات التالية التي تؤثر في الرقم الخاص بإيراد المبيعات:

- يقوم النظام الرئيسي لأوامر البيع بتسجيل التفاصيل الخاصة بكل طلبية يتم استلامها عبر الهاتف والتقدم المحرز في إنجازها. ويمثل هذا ٧٠% من المبيعات.
- يتم "البيع من الشباك" عندما يشتري العملاء البسكويت المتكسر من متجر صغير خلف المصنع. ويمثل هذا ٢% من المبيعات.
- المبيعات عبر الإنترنت - يتم تقديم الطلبات عبر الإنترنت وتُدفع قيمتها بالبطاقة الائتمانية؛ ويمثل هذا ٢٨% من المبيعات.
- يسجل النظام المحاسبي التفاصيل الخاصة بجميع أنواع المبيعات.

نقاط يلزم مراعاتها (تابع)

- في هذه الحالة، من غير المرجح أن تؤدي المبيعات من الشبكات إلى تحريف جوهري في القوائم المالية ومن ثمّ يمكن استبعادها من نطاق المراجعة. ولكن قبل اتخاذ هذا القرار، سيكون من الحكمة أيضاً:
- الاستفسار عن وجود أدوات للرقابة على المبيعات من الشبكات لضمان تسجيل جميع هذه المبيعات، وأنه لا يوجد تكسير متعمد للبسكويت لأجل بيعه بأسعار مخفضة إلى أطراف ذات علاقة؛ أو
 - إجراء تفحص تحليلي لمفردات المبيعات لضمان عدم حيود المبيعات من الشبكات عن النسبة المتوقعة التي تبلغ ٢% من المبيعات.

٩/١١ دراسات الحالة - التعرف على أدوات الرقابة ذات الصلة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة". ويُرجى ملاحظة أن الخطوة التالية يتم تنفيذها غالباً أثناء مرحلة التخطيط.

نظراً لأن آليات العمل وأدوات الرقابة ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة، فإنه من المهم فهم الجوانب الخاصة بالقوائم المالية وأدوات الرقابة التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية.

وينطوي تحديد الجوانب الخاصة بالقوائم المالية وآليات العمل ذات العلاقة التي تقع ضمن نطاق المراجعة على استخدام الأهمية النسبية الكلية كدليل لمعرفة:

- جوانب القوائم المالية ذات الأهمية النسبية، أو التي قد تكون ذات أهمية نسبية؛
- أدوات الرقابة الشاملة، وآليات العمل، ذات الصلة.

ويمكن استبعاد الأرصدة والمعاملات وآليات العمل وأدوات الرقابة غير الجوهرية، التي من غير المرجح أن تؤدي إلى حدوث تحريف جوهري، من نطاق أي نظر آخر أثناء المراجعة. ولكن قبل استبعاد أي جانب، يُنظر فيما يلي:

- احتمال تراكم التحريفات غير الجوهرية حتى تشكل معاً تحريفاً جوهرياً؛
- ما إذا كان هذا الجانب قد تم التهوين منه بسبب غش أو خطأ.

دراسة الحالة أ - دفنًا للأثاث

التعرف على أي آليات تخفف من المخاطر	
المخاطر المنتشرة	الدورات السنوية لوضع خطط الأعمال، والاجتماعات الشهرية للإدارة/الملاك، التي تشمل على إجراء مراجعات للمعلومات المالية، ومدونات قواعد السلوك الخاصة بالموظفين، وميزانيات تقنية المعلومات، والمشاركة اليومية من جانب الإدارة في العمليات التشغيلية، وسياسات الموارد البشرية، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات
النقد ومعادلات النقد	المبالغ المستحقة التحصيل، وآلية المقبوضات، والاستثمار في الودائع القصيرة الأجل (٣٠ إلى ٦٠ يوماً) في المصارف، والمطابقات المصرفية، وإدارة النقدية
المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم	الإيرادات، والمبالغ المستحقة التحصيل، وآلية المقبوضات، وتقويم الحسابات التي مضى موعد استحقاقها، ومبيعات الأصول
المخزون	المشتريات، والمبالغ المستحقة الدفع، وآلية المدفوعات، وإدارة المخزون، وجرد المخزون، وتقويم المخزون المتقادم
العقارات والآلات والمعدات	المشتريات، والمبالغ المستحقة الدفع، وآلية المدفوعات، واحتساب الإهلاك، ورسملة الأصول، ومبيعات الأصول
الديون المصرفية	المبالغ المستحقة التحصيل، وآلية المقبوضات، والمطابقات المصرفية، وإدارة النقدية
المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين وغيرهم	المشتريات، والمبالغ المستحقة الدفع، والرواتب، وآلية المدفوعات، ورسملة الأصول
ضريبة الدخل المستحقة	إعداد مخصص ضريبة الدخل
القروض المحملة بفائدة	أعباء التمويل، وآلية المطابقات المصرفية
رأس المال والاحتياطات	إصدار/استرداد رأس المال، وتوزيعات الأرباح
المبيعات	الإيرادات، والمبالغ المستحقة التحصيل، وآلية المقبوضات (بما في ذلك بيع الخردة نقداً والمبيعات عبر الإنترنت والمبيعات من الكتالوج وأوامر البيع حسب الطلب)
تكلفة السلع المباعة	المشتريات، والمبالغ المستحقة الدفع، والرواتب، وآلية المدفوعات، والتعديلات على المخزون
تكاليف توزيع	المشتريات، والمبالغ المستحقة الدفع، والرواتب، والمدفوعات
التكاليف الإدارية	المشتريات، والمبالغ المستحقة الدفع، والرواتب، والمدفوعات
الإهلاك	العمليات الحسابية الخاصة بالإهلاك والاستنفاد
تكلفة التمويل	أعباء التمويل، وآلية المطابقات المصرفية
ضريبة الدخل	إعداد مخصص ضريبة الدخل

التاريخ: ١٨ فبراير ٢٠١٣

الإعداد: /توقيع/

التاريخ: ٥ مارس ٢٠١٣

الفحص: /توقيع/

دراسة الحالة ب - شركة كوما وشركاه

مذكرة ترفق بالملف: تحديد نطاق الجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية والآليات المتعلقة بها

أدوات الرقابة الشاملة (على مستوى القوائم المالية) بما فيها أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

- يقوم السيد راج بإعداد ميزانية سنوية في كل فترة لتقديمها إلى المصرف.
- يتواصل السيد راج مع مدير المصرف ربع سنوياً عند إرسال القوائم المالية للمصرف.
- يراجع السيد راج عادةً هذه الوثائق مع السيد سراج والسيد جواد لأن شركة دفنا هي أحد المساهمين، ولأن السيد راج يقدّر أيضاً آراءهم ويقدّر المعرفة المحاسبية والمالية التي يحظى بها السيد جواد.

ولا يوجد هيكل رسمي أو آلية رسمية فيما يتعلق بتقنية المعلومات. ويحدد السيد راج برامج وأجهزة الحاسب التي سيتم استبدالها حسب الحاجة. ورغم أن السيد راج يتأكد من قيام السيدة روبي بحفظ نسخ احتياطية من البيانات المحاسبية أسبوعياً، فإنه لا توجد خطة للتعافي من الكوارث أو آلية موثقة خاصة بتقنية المعلومات.

الجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية

باستثناء النقد ومعادلات النقد، الذي يبدو أنه يتقلب من فترة إلى أخرى، فإن جميع جوانب القوائم المالية هي ذات أهمية نسبية وتدخل ضمن نطاق المراجعة. ولذلك، سيلزم التحقق من آليات العمل التالية أثناء مراجعتنا:

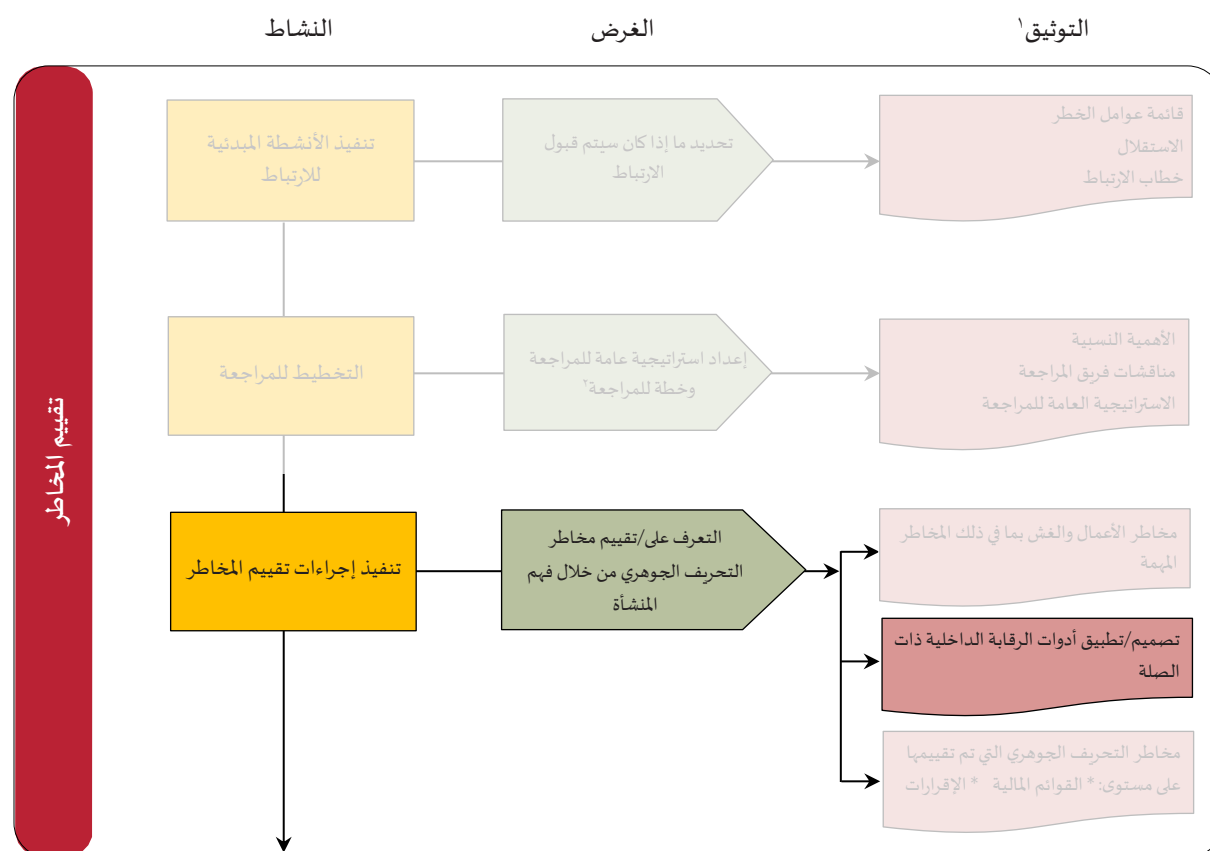
آليات العمل	الجوانب ذات الأهمية النسبية المتأثرة في القوائم المالية
المبالغ المستحقة التحصيل/المقبوضات	الإيراد، والمبالغ المستحقة من المدينين التجاريين وغيرهم، والنقد ومعادلات النقد
تقويم الحسابات المستحقة التحصيل التي مضى موعد استحقاقها	المبالغ المستحقة من المدينين التجاريين ومصرف الديون المدومة
آلية المبيعات (المبيعات النقدية، وأوامر البيع)	الإيرادات
المشتريات، والمبالغ المستحقة الدفع، والمدفوعات	المبالغ المستحقة للدائنين التجاريين وغيرهم، والعقارات والآلات والمعدات، والمخزون، وفئات المصرف في قائمة الدخل
الرواتب	مصرف الرواتب
الضرائب المستحقة الدفع والتحويلات المالية	الدخل، والرواتب، وضرائب المبيعات
تقويم وإدارة المخزون	المشتريات والمخزون
مطابقات الحسابات المصرفية	النقد ومعادلات النقد، والقروض المحملة بفائدة، ومصرف الفوائد
احتساب الإهلاك والاستنفاد	العقارات والآلات والمعدات، ومصرف الإهلاك/الاستنفاد

الإعداد: /توقيع/ التاريخ: ١٨ فبراير ٢٠٠٣

الفحص: /توقيع/ التاريخ: ٥ مارس ٢٠٠٣

١٢. تقويم الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن الخطوات الأربعة الرئيسية التي ينطوي عليها تقويم تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها، وبشأن توثيق النتائج.	٣١٥



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

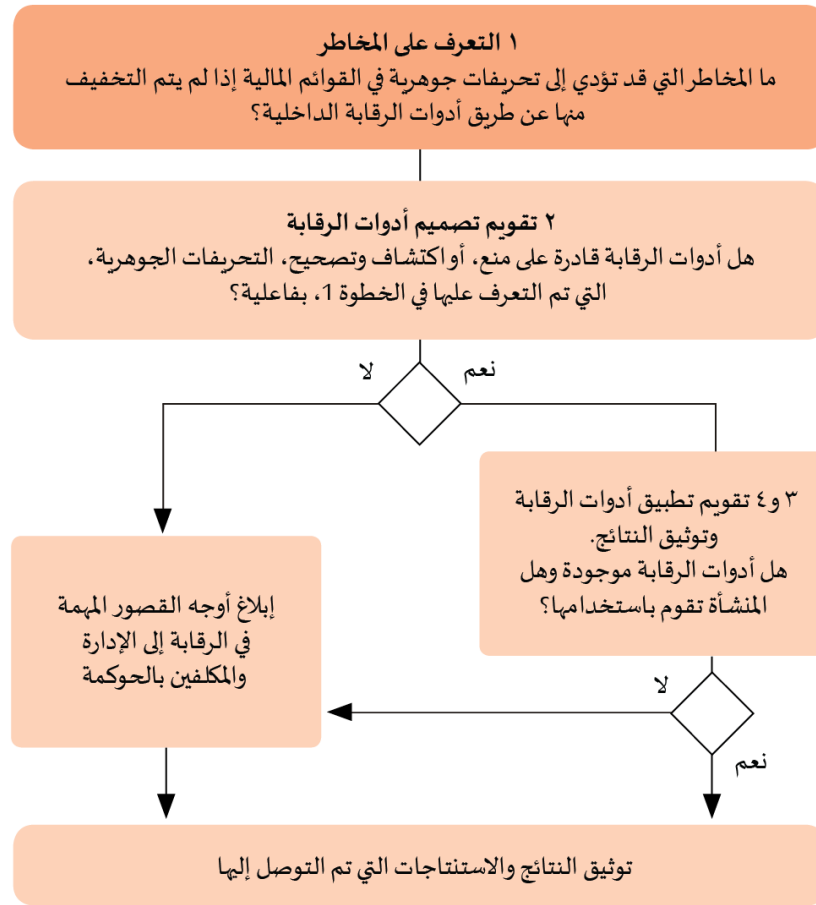
رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٣١٥	عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، يجب على المراجع أن يُقوِّم تصميم تلك الأدوات ويحدد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تطبيق إجراءات معينة بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة. (راجع: الفقرات ٧٤أ-٧٦أ)
٢٩/٣١٥	إذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر. (راجع: الفقرات ١٤٦أ-١٤٨أ)
٣٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (أ) المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، متى كانت مطلوبة بمقتضى الفقرة ١٠، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الأساسية للفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ١١ وكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية المحددة في الفقرات ١٤-٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم التوصل إلى هذا الفهم من خلالها؛ وإجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة؛ (ج) مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٥؛ (د) المخاطر التي تم التعرف عليها، وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي توصل المراجع إلى فهم بشأنها، نتيجةً للمتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧-٣٠. (راجع: الفقرات ١٥٣أ-١٥٦أ)

بغض النظر عما إذا كان سيتم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في النهاية لجمع أدلة المراجعة، فإنه يظل من الضروري للمراجع في كل ارتباط تقويم تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها. ويشتمل هذا على آلية من أربع خطوات، يمكن تلخيصها كما هو موضح أدناه.

الشكل ١-١/٢

الوصف	
يتم التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية الملازمة (مخاطر الأعمال والغش)، وما إذا كانت تُعد مخاطر منتشرة تؤثر على العديد من الإقرارات، أم إنها مخاطر خاصة تؤثر على جوانب وإقرارات معينة في القوائم المالية.	الخطوة ١ ما المخاطر التي يلزم التخفيف منها؟
يتم التعرف على آليات العمل المطبقة (إن وجدت). • إجراء مقابلات شخصية مع موظفي المنشأة لمعرفة أدوات الرقابة التي تخفف من المخاطر التي تم التعرف عليها في الخطوة ١ أعلاه. • استعراض النتائج وتقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تخفف في الواقع من المخاطر. • إبلاغ أي أوجه قصور مهمة تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية للمنشأة إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة. في المنشآت الأكبر، قد تتطلب هذه الخطوة الرجوع إلى بعض وثائق النظام أو إعدادها (انظر الخطوة ٣ أدناه) لمعرفة بعض المعلومات الأساسية عن عمل أدوات رقابة معينة.	الخطوة ٢ هل أدوات الرقابة التي صممها الإدارة تخفف من المخاطر؟
يتم ملاحظة عمل أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة، أو يتم فحصها مادياً، لضمان أنها قد تم تطبيقها. ويُلاحظ أن الاستفسار من الإدارة لا يكفي لتقويم ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة قد تم تطبيقها في الواقع. ويمكن الجمع في غالب الأحيان بين هذه الخطوة والخطوة ٢ أعلاه.	الخطوة ٣ هل أدوات الرقابة موجودة ويتم استخدامها بانتظام؟
قد تتألف هذه الخطوة من وصف سردي بسيط للآليات الرئيسية (تعدد إدارة المنشأة أو المراجع)، يوضح عمل أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة التي تم التعرف عليها. ولا يلزم أن يتضمن هذا التوثيق ما يلي: • وصفاً تفصيلياً لآليات العمل أو طريقة تدفق الأوراق عبر المنشأة؛ أو • أدوات الرقابة الداخلية التي قد تكون موجودة ولكنها غير ذات صلة بالمراجعة.	الخطوة ٤ هل تم توثيق عمل أدوات الرقابة ذات الصلة؟

الشكل ٢-١/٢



ملحوظة: بغض النظر عن مدى جودة تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها، فإنها لا تستطيع أن توفر سوى تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي بسبب عوامل محدودة معينة ملازمة لتلك الأدوات. وهذه العوامل موضحة أدناه.

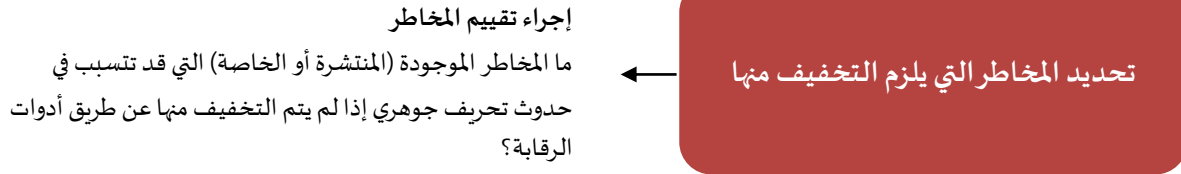
الشكل ٣-١/٢

الوصف	
- الاجتهادات البشرية والإخفاقات البسيطة الملازمة للطبيعة البشرية مثل الأخطاء أو الأغلط. - التحاييل على الرقابة الداخلية بالتواطؤ بين شخصين أو أكثر. - التجاوز غير اللائق من جانب الإدارة للرقابة الداخلية، مثل تعديل شروط عقود البيع أو تخطي الحدود الائتمانية الخاصة بالعملاء.	عوامل محدودة الرقابة الداخلية

ويتناول الفصل الحادي عشر من الجزء الثاني الفهم المطلوب للرقابة الداخلية. ويتناول الفصل الخامس من الجزء الأول طبيعة الرقابة الداخلية ويوفر شرحاً تفصيلياً لمكونات الرقابة الداخلية الخمسة.

٢/١٢ الخطوة ١ — ما المخاطر التي يلزم التخفيف منها؟

الشكل ٢-١٢



قبل أن يبدأ المراجع في توثيق أدوات الرقابة التي قد تكون موجودة، تتمثل الخطوة الأولى في التعرف على عوامل الخطر المهمة وغيرها الموجودة، ثم تقييمها. وفي حال عدم حدوث ذلك، فإن الرقابة الداخلية سيتم تقويمها دون فهم للمخاطر التي يلزم التخفيف منها عن طريق الرقابة الداخلية.

وقد تم تناول موضوع التعرف على المخاطر في الفصل الثامن من الجزء الثاني. والمخاطر التي يلزم التخفيف منها قد تكون منتشرة، أي تتعلق بالعديد من الجوانب والإقرارات في القوائم المالية، أو خاصة، أي تتعلق بجوانب وإقرارات معينة في القوائم المالية.

ويلخص الشكل التالي بعض مصادر الخطر المعتادة وأنواع الرقابة التي قد تخفف منها.

الشكل ٢-٢/١٢

ما الأمور التي قد تسير على نحو خاطئ؟	مصادر الخطر	أدوات الرقابة المخففة
عدم إمكانية الاعتماد على التقارير المالية	عوامل الصناعة الخارجية طبيعة المنشأة السياسات المحاسبية الغايات والأهداف مقاييس الأداء الغش	الآليات وأدوات الرقابة الشاملة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات أدوات الرقابة على المعاملات
نشأة الحريفات عن إعداد القوائم المالية	التقديرات المحاسبية المخصصات السياسات المحاسبية استخدام جداول البيانات المعاملات وقيود اليومية والمطابقات غير الروتينية المعلومات اللازمة لتقديم الإفصاحات في القوائم المالية	أدوات الرقابة الشاملة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات أدوات الرقابة على المعاملات
عدم معالجة المعاملات أو تسجيلها/الإفصاح عنها بصورة غير دقيقة	تسجيل معاملات غير مصرح بها تصنيف المعاملات قياس الأصول والفصل الزمني فيما بينها وحمايتها	أدوات الرقابة على المعاملات أدوات الرقابة على تطبيقات تقنية المعلومات بعض أدوات الرقابة الشاملة

عند إعداد قائمة بعوامل الخطر مُصنَّفة حسب آليات العمل، فإنها ستفيد (ولكنها غير ضرورية) فيما يلي:

- إزالة أي عامل خطر من غير المرجح أن يؤدي إلى تحريف جوهري حتى إذا لم يتم التخفيف منه على الإطلاق. وأدوات الرقابة التي تواجه تلك المخاطر لن تكون ذات صلة بالمراجعة؛
- صياغة عوامل الخطر بشكل مخصص لجعلها ملائمة لكل منشأة بعينها؛
- ضمان التعامل مع جميع الإقرارات ذات الصلة؛
- النظر في وجود أي مخاطر منتشرة إضافية (على مستوى القوائم المالية) ومخاطر معاملات إضافية (على مستوى الإقرارات) قد تؤدي إلى تحريف جوهري إذا لم يتم التخفيف منها.

نقاط يلزم مراعاتها

- قد تستخدم بعض المنشآت إطاراً للرقابة الداخلية (كذلك الذي نشرته لجنة المنظمات الراعية التابعة للجنة توريد واي) يوفر قائمة عامة بأهداف الرقابة الداخلية وإجراءات الرقابة الداخلية. وفي حال استخدام مثل هذه الأداة أثناء المراجعة، فإنه يتم اتباع نفس الخطوات الموضحة أعلاه:
- إزالة أهداف الرقابة (أو عوامل الخطر) التي من غير المرجح أن تؤدي إلى تحريف جوهري حتى في حال عدم وجود رقابة داخلية؛
 - إضافة أي أهداف رقابة (عوامل خطر) إضافية أخرى قد تؤدي إلى تحريف جوهري للمنشأة في حال عدم التخفيف منها؛
 - التعرف على الجوانب والإقرارات المتأثرة بعوامل الخطر في القوائم المالية.

٣/١٢ الخطوة ٢ — هل أدوات الرقابة التي صممها الإدارة تخفف من المخاطر؟

الشكل ١٢/٣-١

التعرف على/تقييم أدوات الرقابة للتخفيف من المخاطر
التعامل مع كل مكون من مكونات الرقابة
تحديد أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية

تقييم تصميم أدوات الرقابة

ينطوي تقويم ما إذا كانت الإدارة قد صممت أدوات الرقابة بشكل سليم على إجراء تقييم لما إذا كانت أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها ستخفف بالفعل (كل منها على حدة أو مقترنة بغيرها من أدوات الرقابة) من عامل الخطر. وينطوي هذا على النظر فيما إذا كانت أدوات الرقابة قادرة على تحقيق ما يلي بفاعلية:

- منع حدوث التحريفات الجوهرية من الأساس؛ أو
- اكتشاف التحريفات الجوهرية وتصحيحها بعد حدوثها.

ومما يوصى به أن يبدأ تقويم تصميم أدوات الرقابة بتقويم أدوات الرقابة الشاملة. فهذه الأنواع من أدوات الرقابة تشكل الأساس المهم لتقييم تصميم وعمل أدوات الرقابة على المعاملات (مستوى الإقرارات).

وفي هذه المرحلة، قد يجد بعض المراجعين (وبخاصة عند مراجعة المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً) فائدة في الحصول على بعض المعلومات، التي يُفضل أن تكون من إعداد المنشأة، التي توضح آليات العمل وطريقة تدفق المعاملات. ولكن هذا ليس متطلباً خاصاً في معايير المراجعة.

ويمكن التعرف على أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة عن طريق سؤال الإدارة عن أدوات الرقابة المطبقة لمواجهة كل خطر تم التعرف عليه. ولا يوجد متطلب يقضي بتوثيق كل أداة من أدوات الرقابة الموجودة، ولكن وحدها أدوات الرقابة التي تتعلق بعوامل الخطر هي التي يلزم التعرف عليها ويلزم تقويم تصميمها.

وتوجد طريقتان شائعتان لربط أدوات الرقابة الداخلية بعوامل الخطر (أو أهداف الرقابة) التي تم تصميم أدوات الرقابة للتخفيف منها. ولأغراض هذا الدليل، تم تسمية هذين المنهجين بما يلي:

- الخطر الواحد وأدوات الرقابة المتعددة؛
- المخاطر المتعددة وأدوات الرقابة المتعددة.

الخطر الواحد وأدوات الرقابة المتعددة

بموجب هذا المنهج، يُنظر في كل عامل خطر بمفرده. ويتم التعرف على جميع أدوات الرقابة التي تواجه ذلك الخطر المعين. ويفيد هذا المنهج بصفة خاصة عند ربط عوامل الخطر المنتشرة (على مستوى القوائم المالية) بأدوات الرقابة. وهذا المنهج موضح فيما يلي.

الخطر/هدف الرقابة	الإقرار	أدوات الرقابة المخففة
١. عامل الخطر	الاكتمال	١. إجراء الرقابة أ ٢. إجراء الرقابة ب ٣. إجراء الرقابة ج ٤. إجراء الرقابة د
٢. عامل الخطر	التقويم والدقة	١. إجراء الرقابة هـ ٢. إجراء الرقابة و ٣. إجراء الرقابة ز ٤. إجراء الرقابة ح
٣. عامل الخطر	الدقة	١. إجراء الرقابة ط ٢. إجراء الرقابة ي ٣. إجراء الرقابة ك ٤. إجراء الرقابة ل
٤. عامل الخطر	الاكتمال والدقة	١. إجراء الرقابة م ٢. إجراء الرقابة ن ٣. إجراء الرقابة س ٤. إجراء الرقابة ع

ويستخدم منهج الخطر الواحد وأدوات الرقابة المتعددة في الغالب لوضع مخطط بجميع أنواع أدوات الرقابة، بما فيها أدوات الرقابة الشاملة وأدوات الرقابة على المعاملات. ولكن نظراً لأن الأداة الواحدة من أدوات الرقابة على المعاملات يمكن في الغالب أن تواجه أكثر من خطر واحد (وبالتالي يتم تكرارها مراراً في هذا المنهج)، فإن مصفوفة المخاطر المتعددة وأدوات الرقابة المتعددة (انظر الشكل ١٢/٣-٤) تُعد بوجه عام أكثر فاعلية فيما يخص أدوات الرقابة على المعاملات.

ويوضح المثال التالي طريقة عمل منهج الخطر الواحد وأدوات الرقابة المتعددة. ويتمثل أحد أهداف بيئة الرقابة في ضرورة أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بخلق ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي، والحفاظ عليها. وقد يعني النص على هذا الهدف ضمن عوامل الخطر أن الإدارة لم تخلق تلك الثقافة، أو لم تحافظ عليها.

ومن بين أدوات الرقابة التي قد تقوم الإدارة بتصميمها وتطبيقها لمواجهة هذا الخطر المنتشر ما يلي:

- أن تبدي الإدارة باستمرار، بالأقوال والأفعال، التزامها بأعلى المعايير الأخلاقية؛
- أن تقوم الإدارة بالقضاء على، أو الحد من، الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع العاملين إلى ارتكاب تصرفات غير أمينة أو غير أخلاقية؛
- أن توجد مدونة لقواعد السلوك، أو ما يعادلها، توضح معايير السلوك الأخلاقي والأدبي المأمولة؛
- أن يفهم الموظفون بوضوح السلوكيات المقبولة وغير المقبولة وأن يعرفوا ما يتعين عليهم القيام به عند مواجهة سلوك غير لائق؛
- أن يتم تأديب الموظفين دائماً على السلوك غير اللائق.

ويجدر بالمراجع أن يقرأ أولاً الخطر أو هدف الرقابة ثم يتعرف، ربما من قائمة كتلك الواردة أعلاه، على أدوات الرقابة الموجودة للتخفيف من هذا الخطر. وقد يأخذ التوثيق الناتج عن ذلك الشكل التالي.

ملحوظة: يوضح العمود المتعلق بتصميم أدوات الرقابة الخطوات التي قد يتخذها المراجع لتقييم تصميم أدوات الرقابة.

مكون الرقابة الداخلية	عامل الخطر	أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها	تصميم أدوات الرقابة
بيئة الرقابة	عدم التركيز على النزاهة أو أخلاقيات العمل	يوقع الموظفون كل سنة على مدونة لقواعد السلوك ويتم إنفاذ هذه المدونة من خلال عقوبات تأديبية على الموظفين.	تم قراءة المدونة وهي تركز بالفعل على ضرورة النزاهة وأخلاقيات العمل.
	إمكانية تعيين موظفين يفتقرون إلى الكفاءة	توجد معارف ومهارات ضرورية محددة لكل منصب وظيفي.	تم الاطلاع على التوصيفات الوظيفية للمناصب الرئيسية بما فيها المحاسبة ويبدو أنها مقبولة.
تقييم المخاطر	كثرة الأحداث التي تتفاجأ بها الإدارة رغم إمكانية التنبؤ بها	يتم التعرف على مخاطر الأعمال ويتم تقييمها كل سنة أثناء وضع خطة العمل.	تم الاطلاع على خطة العمل وتبين أن المخاطر قد تم التعرف عليها وتم تحديثها وتقييمها.

وعقب التعرف على أدوات الرقابة، يستخدم المراجع الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كان تصميم أداة الرقابة كافياً لمواجهة عامل الخطر.

وعند تكوين استنتاج بشأن بيئة الرقابة، تتطلب الفقرة ١٤ من معيار المراجعة (٣١٥) تقويم ما إذا:

- كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
- كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة.

ويمكن استخدام هذه الصيغة على أنها الاستنتاج العام من قبل المراجع بشأن تقييم خطر الرقابة على مستوى القوائم المالية.

المخاطر المتعددة وأدوات الرقابة المتعددة

فيما يخص المخاطر الخاصة ومخاطر المعاملات، فإن المنهج الأكثر شيوعاً لتقويم التصميم يكون من خلال استخدام ما يُسمى أحياناً "مصفوفة تصميم الرقابة". وتمكن هذه المصفوفات المراجع من أن يعرف بنظرة واحدة:

- العلاقات المتعددة الموجودة بين المخاطر وأدوات الرقابة؛
- مواطن قوة الرقابة الداخلية؛
- مواطن ضعف الرقابة الداخلية؛
- أدوات الرقابة الرئيسية التي تواجه العديد من المخاطر/الإقرارات ويمكن اختبار فاعليتها التشغيلية.

وموضح فيما يلي مثال لمصفوفة بسيطة لتصميم الرقابة.

الآلية = المبيعات						
عوامل الخطر الجوهرية						
أدوات رقابة رئيسية	الخطرد	الخطرج	الخطرب	الخطراً	الإقرارات	
	او	د.ت	ود.ت	ا	مكون الرقابة الداخلية	
					أدوات الرقابة	
				اكتشاف	بيئة الرقابة	
			اكتشاف		نظم المعلومات	
نعم	منع		منع	منع	نشاط الرقابة	
				اكتشاف	المتابعة	
					الإجراء رقم ١	
					الإجراء رقم ٢	
					الإجراء رقم ٣	
					الإجراء رقم ٤	

الإجراء رقم ٥	نشاط الرقابة		منع		منع	نعم
الإجراء رقم ٦	نشاط الرقابة					
الإجراء رقم ٧	نظم المعلومات	اكتشاف	اكتشاف		اكتشاف	
هل تصميم أدوات الرقابة مقبول؟ بعبارة أخرى، هل أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها ستخفف من عوامل الخطر؟		نعم	نعم	لا	نعم	

ملحوظة: تحتوي المصفوفة أعلاه على المعلومات التالية:

- عوامل الخطر التي قد تؤدي، في حال عدم التخفيف منها، إلى تحريف جوهري في القوائم المالية؛
- الإقرارات التي تمسها عوامل الخطر؛
- عندما يتعامل (يتفاعل) إجراء الرقابة الداخلية مع الخطر الموجود في المصفوفة، فإنه يُسجّل إمّا على أنه مانع للتحريف أو مكتشف ثم مصحح له بعد حدوثه.
- ويمكن أيضاً توسيع نطاق هذه المصفوفة لتشمل معلومات أخرى، من بينها:
- معدل عمل أداة الرقابة، على سبيل المثال باستمرار أو أسبوعياً أو شهرياً؛
- ما إذا كانت أداة الرقابة يدوية أو آلية؛
- مدى الموثوقية المتوقعة للرقابة الداخلية على مدى فترة زمنية. قد يشمل هذا، على سبيل المثال، تقييم مدى كفاءة الشخص الذي يتولى تنفيذ الرقابة (ومدى استقلاله عن الوظائف الأخرى)، وما إذا كانت الرقابة يتم تنفيذها في الوقت المناسب، وأية سوابق لحدوث أخطاء.

نقاط يلزم مراعاتها

تعدد إجراءات الرقابة

يُلاحظ أنه من غير المرجح أن يخفف أي إجراء رقابة بمفرده من عوامل الخطر الرئيسية. وفي الغالب، تعمل مجموعة من أنشطة الرقابة مع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى (مثل بيئة الرقابة) لمواجهة عامل الخطر.

البدء بالمخاطر

تجنّب الميل إلى تعداد جميع أدوات الرقابة المعروفة ثم ربطها بالمخاطر. فالمخاطر تأتي أولاً، ثم أدوات الرقابة التي تخفف منها. ومن الأفضل من حيث الكفاءة التعامل مع كل خطر (أو هدف رقابة) بالترتيب ثم التعرف على أدوات الرقابة الموجودة لمواجهة ذلك الخطر. وفور التعرف على ما يكفي من أدوات الرقابة التي تواجه ذلك الخطر، فلا مغزى بعدئذٍ من قضاء المزيد من الوقت في التعرف على أية أدوات رقابة إضافية.

ولا تقتصر الفائدة من ربط أدوات الرقابة بالمخاطر على تقويم تصميم أدوات الرقابة، بل إن ذلك سيساعد أيضاً في التعرف على أدوات الرقابة الرئيسية (المطبقة على الإقرارات ذات الصلة) التي من المحتمل اختبارها. وسيساعد ذلك المراجع أيضاً في التعرف على أوجه القصور في الرقابة التي قد تتطلب:

- الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بشأن القصور المهم، حتى يمكن اتخاذ التصرف التصحيحي؛
- وضع استجابة مناسبة أثناء المراجعة.

ويمكن استخدام مصفوفة تصميم الرقابة (انظر الشكل ٣/١٢-٤) للتعرف على كل من مواطن القوة وأوجه القصور في الرقابة. وموضح فيما يلي هذه الآلية.

التعرف على	الوصف - استخدام مصفوفة تصميم الرقابة
أوجه القصور في الرقابة الداخلية	انظر في كل عمود من أعمدة المخاطر (في مصفوفة تصميم الرقابة أعلاه) لمعرفة إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة للتخفيف من المخاطر. وفي حال وجود أدوات رقابة كافية، فعندئذ لا يوجد قصور في الرقابة. وعند قلة أو انعدام إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة للتخفيف من الخطر، فقد يوجد عندئذ قصور مهم في الرقابة الداخلية. راجع الخطر ج في المصفوفة أعلاه، حيث يتضح وجود قصور مهم في الرقابة. وفي هذه الحالة، قد يقوم المراجع بما يلي: • الاستفسار عن وجود أي إجراءات رقابة داخلية أخرى أو إجراءات تعويضية. وفي حال عدم وجود أي من ذلك، فإنه قد يوجد قصور مهم يتم الإبلاغ عنه إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن، حتى يمكن اتخاذ التصرفات التصحيحية؛ • النظر في إجراءات المراجعة الإضافية التي قد تكون ضرورية للاستجابة للخطر الذي تم التعرف عليه. وقد تكون أدوات الرقابة التعويضية في صورة أنشطة تؤثر بشكل غير مباشر على عامل الخطر. وعلى سبيل المثال، قد يكتشف مدير المبيعات الخطر المتمثل في شحن سلع دون إصدار فواتير لها عند مراجعة نتائج المبيعات كل ثلاثة أشهر. فمن الجلي أن أداة الرقابة تلك لن تكفي في حد ذاتها للتخفيف من الخطر.
مواطن القوة في الرقابة الداخلية	انظر في الصفوف الخاصة بمصفوفة تصميم الرقابة أعلاه لمعرفة إجراءات الرقابة الداخلية التي قد تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريفات الناشئة عن عدد من عوامل الخطر. ولاحظ أن إجراء الرقابة رقم ٣ في المصفوفة أعلاه يواجه ثلاثة مخاطر وثلاثة إقرارات. وهذا مثال لنوع من أدوات الرقابة (يُشار إليها في الغالب بلفظ أدوات الرقابة الرئيسية) التي قد يُنظر في اختبار فاعليتها التشغيلية، في حال اعتبار أنها موثوقة، وبخاصة إذا كان يمكن استخدام هذا الاختبار للحد من مدى الاختبارات الأخرى الأكثر تفصيلاً.

٤/١٢ كيفية التعرف على أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة

يتم التعرف عادةً على أدوات الرقابة من خلال النقاش (المقابلات الشخصية) مع الشخص المسؤول عن إدارة المخاطر أو الآلية ذات الصلة. وفي المنشآت الأصغر، سيكون هذا الشخص في الغالب هو المدير المالك أو المدير الأول. وفيما يلي أحد المناهج المعتادة للتعرف على أدوات الرقابة.

التصرف	الوصف
التعرف على المخاطر الملزمة	يتم التعرف على المخاطر المنتشرة (على مستوى القوائم المالية) ومخاطر المعاملات (على مستوى الإقرارات) التي يلزم التخفيف منها عن طريق الرقابة الداخلية لأجل منع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها.
السؤال عن إجراءات الرقابة الداخلية التي تواجه الخطر الملزم (مواجهة كل عامل من عوامل الخطر، عامل واحد في كل مرة)	يُسأل المدير المالك، أو الشخص المسؤول، عن إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة في المنشأة للتخفيف من كل عامل من عوامل الخطر، واحداً تلو الآخر. ويتم توثيق أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها حسب أقوال الشخص الذي تجري معه المقابلة.
	وعند التعرف على ما يكفي من أدوات الرقابة (بناءً على الحكم المهني) التي تخفف بفاعلية من الخطر، يتم التوقف عن طرح المزيد من الأسئلة عن أية أدوات رقابة أخرى. ولا توجد حاجة لإعداد قائمة بجميع أدوات الرقابة الأخرى التي قد تكون موجودة للتخفيف من الخطر، ما لم يُطلب ذلك تحديداً لغرض آخر.

التصرف	الوصف
توثيق النتائج	يمكن توثيق أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها بعدة طرق. فهي يمكن إدراجها أسفل كل عامل خطر تعمل على مواجهته، أو يمكن إدراجها في مصفوفة لأدوات الرقابة وربطها بجميع عوامل الخطر المختلفة التي تعمل على مواجهتها. والاعتبار الرئيسي هنا هو التأكد من ربط إجراءات الرقابة التي تم التعرف عليها بعامل الخطر التي صُممت الإجراءات للتخفيف منه. ويمكن هذا من إجراء تقييم لما إذا كانت أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها تخفف بالفعل من المخاطر. وفي حال استخدام مصفوفة أدوات الرقابة: • تُسجّل إجراءات الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها مباشرة في المصفوفة، ويُذكر (في موضع تقاطعها مع الخطر) ما إذا كانت ستمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريفات المحتملة لعوامل الخطر؛ • يُنظر فيما إذا كانت أداة الرقابة ستكون فعالة أيضاً في التخفيف من عوامل خطر أخرى. فمن المحتمل جداً أن بعض إجراءات الرقابة الداخلية ستمنع أو تكتشف عدداً من عوامل الخطر. وعند عدم التعرف على أية أدوات رقابة لمواجهة أحد المخاطر، ينبغي المراجع الإدارة على الفور إلى هذا القصور في الرقابة الذي قد يلزم علاجه.

نقاط يلزم مراعاتها

تجنب استخدام أدوات الرقابة العامة

تجنب الميل إلى استخدام القوائم العامة لأنشطة الرقابة الداخلية التي تناسب ما يُسمى المنشأة "النمطية". فقد يستغرق قراءة وفهم قوائم أدوات الرقابة "القياسية" أو "النمطية" الكثير من الوقت، وغالباً ما تكون هذه القوائم على درجة كبيرة من التعقيد أو غير ذات صلة على الإطلاق بالمنشآت الأصغر. وبدلاً من ذلك، يمكن استخدام هذه القوائم كمصدر مرجعي، ولكن عند اللزوم فحسب. ومن الأفضل بكثير توثيق طبيعة كل أداة من أدوات الرقابة التي يتم التعرف عليها، حسب وصف العمل لها.

تعدد المهام

يمكن الجمع بين تقويم تصميم أدوات الرقابة وتوثيق الرقابة (انظر الخطوة ٣ أدناه) وملاحظة/الفحص المادي للوثائق لتأييد تطبيق أدوات الرقابة (انظر الخطوة ٤ أدناه). فعلى سبيل المثال، في حال التعرف على سياسة تقضي بعدم إجراء أي قيود يومية غير روتينية دون تصريح، يستطيع المراجع أن يطلب رؤية السياسة الفعلية (تقييم تصميم أداة الرقابة) وبعض قيود اليومية للحصول على أدلة بشأن الاعتماد (تطبيق أداة الرقابة).

إدارة المخاطر

تقوم العديد من المنشآت بإسناد المسؤولية عن إدارة المخاطر حسب آليات العمل (مثل المبيعات أو المشتريات) وليس حسب المخاطر. ونتيجة لذلك، فقد يوجد عدد من عوامل الخطر المهمة التي تقع بين الإدارات (مثل المبيعات والمشتريات والمحاسبة)، ولا يوجد مسؤول مباشر عنها. وفي حال عدم التعرف على المخاطر على وجه التحديد وإسناد المسؤولية عنها إلى شخص معين، فغالباً ما تكثر أصابع الاتهام عند ظهور الأخطاء. وقد يلقي الموظفون باللوم على بعضهم بأقوال مثل "ظننت أن ذلك الخطر كان يتولى إدارته جاك أو ماري، أو إدارة المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المبيعات" وما إلى ذلك.

الخلاص إلى استنتاج بشأن تصميم أدوات الرقابة

الخطوة النهائية في تقييم تصميم أدوات الرقابة هي الخلاص إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها تخفف بالفعل من عامل الخطر ذي الصلة. ويتطلب هذا استخدام الحكم المهني. وفيما يخص كل إقرار ذي صلة أو عامل خطر، يُنظر فيما إذا كانت استجابة الإدارة كافية لتخفيض خطر التحريف الجوهرى إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وفي حال استخدام منهج مصفوفة تصميم الرقابة، يمكن استخدام الصف الأخير من المصفوفة لتوثيق الاستنتاج المتعلق بما إذا كانت أدوات الرقابة كافية، أو غير كافية، للتخفيف من كل عامل خطر.

ويحتوي الشكل التالي على ملخص بالتقويم الشامل لأدوات الرقابة (الذي يتناول مكونات الرقابة الخمسة).

آلية الرواتب	آلية المشتريات	آلية المبيعات	الآليات على مستوى المنشأة	
				التعرف على المخاطر الرئيسية في إعداد التقرير المالي
				تطبيق السياسات المحاسبية على نحو متسق
				كفاءة الموظفين وامتلاكهم للمعرفة
				وضوح التسلسل الإداري للسلطات والمسؤوليات
				تصميم وتطبيق أنشطة الرقابة بشكل مناسب
				وجود أدوات رقابة لمكافحة الغش
				إمكانية الاعتماد على البيانات التي توفرها نظم المعلومات
				متابعة أدوات الرقابة

دليل الألوان:
 الأخضر = تم التخفيف بشكل مناسب من المخاطر الأساسية
 الأصفر = قد توجد بعض المشكلات
 الأحمر = توجد أوجه قصور قد تكون مهمة

نقاط يلزم مراعاتها

فيما يخص المنشآت الأصغر، توجد طريقة أبسط لتقييم أدوات الرقابة على المعاملات. أولاً، يتم التعرف على عوامل الخطر (انظر الخطوة ١ أعلاه) والإقرارات المتأثرة بها. بعد ذلك، وبدلاً من ربط أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها بكل عامل من عوامل الخطر، يتم التعرف على أدوات الرقابة التي تتعامل مع الإقرارات المتأثرة بالخطر. وفي حال عدم التعرف على أية أدوات رقابة فيما يخص إقرار معين، يلزم تطوير استجابة أساس أثناء المراجعة. وإذا كان من المتوقع لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها أن تعمل بطريقة يمكن الاعتماد عليها، فقد تشتمل استجابة المراجعة على إجراء اختبار لأدوات الرقابة الرئيسية ذات الصلة. وعلى سبيل المثال، يمس خطر عدم تسجيل المبيعات إقرار الاكتمال. في هذه الحالة، يمكن أن يقتصر التعرف على أدوات الرقابة ذات الصلة على أدوات الرقابة التي تتعامل مع إقرار الاكتمال عموماً، بدلاً من الخطر المحدد.

الخطوة ٣ - هل أدوات الرقابة التي تخفف من عوامل الخطر قيد العمل؟ ٥/١٢

إجراء تقييم المخاطر
 ضمان أن أدوات الرقابة (ذات الصلة) التي تم التعرف عليها تعمل بالفعل حسب تصميمها

تقييم تطبيق أدوات الرقابة

لا يُعد الاستفسار من الإدارة وحدها كافياً لتقييم تصميم إجراءات الرقابة الداخلية أو تحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها. والسبب في ذلك أن الأفراد قد يعتقدون تماماً أو قد يأملون في وجود أدوات رقابة معينة، بالرغم من عدم وجودها في الواقع. ولا يحقق الوصف الموثق (مهما كان جيداً) لأدوات الرقابة غير الموجودة أو التي لا يتم تطبيقها أية قيمة للمراجعة.

ومن الأسباب الداعية لملاحظة الرقابة الداخلية أثناء عملها ما يلي:

- **تغير آليات العمل**
تتغير الآليات على مدى الوقت، نتيجة لتقديم منتجات أو خدمات جديدة/معدلة، ولتحقيق أوجه الكفاءة في تنفيذ العمليات، وللتغييرات في الموظفين، وللاستخدام تطبيقات تقنية المعلومات الداعمة الجديدة؛
- **التفكير بالتمني**
قد يشرح موظفو المنشأة للمراجع الكيفية التي ينبغي أن يعمل بها النظام، بدلاً من الكيفية التي يعمل بها النظام فعلياً؛
- **نقص المعرفة**
قد يتم تجاهل بعض جوانب النظام عن غير قصد عند التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية.

نقاط يلزم مراعاتها

في حال وجود أي شكوك بشأن عدم تطبيق بعض أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في الخطوة ٢ أعلاه، فلا يتم تقييم تصميم أدوات الرقابة أو توثيق عمل أدوات الرقابة إلى حين تنفيذ بعض الأعمال للتأكد من وجود تلك الأدوات وعملها. أو لا يُصرف وقت لتقييم أدوات الرقابة التي من غير المرجح أن تكون ذات صلة بالمراجعة أو التي تكون قد تم تصميمها على نحو غير مناسب.

تشمل إجراءات تقييم المخاطر، اللازمة للحصول على أدلة مراجعة بشأن تطبيق أدوات الرقابة، الإجراءات الواردة أدناه.

الشكل ١٢/٥-٢

الوصف	
تقييم تطبيق أدوات الرقابة	• الاستفسار من موظفي المنشأة؛ • ملاحظة أو إعادة تنفيذ أدوات رقابة معينة؛ • الفحص المادي للمستندات والتقارير؛ • تتبع معاملة أو اثنتين خلال نظام المعلومات ذي الصلة بإعداد التقرير المالي.

ملحوظة: تقويم تطبيق أدوات الرقابة ليس ضرورياً إلا لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة. ولا يُعد تقويم تطبيق أدوات الرقابة اختباراً للفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة. يوفر تطبيق أدوات الرقابة أدلة بشأن ما إذا كانت أداة الرقابة قيد العمل فعلياً في لحظة زمنية معينة. ولا يتناول ذلك الفاعلية التشغيلية طوال الفترة قيد المراجعة. ويتم التدليل على الفاعلية التشغيلية (إذا كان ذلك جزءاً من استراتيجية المراجعة الموضوعية) من خلال إجراء اختبار لأدوات الرقابة لجمع الأدلة بشأن عمل أداة الرقابة على مدى فترة زمنية معينة، كسنة مثلاً.

ولا يجدر النظر فيما يلي إلا بعد تحديد أن الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة قد تم تصميمها وتطبيقها على نحو سليم:

- اختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (إن وجدت) التي ستحد من الحاجة إلى الاختبارات الأساس الأخرى؛
- أدوات الرقابة التي يلزم اختبارها نظراً لعدم وجود طريقة أخرى للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

نقاط يلزم مراعاتها

يلزم التأكد من وجود فهم واضح لدى فريق المراجعة للاختلاف بين تصميم أدوات الرقابة وتطبيق أدوات الرقابة واختبارات أدوات الرقابة. وفيما يلي ملخص بهذه المفاهيم:

تصميم أدوات الرقابة

هل تم تصميم أدوات رقابة للتخفيف من المخاطر الملازمة؟

تطبيق أدوات الرقابة

هل أدوات الرقابة التي تم تصميمها قيد العمل بالفعل؟ ينبغي تنفيذ الإجراءات الخاصة بمراجعة تطبيق أدوات الرقابة في كل فترة للتعرف على أي تغييرات في النظام.

اختبارات أدوات الرقابة

هل كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية على مدى فترة زمنية محددة؟ لا يلزم اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلا إذا لم تكن هناك أية طريقة بديلة (كما في حالة النظم اللامركزية التي على درجة عالية من الأتمتة) للحصول على أدلة المراجعة الضرورية. ولذا، فإن القرار باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة هو مسألة تخضع للحكم المهني.

لا تتجاهل الصلة بين تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها

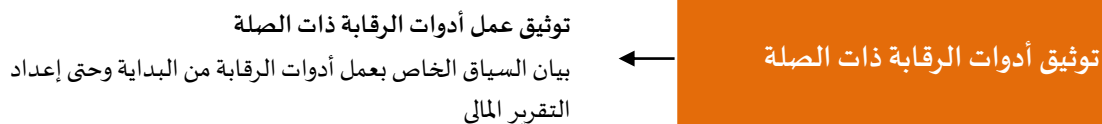
في حال وجود أي شكوك بشأن تطبيق بعض أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في الخطوة ٢ أعلاه، فلا يتم تقييم تصميم أدوات الرقابة إلى حين تنفيذ بعض الأعمال للتأكد من وجود تلك الأدوات والتأكد من عملها. وإذا استنتج المراجع أيضاً أن تصميم أدوات الرقابة غير كافٍ، فلا مغزى عندئذ من المضي قدماً وتقييم تطبيق أدوات الرقابة. ويُرجَّح عندئذٍ وجود قصور مهم بالفعل.

تقييم التطبيق في كل فترة

بعد ارتباط المراجعة لأول مرة، يتم أولاً تقييم تطبيق أدوات الرقابة لتحديد التغييرات التي حدثت. وتُستخدم الوثائق الخاصة بتصميم أدوات الرقابة التي تم الحصول عليها في الفترة السابقة كنقطة انطلاق لهذا التقييم. وفي حال التعرف على أي تغيير في الرقابة الداخلية، يُنظر فيما إذا كانت أدوات الرقابة المعدلة أو الجديدة لا تزال تخفف من عامل الخطر، أو ما إذا كانت توجد الآن مخاطر جديدة يلزم التخفيف منها.

٦/١٢ الخطوة ٤ — هل تم توثيق عمل أدوات الرقابة ذات الصلة؟

الشكل ٦/١٢-١



الغرض من هذه الخطوة هو توفير بعض المعلومات عن عمل أدوات الرقابة ذات الصلة التي تم التعرف عليها في الخطوة ٢ أعلاه. ويُحدَّد مدى التوثيق المطلوب حسب الحكم المهني.

وسيساعد التوثيق الناتج عن هذه الخطوة المراجع في:

- فهم طبيعة أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وعملها (الإنشاء والمعالجة والتسجيل وخلافه) وسياقها (مثل الشخص الذي يتولى تنفيذ الرقابة، ومواقع تنفيذ الرقابة، ومعدل التنفيذ، والتوثيق الناتج)؛
- تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة من المرجح أنه يمكن الاعتماد عليها وأنها تعمل بفاعلية. وإذا كان ذلك مرجحاً، فإنه يمكن اختبارها كجزء من استجابة المراجعة للمخاطر التي تم تقييمها. وفي حال اتخاذ قرار باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن هذا التوثيق سيساعد المراجع أيضاً في تصميم الاختبار، على سبيل المثال في تحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه عند اختيار العينة، وتحديد سمات أدوات الرقابة التي سيتم التحقق منها، وتحديد الشخص الذي يتولى تنفيذ أداة الرقابة، وتحديد المواضيع التي يمكن العثور فيها على التوثيق الضروري.

نقاط يلزم مراعاتها

لا يلزم أن يكون توثيق أدوات الرقابة معقداً أو شاملاً. ولا يوجد متطلب على المراجع يقضي بتوثيق آليات العمل بكاملها، أو وصف عمل أية أدوات رقابة غير ذات صلة بالمراجعة.

يوضح الشكل أدناه بعض الأمور التي يلزم مراعاتها عند توثيق أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة.

الشكل ١٢/٦-٢

توثيق أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة
• كيفية إنشاء المعاملات المهمة والتصريح بها وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ • تدفق المعاملات بتفصيل كافٍ للتعرف على النقاط التي قد تحدث فيها تحريفات جوهرية بسبب الخطأ أو الغش؛ • أدوات الرقابة الداخلية على آلية إعداد التقرير المالي في نهاية الفترة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة.

وفيما يلي الأشكال الأكثر شيوعاً للتوثيق الذي تعده الإدارة أو المراجع:

- المذكرات أو الأوصاف السردية؛
- مخططات سير العمل؛
- الجمع بين مخططات سير العمل والأوصاف السردية؛
- الاستبيانات وقوائم التحقق.

وتُعد طبيعة التوثيق المطلوب، ومداه، مسألة تخضع للحكم المهني. ومن بين العوامل التي يلزم مراعاتها في هذا الشأن:

- طبيعة المنشأة وحجمها ومدى تعقيدها ورقابتها الداخلية؛
- مدى توفر المعلومات من المنشأة؛
- منهجية المراجعة والتقنية المستخدمة خلال المراجعة.

وقد يعكس أيضاً مدى التوثيق خبرة وقدرات فريق المراجعة. فالمراجعة التي يتولى تنفيذها فريق أقل خبرة قد تتطلب توثيقاً أكثر تفصيلاً مما تتطلبه المراجعة التي يتولى تنفيذها فريق يضم أفراداً أكثر خبرة، لمساعدة الفريق في التوصل إلى فهم مناسب للمنشأة.

١٢/٧ تحديث توثيق الرقابة في الفترات اللاحقة

قد يستخدم المراجع التوثيق الذي تم إعداده أو الحصول عليه في فترة مراجعة سابقة عند التخطيط لمراجعة فترة لاحقة. وسوف يشتمل هذا على التوثيق التالي.

الوصف	
• استخدام نسخة من أوراق عمل الفترة السابقة الخاصة بأدوات الرقابة لتكون نقطة الانطلاق لتحديث التوثيق خلال السنة الحالية. وفي حال عدم حدوث أي تغيير، يتم تقويم تطبيق أدوات الرقابة قبل تقويم تصميمها. وإذا كانت أدوات الرقابة قد تم تطبيقها والمخاطر لم يطرأ عليها أي تغيير، فإن التصميم سيكون مقبولاً؛ • تحديث قائمة المخاطر التي يلزم التخفيف منها عن طريق الرقابة؛ • التعرف على التغييرات في الرقابة الداخلية على مستوى القوائم المالية ومستوى القرارات. ويتحقق هذا عن طريق الإجراءات التي تتناول تطبيق أدوات الرقابة؛ • عند التعرف على وجود تغييرات (في المخاطر أو أدوات الرقابة)، يُحدد ما إذا كانت هناك أدوات رقابة داخلية جديدة قد تم تصميمها وتطبيقها؛ • تحديث علاقة أدوات الرقابة الداخلية بعوامل الخطر المناسبة؛ • تحديث الاستنتاجات المتعلقة بخطر الرقابة.	تحديث توثيق الرقابة الذي تم إعداده في فترات سابقة

إذا كان من المرجح أن يتم الاعتماد في استراتيجية المراجعة على فاعلية عمل أدوات رقابة معينة (على سبيل المثال، من خلال اختبارات أدوات الرقابة) وهناك تغييرات حدثت في تلك الرقابة، فستكون هناك حاجة إلى تتبع المعاملات التي تمت معالجتها قبل حدوث التغيير وبعده.

نقاط يلزم مراعاتها

التغييرات في أدوات الرقابة الشاملة

عند تحديث توثيق الرقابة، يُنظر بعناية في التغييرات التي حدثت في أدوات الرقابة الشاملة. فهذه التغييرات قد يكون لها أثر كبير على فاعلية أدوات الرقابة الخاصة الأخرى (على المعاملات)، وقد تؤثر على استجابة المراجعة للمخاطر التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، قد يحد قرار الإدارة بتعيين محاسب مهني مؤهل لإعداد القوائم المالية بشكل ملحوظ من خطر حدوث أخطاء في المعلومات المالية ويعزز من فاعلية أدوات الرقابة على المعاملات التي ربما تكون قد تم تقويضها في السابق. وفي المقابل، قد يؤدي إخفاق الإدارة في استبدال مدير غير كفؤ لتقنية المعلومات أو في توفير ما يكفي من الموارد لمواجهة مخاطر أمن تقنية المعلومات إلى تقويض إجراءات الرقابة الداخلية الأخرى المعمول بها. وفي كلتا الحالتين، قد تتسبب هذه التغييرات في حدوث تغيير مهم في استجابة المراجعة المناسبة.

١٢/٨ الإفادات المكتوبة بشأن الرقابة الداخلية

ينبغي الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة تقرر فيها بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الجوهرية، سواء بسبب غش أو خطأ.

١٢/٩ دراسات الحالة - تقويم الرقابة الداخلية

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

توفر الاقتباسات التالية المأخوذة من توثيق الرقابة الداخلية مثالاً للمعلومات التي قد يتم الحصول عليها من استخدام الآلية التي تتألف من الخطوات الأربعة الموضحة أعلاه.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

الخطوة ١ - التعرف على المخاطر

الخطوة الأولى والأهم في تقويم الرقابة الداخلية هي التعرف على المخاطر التي يلزم التخفيف منها عن طريق الرقابة الداخلية. ويشمل هذا المخاطر التي يتم التعرف عليها نتيجة للتوصل إلى فهم للمنشأة، وعوامل الخطر المنتشرة الأخرى، وعوامل خطر المعاملات المعتادة التي ترتبط بآليات العمل مثل المبيعات والمشتريات والرواتب وخلافه.

الخطوة ٢ - تصميم أدوات الرقابة

الخطوة الثانية هي الاستفسار عن أدوات الرقابة التي طبقتها الإدارة لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها في الخطوة ١ أعلاه، وتقويم تلك الأدوات.

أدوات الرقابة الشاملة

يتناول الشكل الهيكلي الوارد أدناه كل خطوة من الخطوات الأربعة الموضحة في هذا الفصل. ويمكن استخدامه لتوثيق ما يلي:

- عوامل الخطر التي سيتم مواجهتها عن طريق مختلف عناصر الرقابة الداخلية (التعرف على المخاطر - الخطوة ١ [أعلاه]);
- أدوات الرقابة (إن وجدت) التي تخفف من المخاطر (تصميم أدوات الرقابة - الخطوة ٢ [أعلاه]);
- الأدلة التي تم الحصول عليها التي تثبت أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها موجودة بالفعل ويتم استخدامها (تطبيق أدوات الرقابة - الخطوة ٣ [أدناه]);
- سياق وعمل أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وتم تطبيقها (توثيق الرقابة - الخطوة ٤ [أدناه]).

بيئة الرقابة	هل توجد رقابة؟	صف طبيعة التوثيق الداعم أو تصرفات الإدارة	صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة
١. الخطر: عدم التركيز على الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية			
أدوات الرقابة الممكنة (اختر كل ما ينطبق): (أ) أن تبدي الإدارة باستمرار، بالأقوال والأفعال، التزامها بأعلى المعايير الأخلاقية.	نعم	يشدد السيد سراج وفريق الإدارة باستمرار على ضرورة الالتزام بمعايير السلامة والمعايير الأخلاقية من خلال التواصل اليومي مع الموظفين.	تم إجراء مقابلة شخصية مع اثنين من الموظفين، هما جون وأمد، وأكد كلاهما ذلك.
(ب) أن تقوم الإدارة بالقضاء على، أو الحد من، الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع العاملين إلى ارتكاب تصرفات غير آمنة أو غير أخلاقية.	نعم	قبل السيد سراج توصيتنا التي قدمناها الفترة الماضية وأعد مدونة لقواعد السلوك توضح السلوكيات المأمولة من الموظفين.	حصل الموظفون على نسخة من مدونة قواعد السلوك وطلب منهم قراءتها.
(ج) أن توجد مدونة لقواعد السلوك، أو ما يعادلها، توضح معايير السلوك الأخلاقي والأدبي المأمولة.	نعم	انظر الاستجابة في البند (ب) أعلاه.	تم الاطلاع على مدونة قواعد السلوك.

بيئة الرقابة	هل توجد رقابة؟	صف طبيعة التوثيق الداعم أو تصرفات الإدارة	صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة
(د) أن يفهم الموظفون بوضوح السلوكيات المقبولة وغير المقبولة وأن يعرفوا ما يتعين عليهم القيام به عند مواجهة سلوك غير لائق.	نعم	تم تأديب الموظفين في السابق على السلوك غير اللائق.	يقوم السيد سراج بفصل الموظفين على الفور إذا تم ضبطهم وهم يسرقون أو يتصرفون على نحو يتنافى مع الأخلاق. وقد حدثت واقعتان من هذا القبيل خلال السنة الماضية بين الموظفين المؤقتين.
(هـ) أن يتم تأديب الموظفين دائماً على السلوك غير اللائق.	نعم	لن يتسامح السيد سراج مع السلوك غير القانوني أو غير الأخلاقي بين الموظفين أو العملاء أو الموردين.	لوحظ أن موظفاً جديداً تم فصله سريعاً بعد ضبطه وهو يسرق مستلزمات مكتبية.
(و) غير ذلك (اشرحه).	لا		
٢. الخطر: إمكانية تعيين أو الإبقاء على موظفين يفتقرون إلى الكفاءة			
أدوات الرقابة الممكنة (اختر كل ما ينطبق):			
(أ) أن يحظى موظفو الشركة بالكفاءة والدورات التدريبية اللازمة للمهام المسندة إليهم.	نعم	يتم تدريب جميع الموظفين على العمل ويتم الإشراف عليهم بدرجة كافية.	تم إجراء مقابلة شخصية مع اثنين من الموظفين، هما جون وأمام، وكلاهما: كان يفهم بوضوح أدواره ومسؤولياته رغم عدم وجود توصيف وظيفي مكتوب.
(ب) أن تحدد الإدارة المعارف والمهارات الضرورية التي تتطلبها المناصب الوظيفية.	نعم	تتمتع الإدارة بمهارات في التصنيع والبيع وإدارة الأعمال. ويقدم السيد رافي والسيدة بارفن المشورة في الأعمال التجارية والتسويق والمسائل القانونية.	ذكر أنه يحصل على تعليمات كلما حدثت تغييرات في المعدات أو آليات العمل.
(ج) أن توجد توصيفات وظيفية وأن يتم استخدامها بفاعلية.	لا		يحظى بالمدح والإشادة عند تجاوز التوقعات، ويتم إخباره على الفور عند عدم أداء العمل بصورة جيدة.
(د) أن تتيح الإدارة للعاملين الانضمام للبرامج التدريبية حول الموضوعات ذات الصلة.	لا		أوضحت الاستفسارات من موظفي الإدارة (ميريلي وكليف) أن مستويات التوظيف ظلت ثابتة خلال الفترة.
(هـ) أن يتم الحفاظ على مستويات توظيف كافية لتنفيذ المهام المطلوبة بفاعلية.	نعم	لم توجد وظائف شاغرة خلال السنة في أي من المناصب التي تؤثر على إعداد التقرير المالي.	
(و) أن تتم مطابقة مهارات الموظفين، في بداية عملهم وباستمرار، مع التوصيفات الوظيفية لعملهم.	لا		
(ز) أن يتم مكافأة وإثابة الموظفين على الأداء الجيد.	لا	يتم تشجيع الموظفين عندما يؤدون عملاً جيداً. ولا يوجد هيكل للمكافآت بخلاف ما يُمنح لموظفي المبيعات.	
(ح) غير ذلك (اشرحه).	لا		

بيئة الرقابة	هل توجد رقابة؟	صف طبيعة التوثيق الداعم أو تصرفات الإدارة	صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة
٣. الخطر: ضعف الموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة الداخلية و/أو إدارة مخاطر الأعمال			
أدوات الرقابة الممكنة (اختركل ما ينطبق): أن تبدي الإدارة مواقف سلوكية وتصرفات إيجابية تجاه ما يلي: (أ) وضع رقابة داخلية سليمة على إعداد التقرير المالي، والحفاظ عليها (بما في ذلك تجاوزات الإدارة وصور الغش الأخرى): — الاختيار/التطبيق المناسب للسياسات المحاسبية، — أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، — التعامل مع المحاسبين.	نعم	تبدي الإدارة استجابة كبيرة للتوصيات غير المكلفة أو التي لا يؤدي تطبيقها إلى تعطيل العمل، ولها موقف سلوكي جيد تجاه الرقابة الداخلية.	تم الاطلاع على خطة العمل، التي تضمنت: • المبيعات والتدفقات النقدية المتوقعة. • النفقات الرأسمالية المتوقعة. • نقاشاً لكيفية التأثير المحتمل للركود الاقتصادي على أعمال الشركة من حيث المبيعات واحتمالية إفلاس أحد الموردين. ولطالما تم قبول توصياتنا المقدمة في خطاب الإدارة إذا كانت متيسرة.
(ب) أن تشدد الإدارة على أهمية السلوك اللائق من قبل الموظفين التشغيليين.	نعم	انظر التعليقات أعلاه بشأن المواقف السلوكية ومدونة قواعد السلوك.	بناءً على مقابلاتنا الشخصية مع الموظفين (انظر الخطوة ٢)، فإن الموظفين يفهمون ما هو مطلوب منهم ويدركون أن القواعد واجبة الاتباع.
(ج) أن تكون الإدارة قد وضعت إجراءات لمنع الوصول غير المصرح به إلى الأصول والمستندات والسجلات، أو منع إتلافها.	نعم		
(د) أن تقوم الإدارة بتحليل مخاطر الأعمال واتخاذ الإجراءات المناسبة.	البعض	بالرغم من الطابع غير الرسمي لإدارة المخاطر، فإن مخاطر الأعمال تتم مناقشتها في اجتماعات الإدارة ويتم عكسها في خطة العمل.	أثناء مقابلاتنا مع السيد جواد، ذكر أن السيد سراج كان منفتحاً لمناقشة الإشكالات وأنه لم يكن يشعر بضغوط للتلاعب في القوائم المالية. وحسب أقوال السيد سراج فإن "الأرقام هي الأرقام، سواء كانت جيدة هذا الشهر أو سيئة".

عوامل الخطر: (ما الأحداث التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية؟

مصفوفة تصميم الرقابة - المبالغ المستحقة التحصيل، المقبوضات

التعليمات:

١. تعرف أولاً على عوامل الخطر والإجراءات ذات الصلة.
٢. أسأل الإدارة عن أدوات الرقابة الموجودة للتخفيف من كل عامل من عوامل الخطر (عامل واحد في كل مرة).
٣. اذكر نوع الرقابة (منع أو اكتشاف) في الخانة التي تتقاطع فيها أداة الرقابة مع الخطر.
٤. مع بتقوم بتصميم أدوات الرقابة. هل أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كافية لمنع أو اكتشاف/تصحيح التحريفات؟
٥. إذا كان تصميم أداة الرقابة جيداً، فم بتقوم بتطبيق أداة الرقابة.

الإقرارات:

ا = الاكتمال
م = المجهود

د.ت = الدقة

Page 10

الإقرارات التي تمسها عوامل الخطر										
ادت و	ادت و	ادت و	ادت و	د.ت						
منع										١
منع										٢
منع										٣
					اكتشاف					٤
				منع						٥
					اكتشاف					٦
				منع						٧
نعم	لا	لا	نعم	نعم						هل إجراءات الرقابة التي تم التعرف عليها تخفف من عامل الخطر؟ نعم= تم تخفيف الخطر ، لا= يوجد ضعف جوهري تقريباً= بعض التخفيف
										مواطن الضعف التي تم التعرف عليها:
										١. نظراً لعدم إرسال الكشوف إلى العملاء، فإنه يوجد ضعف في الرقابة لاحتمال الخطأ في حسابات العملاء.
										٢. نظراً لأن معظم عمليات البيع في المعارض تتم نقداً ولا تُقدم إيصالات إلا عند الطلب، فإنه يوجد خطر لعدم تسجيل جميع المبيعات النقدية.

أدوات الرقابة على آليات العمل أو المعاملات

تتناول مصفوفة تصميم الرقابة أعلاه خطوتين من الخطوات الأربعة. وهي تربط مخاطر المعاملات بأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، ويمكن استخدامها أيضاً للإشارة إلى العمل المنفذ على تطبيق أدوات الرقابة.

الخطوة ٣ - تطبيق أدوات الرقابة

الخطوة الثالثة هي تحديد ما إذا كانت المنشأة تستخدم أدوات الرقابة الموجودة.

اقتباس من الإجراءات الخاصة بمراجعة تطبيق أدوات الرقابة على الإيرادات/المبالغ المستحقة التحصيل

الاستفسار من الموظفين المعنيين بمعالجة المعاملات.

الأشخاص الذين تمت معهم مقابلات شخصية:

كارلا	التاريخ	١٦ فبراير ٢٠٢٣
دمير	التاريخ	١٧ فبراير ٢٠٢٣
ماريا هو	التاريخ	١٧ فبراير ٢٠٢٣

صف الإجراءات المنفذة فيما يتعلق بالمعاملة. تناول الإنشاء والتصريح والتسجيل في السجلات المحاسبية والتقرير في القوائم المالية.	النظام يعمل على النحو الموضح في التوثيق الخاص بالنظم. انظر ورقة العمل رقم ٥٣٠ للاطلاع على الوثائق التي تشرح أدوات الرقابة الداخلية أثناء عملها. ومع ذلك، فقد لفت انتباهنا أن "ماريا هو" موظفة جديدة وقليلة المعرفة بالنظام الموجود.
صف آلية نقل أية معلومات من شخص (المسؤول عن إحدى آليات العمل) إلى الشخص الذي يليه.	يحدث تسليم للمعلومات من المبيعات إلى المحاسبة. وبناءً على إجراء التتبع الذي قمنا بتنفيذه، فإن نقل المعلومات يتم بشكل جيد.
اذكر معدل وتوقيت تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية.	تم ذكر ذلك في مصفوفة تصميم الرقابة
حدد أي أدوات للرقابة العامة على تقنية المعلومات لازمة لحماية الملفات الخاصة ببيانات المعاملات وتأكد من صحة عمل أدوات الرقابة الداخلية على التطبيقات.	أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات بسيطة نظراً لصغر حجم المنشأة.
وتق الإجراءات المطبقة لتغطية الغيابات بسبب مرض الموظفين وإجازاتهم. وفي حال عدم الحصول على أية إجازات خلال ١٢ شهراً الماضية، وثق السبب.	كانت هناك إجازة لأحد موظفي المبيعات لمدة أربعة أشهر خلال الفترة قبل تعيين ماريا. وأفضى ذلك إلى انخفاض مستوى الفصل في الواجبات خلال ذلك الوقت.
اسأل عن مدى وطبيعة الأخطاء التي تبين وجودها خلال الفترة الماضية.	كانت معظم الأخطاء بسبب أغلاط في التسعير، وهي آلية يدوية في الغالب في الوقت الحالي.
اسأل عما إذا كان أي شخص قد طلب منه الحيود عن الإجراءات المؤتفة.	طلب مدير المبيعات ذات مرة تخفيض سعر إحدى غرف النوم تخفيضاً كبيراً لصالح أحد الأصدقاء وقد قوبل طلبه بالرفض.

الخطوة ٤ - توثيق الرقابة

اقتباس من توثيق آليات العمل باستخدام المنهج السردى - دفن للأثاث

آلية العمل - نظام الإيرادات/المبالغ المستحقة التحصيل/المقبوضات

المخاطر الرئيسية التي يلزم مواجهتها وإجراءات الرقابة ذات الصلة

١. عدم إصدار فواتير للسلع المشحونة/الخدمات المقدمة

عند التوقيع بالموافقة على أمر البيع من العميل، يتم إدخال الأمر إلى النظام المحاسبي، الذي يحدد تلقائياً رقماً تسلسلياً. وعند تجهيز الطلبية للشحن، يتم إعداد

مستند شحن، يتم إدخاله إلى النظام وربطه بأمر البيع. ثم تقوم كارلا بإعداد فاتورة من خلال النظام المحاسبي، الذي يحدد تلقائياً رقماً تسلسلياً. ومن القواعد الصارمة المتبعة عدم شحن أي سلع دون إدخال رقم مستند الشحن إلى النظام. ثم يستطيع النظام تتبع الأوامر التي تم إنجازها والأوامر التي لا تزال معلقة حسب تاريخ التسليم.

٢. عدم تسجيل الإيرادات أو تسجيلها بصورة غير صحيحة (أي المبيعات النقدية) في الحسابات

يتم إعداد أوامر بيع لكل طلبية يتم استلامها ويتم إدخال الأمر إلى النظام المحاسبي، الذي يحدد تلقائياً رقماً تسلسلياً للأمر. والاستثناء الوحيد من ذلك هو الأثاث الذي يُباع مباشرة من المعرض أو الأصناف الصغيرة الأخرى الجاهزة.

٣. عدم تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

لا توجد أدوات رقابة مطبقة حالياً.

٤. عدم اتباع السياسات الخاصة بإثبات الإيرادات

تُسجل الإيرادات عند تسليم الفواتير. ويجب مراجعة جميع الطلبيات والموافقة عليها من السيد أرجان إذا زادت قيمتها عن ٥٠٠ ريال أو عندما يكون سعر البيع أقل من الحد الأدنى.

٥. تسجيل مبيعات/مبيعات آجلة وهمية في السجلات

يجب مراجعة جميع الطلبيات والموافقة عليها من السيد أرجان إذا زادت قيمتها عن ٥٠٠ ريال أو عندما يكون سعر البيع أقل من الحد الأدنى.

٦. سوء المخاطر الائتمانية لمن تُشحن إليهم السلع/تُقدم لهم الخدمات

لا يتحقق أرجان من الجدارة الائتمانية للعملاء إلا إذا لم يكن على معرفة بهم أو كانت الطلبية كبيرة. وهو يعتمد في الغالب على خبرته السابقة مع العميل عند منح الائتمان.

٧. تسجيل المبيعات/الخدمات في فترة محاسبية خاطئة

تقوم كارلا بإعداد تقرير بالإيرادات والمقبوضات النقدية في نهاية كل شهر. ويقوم سراج بمراجعة هذا التقرير.

٨. الإيداع/التسجيل الجزئي للمقبوضات أو عدم إيداعها/تسجيلها على الإطلاق (الغش أو الخطأ)

يتم إعداد قائمة بالشيكات المستلمة ويتم تحديد قيمتها الإجمالية ومراجعتها قبل الإيداع. وتقوم كارلا بإعداد قسائم الإيداع اليومية لكن جواد هو من يتولى إيداع النقدية لضمان الفصل في المهام.

٩. إضافة المقبوضات إلى حسابات خاطئة (الغش أو الخطأ)

يمكن ملاحظة ذلك أثناء مراجعة المبيعات والمبالغ المستحقة التحصيل الشهرية.

١٠. تسجيل المقبوضات في فترة محاسبية خاطئة

تتحقق كارلا من صحة الفصل الزمني كل شهر لضمان تسجيل المقبوضات في الفترة الصحيحة.

١١. عدم تسجيل مخصص للأرصدة المشكوك فيها أو غير القابلة للتحصيل

يتم متابعة الحسابات التي تتجاوز مدتها ٦٠ يوماً لأجل تسويتها ولكن لا يتم رصد مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها إلا في نهاية السنة.

١٢. عدم متابعة المبالغ المتأخرة المستحقة التحصيل، في حينها

يقوم جواد بإعداد قائمة بالحسابات المتقادمة ويقدمها للسيد سراج لمراجعتها. ويتم متابعة الحسابات التي تتجاوز مدتها ٦٠ يوماً كل شهر ويتم إضافة ملاحظات في القائمة بشأن الموعد الذي وافق عليه العميل لدفع الرصيد. وفيما يخص العملاء الذين تجاوزت حساباتهم ٩٠ يوماً ولم يوافقوا على ترتيبات دفع بديلة، فإن البيع لهم يتم في المستقبل على أساس الدفع عند الاستلام.

انظر المذكرة المنفصلة ٦-٥٤٥ (لم يتم تضمينها) للاطلاع على أدوات الرقابة المطبقة على المبيعات عبر الإنترنت.

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

الخطوة ١ - التعرف على المخاطر

الخطوة الأولى والأهم في تقويم الرقابة الداخلية هي التعرف على المخاطر التي يلزم التخفيف منها عن طريق الرقابة الداخلية. ويشمل هذا المخاطر التي يتم التعرف عليها نتيجة للتوصل إلى فهم للمنشأة، وعوامل الخطر المنتشرة الأخرى، وعوامل خطر المعاملات المعتادة التي ترتبط بآليات العمل مثل المبيعات والمشتريات والرواتب وخلافه.

الخطوة ٢ - تصميم أدوات الرقابة

الخطوة الثانية هي الاستفسار عن أدوات الرقابة التي طبقتها الإدارة لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها في الخطوة ١ أعلاه، وتقويم تلك الأدوات.

أدوات الرقابة الشاملة (على مستوى القوائم المالية) وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

يتناول الشكل الهيكلي الوارد أدناه كل خطوة من الخطوات الأربعة الموضحة في هذا الفصل. ويمكن استخدامه لتوثيق ما يلي:

- عوامل الخطر التي سيتم مواجهتها عن طريق مختلف عناصر الرقابة الداخلية (التعرف على المخاطر - الخطوة ١ [أعلاه]);
- أدوات الرقابة (إن وجدت) التي تخفف من المخاطر (تصميم أدوات الرقابة - الخطوة ٢ [أعلاه]);
- الأدلة التي تم الحصول عليها التي تثبت أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها موجودة بالفعل ويتم استخدامها (تطبيق أدوات الرقابة - الخطوة ٣ [أدناه]);
- سياق وعمل أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وتم تطبيقها (توثيق الرقابة - الخطوة ٤ [أدناه]).

أدوات الرقابة الشاملة	
المخاطر التي يلزم مراعاتها	أدوات الرقابة ذات الصلة
بيئة الرقابة: • عدم التركيز على أهمية/الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية. • عدم الالتزام بكفاءة الموظفين. • عدم فاعلية إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة. • ضعف الموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة الداخلية و/أو إدارة مخاطر الأعمال. • عدم فاعلية/عدم مناسبة الهيكل التنظيمي للتخطيط للأهداف والرقابة عليها وتحقيقها. • عدم وجود سياسات/إجراءات لضمان فاعلية إدارة الموارد البشرية.	يشدد السيد راج باستمرار على الحاجة إلى النزاهة والتعاملات الأخلاقية من خلال التواصل اليومي مع الموظفين ومن خلال تصرفاته. ويتمتع السيد راج بموقف سلوكي جيد تجاه الرقابة الداخلية - إذ طبق توصيات المراجعة المتيسرة التي تم إبدائها في السابق. ولا يوجد هيكل رسمي للحوكمة، ولكن السيد راج يجتمع مع السيد سراج والسيد جواد (شركة دفنًا) بشكل منتظم.
هل أدوات الرقابة تخفف من عوامل الخطر؟	نعم
صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة.	تم إجراء مقابلة شخصية مع السيدة روبي، التي أكدت التزام السيد راج بالتعامل مع الموردين والعملاء بأخلاق وإنصاف. وتم الاطلاع على محضر الاجتماع الأخير الذي أعده السيد جواد.
تقييم المخاطر: • تتفاجأ الإدارة في الغالب بأحداث لم يتم تحديدها/تقييمها في السابق أو تستمر في القيام بردود فعل على الأحداث بدلاً من التخطيط لها بشكل مسبق.	يتم إعداد خطة عمل سنوية. ويتابع السيد راج شهرياً التدفقات النقدية واتجاهات البيع السائدة.
هل أدوات الرقابة تخفف من عوامل الخطر؟	نعم
صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة.	تم الاطلاع على نسخة من خطة العمل، التي أكدت على احتمالية تأثير الحالة الاقتصادية على المبيعات. وتم الاطلاع على مجلد يحتوي على التدفقات النقدية الشهرية تم تقديمه للسيد راج. ومما ثبت اطلاع السيد راج على هذه الوثائق وجود ملاحظات له عليها وتغييرات طلب إجرائها.

أدوات الرقابة الشاملة	
مخاطر إعداد التقرير المالي: • قد لا يتم قيد أو تسجيل الأحداث والظروف (بخلاف المعاملات) المهمة للقوائم المالية؛ • قد يؤدي ضعف الإشراف/الرقابة على التقرير المالي وقيود اليومية وإعداد التقديرات/الإفصاحات المهمة إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية؛ • قد لا يتم الإبلاغ عن الأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي إلى مجلس الإدارة أو إلى أطراف خارجية مثل المصارف أو السلطات التنظيمية.	يجتمع السيد راج مع السيد سراج والسيد جواد (شركة دفتا) لمراجعة القوائم المالية وخطط الأعمال. ويقوم السيد راج بمراجعة القوائم المالية ولكنه لا يراجع قيود اليومية إلا إذا توفر الوقت لذلك. (يرتفع الخطر بسبب عدم الفصل في الواجبات، مما يمنح السيدة روبي القدرة على إدراج قيود دون اكتشافها).
هل أدوات الرقابة تخفف من عوامل الخطر؟	لا. من مواطن ضعف الرقابة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة وعدم الفصل في الواجبات في منشأة صغيرة كهذه.
صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة.	تم الاطلاع على مجلد يحتوي على المعلومات المالية الشهرية تم تقديمه للسيد راج. ولكن لم نرصد ما يثبت قيام السيد راج بمراجعة القوائم فعلياً.
منع الغش: • لم تأخذ الإدارة في حسابها، أو لم تقيّم، مخاطر حدوث الغش (بما فيها تجاوز الإدارة).	يحافظ السيد راج على النقدية والمقتنيات الثمينة في مكان مغلق بأقفال. ويشترك السيد راج في كل خطوة من خطوات عمليات التشغيل، بما فيها الإنتاج، ولذلك يحدّ الإشراف على جميع عمليات التشغيل من خطر الغش إلى أقصى حد ممكن.
هل أدوات الرقابة تخفف من عوامل الخطر؟	لا. المقتنيات الثمينة يتم الاحتفاظ بها في مكان آمن، ولكن السيد راج تغيب لفترة خلال هذه السنة، مما خفض من مدى إشراف الإدارة. ومن المعروف أيضاً أن مسؤول مسك الدفاتر يواجه مشكلات مالية.
صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة.	تم إجراء فحص مادي للمكان المغلق الذي تُحفظ فيه النقدية وتم التأكد من أن السيد راج وحده هو من يحتفظ بالمفتاح.

أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	
المخاطر التي يلزم مراعاتها	أدوات الرقابة ذات الصلة
المخاطر التي يلزم مراعاتها: • عدم وجود سياسات/إجراءات لضمان فاعلية إدارة تقنية المعلومات أو الإشراف على موظفي تقنية المعلومات؛ • عدم التوفيق بين أهداف العمل والمخاطر وخطط تقنية المعلومات؛ • الاعتماد على نظم/برامج تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو تعالج بيانات غير دقيقة؛ • الوصول غير المصرح به إلى البيانات. واحتمال إتلاف البيانات، أو التغييرات غير السليمة، أو المعاملات غير المصرح بها أو غير الموجودة، أو عدم دقة تسجيل المعاملات.	لا توجد سياسات وإجراءات خاصة بتقنية المعلومات. وتُعدّ المصروفات والمشتريات الرأسمالية الخاصة بتقنية المعلومات جزءاً من الميزانية السنوية (إذا كانت متوقعة). ويضمن السيد راج تحديث برامج الحاسب وقيام السيدة روبي بإجراء نسخ احتياطي للبيانات.
هل أدوات الرقابة تخفف من عوامل الخطر؟	نعم، نظراً لصغر حجم العمليات التشغيلية.
صف الاستفسارات/الملاحظات التي تم القيام بها لضمان أن أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها كانت مطبقة.	تم الاطلاع على الميزانية السنوية وتبين أنها كانت تحتوي على بند للمصروفات الخاصة بتقنية المعلومات. ولا توجد أي مشتريات رأسمالية كبرى كان مخططاً لها خلال الفترة.

أدوات الرقابة على آليات العمل أو المعاملات

يتناول هذا النموذج (الإيرادات والمبالغ المستحقة التحصيل والمقبوضات) خطوتين من الخطوات الأربعة التي تنطوي عليها الآلية. وهو يربط مخاطر المعاملات حسب القرارات بإجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة. ويمكن استخدامه أيضاً للإشارة إلى العمل المنفذ على تطبيق أدوات الرقابة.

المنشأة: كومان وشركاه

الفترة المنتهية في: ٣١ ديسمبر ٢٠××

الخطوة ١ - صف مخاطر المعاملات	الإقرارات المتأثرة (ا=الاكتمال و=الوجود د.ت=الدقة والتقويم ع=العرض)	الخطوة ٢ - صف إجراءات الرقابة الداخلية ذات الصلة (في حال وجود أدوات رقابة متعددة يُنظر في استخدام مصفوفة تصميم الرقابة)	تقويم الرقابة		الخطر المتبقي (مرتفع، متوسط، منخفض)	
			التصميم	التطبيق		
١	عدم إصدار فواتير للسلع المشحونة/الخدمات المقدمة.	١	يتم مطابقة سجل الشحن مع سجل المبيعات كل أسبوع لضمان صدور الفواتير لجميع الطلبات المشحونة.	مقبول	٢-٥٤٥	منخفض
٢	التسجيل الجزئي للإيرادات أو عدم تسجيلها على الإطلاق (أي المبيعات النقدية).	١ د	يطابق ماسك الدفاتر فواتير المبيعات الصادرة بالإيرادات المسجلة في السجلات المحاسبية كل شهر.	مقبول	٢-٥٤٥	منخفض
٣		١ و	يراجع السيد راج شهرياً يومية المبيعات والمبالغ المستحقة التحصيل والمقبوضات النقدية. (ملحوظة: يوجد عدد قليل من العملاء، ومعظم المبيعات كانت لكامبريدج).	مقبول	٢-٥٤٥	منخفض
٤	عدم اتباع السياسات الخاصة بإثبات الإيرادات.	١ و د	يتم تسجيل الإيرادات عند شحن السلع وإصدار فواتيرها. ولكن لا توجد رقابة فعلية على الفصل الزمني.	جزئياً	٢-٥٤٥	متوسط
٥	تسجيل الإيرادات/المقبوضات في فترة محاسبية خاطئة.	د	تراجع السيدة روبي والسيد راج المبيعات كل شهر.	جزئياً	٢-٥٤٥	متوسط
٦	الإيداع/التسجيل الجزئي للمقبوضات أو عدم إيداعها/تسجيلها على الإطلاق.	١ د	من المحتمل أن يلحظ السيد راج الإيرادات غير المسجلة أثناء مراجعته الشهرية للمبالغ المستحقة التحصيل	لا	لا	متوسط
٧	عدم وجود مخصص للأرصدة المشكوك فيها أو غير القابلة للتحصيل.	د.ت	يتم في نهاية السنة فقط	لا	لا	مرتفع
٨	عدم تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.	١ و د.ت ع	يتم تسجيل المبيعات إلى شركة دفاتا في حساب منفصل ويقوم السيد راج بمراجعتها شهرياً. ولكن لا يتم تحديد الأطراف الأخرى ذات العلاقة.	جزئياً	٢-٥٤٥	متوسط

يُستخدم الحكم المهني (بناءً على مراجعة المعلومات أعلاه) لتقييم مخاطر التحريف الجوهري حسب الإقرارات.

الإقرار	خطر التحريف الجوهري	صف إجراءات المراجعة (مثل اختبارات التفاصيل أو اختبارات أدوات الرقابة) التي تستجيب للمخاطر المقيّمة	الرقم المرجعي لأوراق العمل
الاكتمال	منخفض	انظر برنامج مراجعة المبيعات والمبالغ المستحقة التحصيل.	705 - C.100
الوجود	منخفض	انظر برنامج مراجعة المبيعات والمبالغ المستحقة التحصيل.	705 - C.100
الدقة والتقييم	متوسط	يُنقَذ المزيد من العمل فيما يتعلق بالفصل الزمني وإثبات الإيرادات. ويمكن الاطلاع على التفاصيل في خطط مراجعة المبيعات والمبالغ المستحقة التحصيل. ويتم الاطلاع بعناية على مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها على النحو الموضح في ورقة العمل رقم C.100.	705 - C.100
العرض	منخفض	يتم الاطلاع على الإفصاحات الخاصة بالسياسات المحاسبية مثل إثبات الإيرادات في القوائم المالية.	705 - C.100

ملحوظة: سيعتمد خطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات على "الإقرارات المتأثرة" بمخاطر المعاملات (أعلاه) ومدى "الخطر المتبقي" الفائض بعد التخفيف من المخاطر.

الخطوة ٣ - تطبيق أدوات الرقابة

تطبيق أدوات الرقابة على المعاملات

اقتباس من الإجراءات الخاصة بمراجعة تطبيق أدوات الرقابة على الإيرادات/المبالغ المستحقة التحصيل الأشخاص الذين تمت معهم مقابلات شخصية:

روبي _____ التاريخ ٢٢ فبراير ٢٠٢٣

راج _____ التاريخ ٢٢ فبراير ٢٠٢٣

صف الإجراءات المنفذة فيما يتعلق بالمعاملة. تناول الإنشاء والتصريح والتسجيل في السجلات المحاسبية والتقرير في القوائم المالية.	النظام يعمل على النحو الموضح في التوثيق الخاص بالنظم. انظر ورقة العمل رقم ٥٣٥ للاطلاع على الوثائق التي تشرح أدوات الرقابة الداخلية أثناء عملها.
صف آلية نقل أية معلومات من شخص (المسؤول عن إحدى آليات العمل) إلى الشخص الذي يليه.	يحدث تسليم للمعلومات من المبيعات إلى المحاسبة. وبناءً على إجراء التتبع الذي قمنا بتنفيذه، فإن نقل المعلومات يتم بشكل جيد.
اذكر معدل وتوقيت تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية.	تم ذكر ذلك في مصفوفة تصميم الرقابة
حدد أي أدوات للرقابة العامة على تقنية المعلومات لازمة لحماية الملفات الخاصة ببيانات المعاملات وتأكد من صحة عمل أدوات الرقابة الداخلية على التطبيقات.	أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات بسيطة نظراً لصغر حجم المنشأة.
وثّق الإجراءات المطبقة لتغطية الغيابات بسبب مرض الموظفين وإجازاتهم. وفي حال عدم الحصول على أية إجازات خلال ١٢ شهراً الماضية، وثّق السبب.	بصفتهما موظفة بدوام جزئي، تستدرك روبي جميع الأعمال المتعلقة بمسك الدفاتر لدى عودتها إلى المكتب. ونظراً لقلة عدد المعاملات، فقد كان ذلك كافياً.
اسأل عن مدى وطبيعة الأخطاء التي تبين وجودها خلال الفترة الماضية.	معظم الأخطاء كانت بسبب أغلاط في كميات الأصناف المطلوبة والمشحونة. وأداة الرقابة التي يتبعها السيد راج لمعرفة تلك الأخطاء هي مطابقة المبيعات بسجل الطلبات ويبدو أن هذه الأداة تعمل بفاعلية بناءً على اختبار التتبع الذي أجريناه.
اسأل عما إذا كان أي شخص قد طُلب منه الجيود عن الإجراءات المؤثقة.	لم نلاحظ شيئاً.

الخطوة ٤ - توثيق الرقابة الداخلية

ملحوظة: أدوات الرقابة مميزة بالخط الأسود العريض.

اقتباس من توثيق آليات العمل باستخدام المنهج السردى - شركة كوما روشركاه

آليات العمل—نظام الإيرادات/المبالغ المستحقة التحصيل/المقبوضات

أوامر البيع

يتم إعداد أوامر بيع لكل طلبية يتم استلامها ويتم إدخال الأمر إلى النظام المحاسبي، الذي يحدد تلقائياً رقماً تسلسلياً للأمر. والاستثناء الوحيد من ذلك هو الأثاث الذي يُباع مباشرة من المعرض أو الأصناف الصغيرة الأخرى الجاهزة.

ويحتفظ السيد راج بسجل للأوامر يُسجل فيه تاريخ الأمر والمبلغ ونوع المنتج والتاريخ المتعهد به والسعر وخلافه. ويحتفظ أيضاً بسجل للمبيعات يحتوي على اسم العميل وتفصيل الأمر والسعر وخلافه. ويقوم السيد راج بمطابقة ومراجعة سجل الأوامر وسجل المبيعات في نهاية كل شهر للتحقق من دقة البيانات.

وبعد تجميع الأصناف وتجهيزها للشحن، تقوم السيدة روبي بإعداد فاتورة، يتم إرسالها مع الطلبية إلى العميل.

المبيعات من المعرض

فيما يخص جميع المبيعات التي تتم من المعرض، يقوم السيد راج بإعداد فواتير في وقت البيع ويتم إدخالها إلى النظام المحاسبي. وينتج النظام تلقائياً رقم فاتورة لكل عملية بيع. وتُسَلَّم الفواتير للعملاء.

ومعظم مبيعات المعرض تتم نقداً، ولذلك يقل فيها خطر الائتمان.

المبالغ المستحقة التحصيل

تقوم السيدة روبي بفتح جميع رسائل البريد وتفصل المدفوعات المستلمة لأجل إيداعها. ويذهب السيد راج إلى المصرف وهو في طريقه إلى المنزل ويقوم بالإيداع. ثم تقوم السيدة روبي بإدخال المدفوعات إلى النظام المحاسبي وتطبق المدفوعات على الفواتير ذات الصلة.

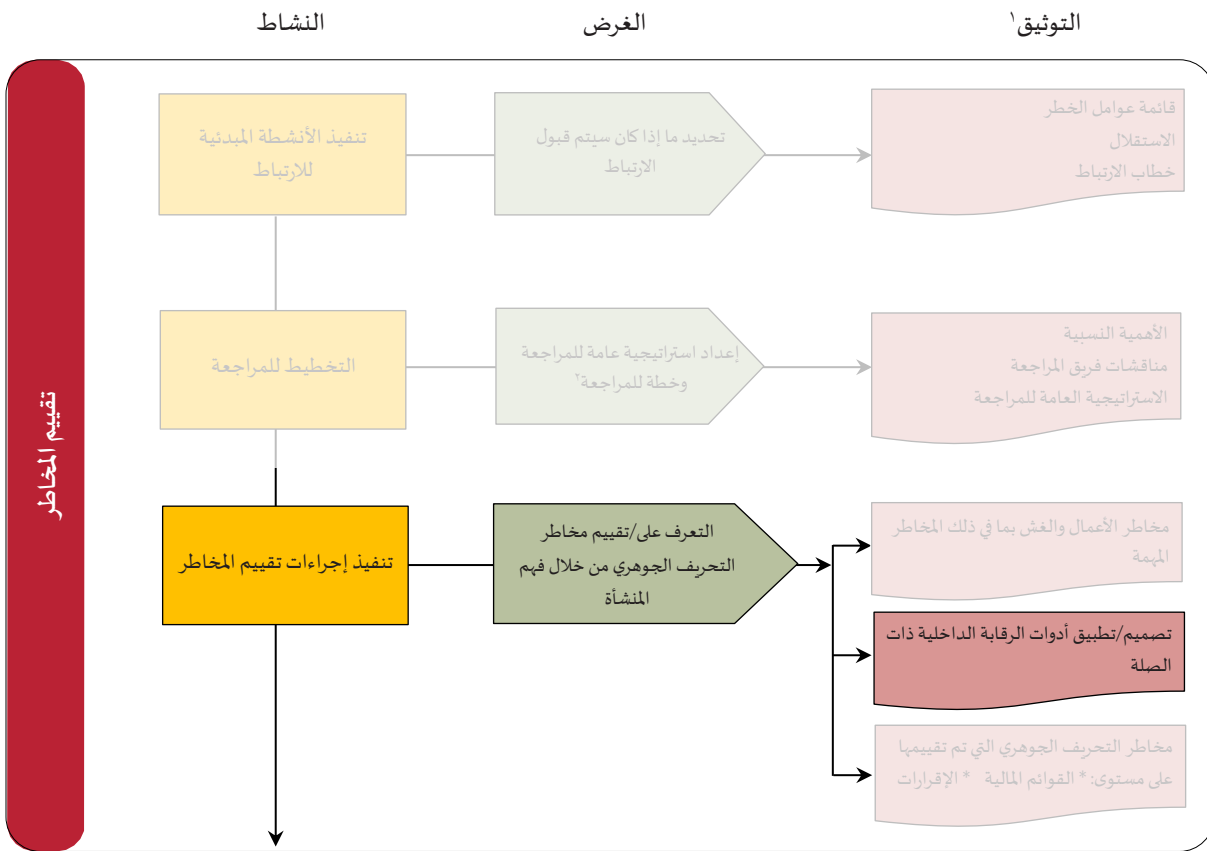
وتقوم السيدة روبي بإعداد قائمة بالمبالغ المستحقة التحصيل المتقدمة وتقدمها للسيد راج لمراجعتها.

وتتابع السيدة روبي الحسابات التي تتجاوز ٩٠ يوماً كل شهر، ويتم إضافة ملاحظات في القائمة بشأن الموعد الذي وافق عليه العميل لدفع الرصيد.

١٣. الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن الإبلاغ عن أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية والتي تُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، جديرة باهتمام الإدارة والمكلفين بالحوكمة.	٢٦٥

الشكل ١٣/١٠٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٢٦٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمسؤولياتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك. وللإطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات ١٠-٨. (ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.
٦/٢٦٥	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما: (١) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو (٢) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة. (ب) قصور مهم في الرقابة الداخلية: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة ٥٤)
٧/٢٦٥	يجب على المراجع أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كان قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات ١١-٤١)
٨/٢٦٥	إذا تعرف المراجع على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فيجب عليه أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كانت تشكل، منفردة أو في مجملها، أوجه قصور مهمة. (راجع: الفقرات ٥٤-١١١)
٩/٢٦٥	يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة كتابةً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرّف عليها أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات ١٢٠-١٨١، ٢٧١)
١٠/٢٦٥	يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المستوى الإداري المناسب المسؤول في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرتين ١٩٠، ٢٧١) (أ) أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي أبلغ بها، أو ينوي أن يبلغ بها، المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب إبلاغ الإدارة مباشرةً بذلك في ظل الظروف القائمة. ويجب أن يتم هذا الإبلاغ كتابةً؛ (راجع: الفقرات ١٤٠، ٢٠١، ٢١١) (ب) أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها عن طريق أطراف أخرى، والتي لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. (راجع: الفقرات ٢٢١-٢٦١)
١١/٢٦٥	يجب على المراجع أن يذكر في بلاغه المكتوب المتعلق بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي: (أ) وصفاً لأوجه القصور وشرحاً لتأثيراتها المحتملة؛ (راجع: الفقرة ٢٨١) (ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم السياق الذي تم فيه الإبلاغ. وبصفة خاصة، يجب على المراجع توضيح ما يلي: (راجع: الفقرتين ٢٩٠، ٣٠١) (١) أن غرض المراجعة هو أن يُبدي المراجع رأياً في القوائم المالية؛ (٢) أن المراجعة تضمنت الأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية؛ (٣) أن الأمور المقرر عنها تقتصر على أوجه القصور التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، والتي استنتج المراجع أن لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالتقرير عنها للمكلفين بالحوكمة.

١/١٣ نظرة عامة

أثناء المراجعة، قد يتم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية. وقد يحدث هذا نتيجة لفهم وتقويم الرقابة الداخلية (انظر الجزء الثاني، الفصلين الحادي عشر والثاني عشر) أو عند تقييم المخاطر أو تنفيذ إجراءات المراجعة أو من خلال الملاحظات الأخرى التي تتم في أية مرحلة من مراحل آلية المراجعة.

ولا يوجد تقييد لأوجه القصور في الرقابة التي يمكن التواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة والإدارة. ولكن عندما يقيّم المراجع قصوراً تم التعرف عليه بأنه قصور مهم، فإنه يقوم بمناقشته أولاً مع الإدارة، ثم يتعين عليه الإبلاغ عن هذا القصور (وأي أوجه قصور أخرى مهمة) كتابياً إلى المكلفين بالحوكمة. ويحتوي الشكل أدناه على بعض أوجه القصور الشائعة في الرقابة.

الشكل ١٣/١-١

أوجه القصور المحتملة في الرقابة الداخلية	
أدوات الرقابة الشاملة	ضعف بيئة الرقابة (أدوات الرقابة الشاملة) مثل عدم فاعلية الإشراف أو ضعف المواقف السلوكية تجاه الرقابة الداخلية أو وقائع التجاوز أو الغش التي ترتبها الإدارة
	التغييرات في الموظفين التي أدت إلى شغور المناصب الرئيسية، أو عندما يفتقر الموظفون الحاليون (في وظيفة المحاسبة مثلاً) إلى الكفاءة اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة.
	أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.
	عدم كفاية أدوات الرقابة المطبقة لمواجهة الأحداث غير الروتينية المهمة مثل استخدام نظام محاسبي جديد أو أتمتة أحد الأنظمة مثل نظام المبيعات أو الاستحواذ على أعمال جديدة.
	عدم قدرة الإدارة على الإشراف على إعداد القوائم المالية. وقد يشمل هذا غياب ما يلي:
	• أدوات الرقابة العامة لأغراض المتابعة (مثل الإشراف على موظفي المحاسبة المالية)؛ • أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛ • أدوات الرقابة على اختيار السياسات المحاسبية المهمة وتطبيقها؛ • أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة؛ • أدوات الرقابة على المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي؛ • أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي في نهاية الفترة (مثل أدوات الرقابة على قيود اليومية غير المتكررة).
	أوجه القصور المهمة التي سبق الإبلاغ عنها إلى الإدارة أو المكلفين بالحوكمة التي تظل دون تصحيح بعد انقضاء فترة زمنية معقولة.
أدوات الرقابة على مستوى الإقرارات (على المعاملات)	عدم فاعلية استجابة الإدارة للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها (على سبيل المثال، عدم وجود أدوات رقابة على مثل هذا الخطر).
	اكتشاف المراجع لتحريقات كان ينبغي منعها، أو اكتشافها وتصحيحها، عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.
	إجراءات الرقابة الداخلية القائمة لم تكن:
	• كافية للتخفيف من الخطر (ضعف التصميم)؛ و/أو • تعمل حسب تصميمها (ضعف التطبيق). قد ينتج هذا عن ضعف التدريب أو عدم كفاءة الموظفين أو عدم كفاية الموارد لتنفيذ المهام المطلوبة.

نقاط يلزم مراعاتها

فيما يخص المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تطبق معيار المراجعة (٧٠١)، قد يبرز تساؤل عما إذا كانت الأمور الرئيسية للمراجعة قد تشمل على أوجه قصور في الرقابة.

وينص معيار المراجعة (٢٦٥) على وجوب أن يبلغ المراجع المكلفين بالحوكمة كتابة وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية. ونظراً لأن الأمور الرئيسية للمراجعة يتم اختيارها من بين أهم الأمور التي تم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة، فإن أوجه القصور المهمة في الرقابة قد يُنظر إليها على أنها أحد الأمور الرئيسية المحتملة. ولكن هذا لن يشمل جميع أوجه القصور في الرقابة.

٢/١٣ الغش

في حال الحصول على أدلة بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، فينبغي لفت انتباه المستوى الإداري المناسب بأسرع ما يمكن إلى هذا الأمر. ويتم ذلك حتى ولو بدا أن الأمر ليست

له تبعات مهمة.

ويُعد تحديد المستوى الإداري المناسب مسألة تخضع للحكم المهني، ولكنه يُحدد بمستوى أعلى من المستوى الإداري للموظف المتورط في الغش المشتبه فيه بدرجة واحدة على الأقل. وسيتأثر ذلك أيضاً باحتمالية التواطؤ وطبيعة وحجم الغش المشتبه فيه. وعندما تكون الإدارة العليا ضالعة في واقعة الغش، يتعين أيضاً إبلاغ المكلفين بالحوكمة. وقد يتم هذا شفويًا أو كتابيًا.

نقاط يلزم مراعاتها

الغش الذي يرتكبه المدير المالك أو المكلفون بالحوكمة

عندما يقع الغش ممن يعتلون قمة المنشأة، فلن يكون هناك من يمكن إبلاغه بالغش داخل المنشأة. وفي هذه الحالات، قد يحصل المراجع على مشورة قانونية لتحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة. والغرض من الحصول على هذه المشورة هو التأكد من الخطوات الضرورية (إن وجدت) لمراعاة جوانب المصلحة العامة فيما يتعلق بالغش الذي تم التعرف عليه.

وفي معظم الدول، يقتضي الواجب المهني للمراجع الحفاظ على سرية معلومات العميل. وقد يحول ذلك دون الإبلاغ عن الغش إلى طرف خارجي. ولكن المسؤوليات النظامية للمراجع تتباين حسب الدول، وفي ظروف معينة، قد يبطل واجب السرية بموجب التشريعات أو الأنظمة أو الأحكام القضائية. وفي بعض الدول، يتحمل مراجع المؤسسات المالية واجباً نظامياً يقضي بإبلاغ السلطات الرقابية بوقائع الغش. ويتحمل المراجع واجباً أيضاً في بعض الدول يقضي بإبلاغ السلطات بالتحريفات عندما تفشل الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ التصرف التصحيحي.

٣/١٣ تقييم مدى حدة القصور

يُعرّف القصور المهم بأنه قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة.

وعند تقويم الرقابة الداخلية (انظر الجزء الثاني، الفصل الثاني عشر)، يُقترح أن يستبعد المراجع من نطاق فهمه للرقابة الداخلية عوامل الخطر التي من غير المرجح أن تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية. وفي حال اتباع هذا التوجيه، فإن معظم أوجه القصور في الرقابة التي يتعرف عليها المراجع من المرجح أن تكون مهمة.

وتشبه الضوابط الخاصة بتحديد ما إذا كان القصور مهماً أو غير مهم الضوابط الخاصة بأي خطر آخر (انظر الجزء الثاني، الفصل التاسع). ويُستخدم الحكم المهني لتقييم احتمالية حدوث التحريف، والحجم المحتمل للتحريف إن كان قد حدث. وإذا كان التحريف قد حدث بالفعل، فإن تقييمه سيعتمد على مدى التحريف الفعلي.

وقد يتم التعرف أيضاً على أوجه قصور أقل خطراً، أو حتى طفيفة، في الرقابة أثناء المراجعة. وقد يحدث ذلك نتيجة للمقابلات الشخصية التي تتم مع الإدارة والموظفين، وملاحظة أدوات الرقابة الداخلية أثناء عملها، وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، وأية معلومات أخرى قد يتم الحصول عليها. ويُعد تحديد ما إذا كان لهذه الأمور ما يكفي من الأهمية ليتم الإبلاغ عنها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة مسألة تخضع للحكم المهني.

ويوضح الشكل التالي بعض الأمور التي قد يقوم المراجع بمراعاتها عند تقييم مدى حدة القصور.

الشكل ١-٣/١٣

التعرف على القصور المهم	
ضوابط تقييم القصور	احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهريّة في القوائم المالية في المستقبل.
	قابلية تعرض أصل أو التزام للفقْدان أو الغش.
	التحديد غير الموضوعي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
	المبالغ المعرضة لأوجه القصور، في القوائم المالية.
	حجم الأنشطة التي حدثت أو التي يمكن أن تحدث في أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات المعرضة للقصور أو أوجه القصور.
	الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي.
	سبب الاستثناءات التي تم اكتشافها، ومعدل تكرارها، الناتجة عن أوجه القصور في أدوات الرقابة.
	تفاعل القصور مع أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية.

٤/١٣ المنشآت الأصغر

عند تقييم أوجه القصور في الرقابة في المنشآت الأصغر، يهتم المراجع بالعوامل التالية.

الشكل ٤/١٣-١

الاعتبار	الرقابة في المنشآت الصغيرة
قد يكون الطابع الرسمي لعمل أدوات الرقابة، والأدلة المتاحة على مستوى أدائها، أقل مقارنة بما يكون عليه الحال في المنشآت الأكبر.	
قد لا تكون هناك ضرورة على الإطلاق لأنواع معينة من أنشطة الرقابة. وقد يتم التخفيف من المخاطر من خلال أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة العليا (على سبيل المثال، أدوات الرقابة الشاملة، مثل بيئة الرقابة، التي تمنع أو تكتشف خطأً محدداً).	
سيكون هناك عدد أقل من الموظفين، مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ويمكن التعويض عن ذلك عن طريق ممارسة المدير المالك لإشراف أكثر فاعلية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة الشاملة مثل بيئة الرقابة) مما هو ممكن في المنشآت الأكبر.	
توجد احتمالية أكبر لقيام الإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.	

وإضافة إلى ذلك، قد يكون إبلاغ المكلفين بالحوكمة بأوجه القصور أقل منهجية مما يكون عليه الحال في المنشآت الأكبر.

٥/١٣ توثيق أوجه القصور في الرقابة

لا توجد متطلبات محددة في معايير المراجعة بشأن كيفية توثيق أوجه القصور في الرقابة. ويُعد مدى التوثيق مسألة تخضع للحكم المهني. وإذا كان فريق المراجعة أقل خبرة، فقد يكون من الضروري إجراء توثيق، وتقديم توجيه، أكثر تفصيلاً مما سيكون عليه الحال إذا كان الفريق يتألف من أفراد أكثر خبرة.

وموضح أدناه أحد المناهج الممكنة لتوثيق أوجه القصور التي يتم التعرف عليها. ويمكن استخدام هذا التوثيق للأغراض الآتية:

- مناقشة أوجه القصور مع الإدارة؛
- تقييم مدى حدة أوجه القصور؛
- النظر في مدى الحاجة لتنفيذ أي إجراءات مراجعة أخرى للاستجابة للمخاطر التي لم يتم التخفيف منها؛
- إعداد الاتصالات المطلوبة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

وفيما يلي مثال لهذا التوثيق (بدون إحالات مرجعية إلى أوراق العمل الداعمة وغيرها).

الشكل ٥/١٣-١

ما عامل الخطر أو ما الإقرار المتأثر؟	صف القصور الذي تم التعرف عليه	ما التأثير المحتمل على القوائم المالية؟	قصور مهم؟ (نعم/لا)	استجابة المراجعة
عدم مراعاة الإدارة، أو عدم تقييمها، لمخاطر حدوث الغش.	يتبادل أفراد الإدارة الثقة فيما بينهم ولا يرغبون في تطبيق سياسات مُكلّفة لمواجهة خطر الغش.	تستطيع الإدارة تجاوز أدوات الرقابة والتلاعب بصورة جوهرية في القوائم المالية.	نعم	انظر الإجراءات الخاصة المنفذة على قيود اليومية والأطراف ذات العلاقة وإثبات الإيرادات.
تسجيل المبيعات/الخدمات في فترة محاسبية خاطئة.	لا توجد أية أدوات رقابة لمنع حدوث ذلك وقد تبين لنا عدد من الأخطاء المتعلقة بالفصل الزمني أثناء اختبارات التفاصيل التي أجريناها.	قد تكون الإيرادات محرفة بشكل جوهري في القوائم المالية.	نعم	انظر الإجراءات الزائدة المنفذة فيما يتعلق بالفصل الزمني.
ضعف الإشراف والتوثيق لدعم إعداد التقديرات.	لا يقدم العميل تقريباً أية وثائق لدعم تقديراته.	نظراً لحجم التقديرات، فقد يؤدي الخطأ فيها إلى حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية.	نعم	الحصول على أدلة لدعم الافتراضات وتنفيذ العمليات الحسابية مرة أخرى.

نقاط يلزم مراعاتها

تسجيل أوجه القصور في موضع واحد

حدد نموذجاً واحداً من نماذج المراجعة لتسجيل التفاصيل ذات الصلة الخاصة بأوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة. وسيضمن هذا تسجيل جميع أوجه القصور التي يتم التعرف عليها على أساس متسق وفي موضع واحد. وفي حال بعثرة أوجه القصور عبر مختلف أجزاء الملف، فإنه قد يتم السهو عنها. وقد يؤدي هذا إلى عدم اكتمال استجابات المراجعة للمخاطر القائمة، وعدم اكتمال المعلومات التي يتم إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

وصف الآثار المترتبة

عند توثيق أوجه القصور، اصرف بعض الوقت لوصف الآثار المترتبة على القصور ("ما الأمور التي قد تسير على نحو خاطئ") واستجابة المراجعة المقترحة (إن وجدت) للمخاطر التي لم يتم التخفيف منها.

ما التصرف الموصى به؟

لا يُشترط تقديم توصية للإدارة بالتصرف اللازم لتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة. ولكن هذه التوصيات قد تفيد الإدارة في تحديد التصرف التصحيحي المناسب. وعندما يكون من المرجح تقديم توصيات للإدارة، يتم توثيق اقتراحات التحسين في نفس الوقت مع تسجيل أوجه القصور. وفي حال إرجاء هذه الخطوة، فإن ذلك قد يؤدي إلى تكبد المزيد من الوقت للإلمام بالحقائق مرة أخرى.

٦/١٣ المناقشات الشفوية مع الإدارة

قبل إصدار البلاغ المكتوب، فإنه من الممارسات المثلى المتعارف عليها مناقشة المكتشفات شفويًا (عن طريق إجراء مناقشة مثلاً بناءً على خطاب أولي) مع الشخص أو المستوى الإداري المناسب، وربما مع المكلفين بالحوكمة. والشخص المناسب هو الشخص الذي يستطيع تقويم أوجه القصور واتخاذ التصرف التصحيحي اللازم. وتساعد هذه الخطوة المراجع في ضمان صحة المكتشفات من حيث الوقائع، ومناسبة صياغتها في ظل الظروف القائمة. وقد تمكن هذه الخطوة المراجع أيضاً من الحصول على مؤشرات أولية عن استجابة الإدارة للمكتشفات.

وفيما يخص أوجه القصور المهمة، فإن المستوى الإداري المناسب سيكون أعلى مستوى داخل المنشأة، مثل المدير المالك أو الرئيس التنفيذي أو المدير المالي (أو من يعادله). وفيما يخص أوجه القصور الأخرى، فإن المستوى المناسب قد يكون الإدارة التشغيلية التي تعمل بشكل مباشر في مجالات الرقابة المتأثرة. ويلاحظ أنه إذا كان جميع المكلفين بالحوكمة يعملون أيضاً في إدارة المنشأة، فإن الاتصال بأعلى مستوى إداري قد لا يكون كافياً لإبلاغ جميع من يتولون مسؤوليات الحوكمة.

وإذا كان القصور يمس الإدارة بشكل مباشر (على سبيل المثال، وجود شكوك حول نزاهتها أو كفاءتها)، فلن يكون من المناسب مناقشة ذلك مع الإدارة مباشرة. ويتم مناقشة هذه المكتشفات عادةً مع المكلفين بالحوكمة.

نقاط يلزم مراعاتها

في حال وجود قصور مهم يتعلق بسلوك أو كفاءة المدير المالك أو المكلفين بالحوكمة، فلن يكون هناك مستوى أعلى داخل المنشأة لإبلاغه بالمكتشفات. وفي هذه الحالات، ينظر المراجع في قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة. وقد يستلزم ذلك حصول المراجع على مشورة قانونية.

ويوفر النقاش مع الإدارة فرصة لمناقشة المكتشفات ومعرفة رد فعل الإدارة تجاهها قبل وضعها في صورتها النهائية والإبلاغ بها كتابياً، على النحو الموضح أدناه.

الفوائد	المناقشات مع الإدارة
تنبيه الإدارة، في الوقت المناسب، إلى وجود أوجه القصور.	
فرصة للحصول على معلومات ذات صلة لإمعان النظر، مثل:	
• تأكيد صحة وصف القصور والحقائق المتعلقة به (مثل مدى التحريف الفعلي)؛	
• وجود أدوات رقابة أخرى قد تكون تعويضية؛	
• رد فعل الإدارة وفهمها للأسباب الحقيقية أو المشتبه فيها لأوجه القصور؛	
• وجود استثناءات ناشئة عن أوجه القصور التي انتبعت إليها الإدارة	
معرفة الاستجابة المبدئية للإدارة تجاه المكتشفات.	

١٣/٧ البلاغات المكتوبة

يلزم الإبلاغ كتابياً بأوجه القصور المهمة. ويعكس هذا أهمية هذه الأمور، وقد يدعم الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم المختلفة. وينطبق متطلب الإبلاغ الكتابي بأوجه القصور المهمة على المنشآت بجميع أحجامها، بما فيها المنشآت التي يديرها مالكيها والمنشآت الصغيرة للغاية. ويضمن الإبلاغ بهذه الأمور كتابياً إحاطة المكلفين بالحوكمة بالمشكلات.

ويناقش المراجع أوجه القصور المهمة، في أقرب وقت ممكن بعد استنتاج وجودها، مع الإدارة ثم يبلغ عنها كتابياً إلى المكلفين بالحوكمة. وقد يحتوي خطاب الإبلاغ أيضاً على بعض التوصيات المقترحة بشأن التصرفات التصحيحية، ولكن هذا غير ضروري. وباتخاذ هذه الخطوات، تستطيع الإدارة اتخاذ التصرف التصحيحي في الوقت المناسب.

١٣/٨ استجابة الإدارة للبلاغ

من مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة الاستجابة على نحو مناسب لبلاغات المراجع بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، وأية توصيات يقدمها بشأن التصرفات التصحيحية. وقد تأخذ تلك الاستجابة أحد الأشكال الآتية:

- الشروع في اتخاذ تصرف تصحيحي لتصويب أوجه القصور التي تعرف عليها المراجع؛ أو
- تقرير عدم اتخاذ أي تصرف. فقد تكون الإدارة على دراية بالفعل بأوجه القصور المهمة، وتختار عدم علاجها بسبب التكاليف أو لاعتبارات أخرى؛ أو
- عدم إبداء أية استجابة. وقد يكون هذا مؤشراً على ضعف الموقف السلوكي تجاه الرقابة الداخلية، مما تترتب عليه تأثيرات في تقييم الخطر على مستوى القوائم المالية. وفي بعض الحالات، قد يشكل عدم الاستجابة قصوراً مهماً في حد ذاته.

وبغض النظر عن التصرف الذي تتخذه الإدارة، يتعين على المراجع الإبلاغ كتابياً بجميع أوجه القصور المهمة. ويشمل هذا أوجه القصور المهمة التي تم الإبلاغ عنها بالفعل في الفترات السابقة. وليس من مهام المراجع تحديد ما إذا كانت تكلفة التخفيف من أحد أوجه القصور تفوق المنافع التي سيتم تحصيلها. ولكن من المناسب إيلاء بعض الاعتبار لحجم المنشأة ومراعاة المنطق السليم بحسب الظروف القائمة.

وفي حال استمرار قصور مهم سبق الإبلاغ به، فقد يقوم البلاغ خلال الفترة الحالية بتكرار وصف القصور أو قد يشير ببساطة إلى البلاغ السابق.

وإذا كان القصور غير مهم، فلا حاجة لتدوينه كتابياً أو تكرار الإبلاغ به في الفترة الحالية. ولكن قد يكون من المناسب للمراجع إعادة الإبلاغ بأوجه القصور الأخرى إذا تغيرت الإدارة أو إذا نما إلى علم المراجع معلومات جديدة.

محتوى الإبلاغ

يشتمل الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة عادةً على ما يلي:

- إشارة إلى أنه لو كان المراجع قد طبق إجراءات أكثر عمقاً على الرقابة الداخلية، لربما كان قد تعرف على المزيد من أوجه القصور التي يلزم التقرير عنها، أو توصل إلى أن بعض أوجه القصور المقرر عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للتقرير عنها؛
- وصف لطبيعة كل قصور مهم وتأثيراته المحتملة. ولا توجد حاجة لتقدير حجم تلك التأثيرات؛

- أي اقتراحات بشأن التصرف التصحيحي لأوجه القصور؛
 - استجابات الإدارة الفعلية أو المرتقبة؛
 - إفادة بشأن ما إذا كان المراجع قد نفذ، أو لم ينفذ، أية خطوات للتحقق من تطبيق استجابات الإدارة؛
 - إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لأغراض إبلاغ المكلفين بالحوكمة، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.
- وقد يتم وضع أوجه القصور المهمة في مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب القيام بذلك.

متطلبات التقرير المحلية

- قد تحدد الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول متطلبات إضافية للمراجع تقتضي الإبلاغ عن نوع محدد، واحد أو أكثر، من أنواع القصور في الرقابة الداخلية التي يتم التعرف عليها أثناء المراجعة. وعند حدوث ذلك:
- تظل متطلبات معيار المراجعة (٢٦٥) منطبقة، بغض النظر عن احتمال أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع استخدام مصطلحات أو تعريفات معينة؛
 - يستخدم المراجع المصطلحات والتعريفات التي لغرض الإبلاغ وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية المنطبقة.

٩/١٣ توقيت الإبلاغ الكتابي

- يتعين على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة كتابياً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة. ومن بين العوامل التي يلزم مراعاتها في هذا الشأن:
- هل التأخير دون داعٍ في الإبلاغ بهذه المعلومات سيفقد أهميتها؟
 - هل تُعد المعلومات عاملاً مهماً في تمكين المكلفين بالحوكمة بالوفاء بمسؤوليات الإشراف المنوطة بهم؟
- وما لم تحدد المتطلبات المحلية تاريخاً معيناً، فإن آخر تاريخ لإصدار البلاغ المكتوب هو قبل تاريخ تقرير المراجع أو بعده بقليل. ونظراً لأن البلاغ المكتوب يشكل جزءاً من ملف المراجعة، فإن هذا يمكن المراجع من استكمال جمع ملف المراجعة النهائي في حينه.

نقاط يلزم مراعاتها

يتم الإبلاغ بأوجه القصور في الرقابة الداخلية قبل بداية أعمال المراجعة في نهاية الفترة بمدة كافية إن أمكن. وقد يمكن الإشعار المبكر الإدارة من اتخاذ تصرف تصحيحي قد يساعد المراجع عن طريق تخفيض تقييم خطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية أو مستوى الإقرارات. وعلى سبيل المثال، يمكن للتوصية باستبدال أو نقل محاسب/ماسك دفاتر غير كفؤ أن تخفض بدرجة كبيرة من العمل الذي يتطلبه إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة.

١٠/١٣ دراسات الحالة — الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

- للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".
- يتم التعرف على أوجه القصور في الرقابة الداخلية طوال مراحل المراجعة (تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر وإعداد التقرير)، ويجب على المراجع تجميعها لإبلاغ الإدارة بها بعد ذلك. ويتم إبلاغ الإدارة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (في تصميمها وعملها على السواء) باستخدام خطاب كالموضح أدناه.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث



جميل، ودوايند آند وينج ذ.م.م
٥٥ كينغستون ستريت، كيب تاون، يونايتد تريبتوريز
١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ مارس ٢٠٠٣

السيد سراج دفئا

شركة دفئا للأثاث

[العنوان]

الموضوع: مراجعة القوائم المالية لسنة ٢٠٠٢

السيد/ سراج المحترم

تحية طيبة وبعد،

كان الهدف من مراجعتنا هو الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريف الجوهرى. ولم يتم تصميم مراجعتنا لغرض التعرف على أمور معينة ليتم الإبلاغ عنها. وبناءً عليه، فإن مراجعتنا لن نتعرف عادةً على مثل تلك الأمور التي قد تكون موضع اهتمامكم، ومن غير المناسب استنتاج عدم وجود أي من تلك الأمور.

وأثناء مراجعتنا لشركة دفئا للأثاث فيما يخص الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢، تعرفنا على أوجه القصور التالية في الرقابة الداخلية، التي تعتبر مهمة في رأينا. والقصور المهم أو أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية هي تلك التي لها، بحسب حكمنا المهني، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة.

قيود اليومية غير المصرح بها

لا توجد حالياً أية أدوات للرقابة على قيود اليومية اليدوية التي تتم طوال الفترة. ودون وجود أي فصل في الواجبات وأية أدوات للرقابة على القيود التي تتم، فقد تحدث أخطاء أو تحريفات وتكرر دون أن يتم اكتشافها. ورغم أن مراجعتنا لم تعثر على أي أخطاء أو تحريفات من ذلك القبيل، فإن هذا الوصول غير المقيد وغير المراقب متاح لجميع موظفي الشركة في الوقت الحالي يشكل خطراً على دقة القوائم المالية.

ونحن نوصي بالفصل المناسب في الواجبات بناءً على الأدوار والمسؤوليات. وينبغي أيضاً تحديد آلية رسمية لتفحص قيود اليومية. وينبغي اعتماد جميع القيود المهمة قبل إدراجها، وينبغي على الإدارة إجراء تفحص ثانوي لهذه القيود على أساس شهري.

ضعف أدوات الرقابة على المخزون

توجد حالياً أدوات رقابة محدودة للغاية على المخزون. ودون وجود أدوات رقابة مناسبة، فإن المخزون قد يكون غير كامل أو قد يتم تقويمه بشكل غير سليم أو قد يتعرض للسرقة.

ونحن نوصي بأن تطبق شركة دفئا أدوات رقابة رسمية على وسم المخزون وجرده بشكل دوري. وينبغي مقارنة سجلات المخزون بالمنتجات الفعلية في المخازن على أساس شهري. وينبغي أيضاً إجراء فحص بصري شهرياً للسلع المتقدمة والتالفة لضمان تسجيل أي تخفيض في قيمة المخزون عند الحاجة.

لقد تم إعداد هذا الخطاب لغرض إحاطة الإدارة لا غير، ولا يُقصد به أي غرض آخر. ولا نتحمل أية مسؤولية تجاه أي أطراف ثالثة تستخدم هذا الخطاب.

مع خالص التحية

جميل، ودوايند آند وينج ذ.م.م

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه



جميل، ودوايند أند وينج ذ.م.م
٥٥ كينغستون ستريت، كيب تاون، يونايتد تريستوريز
١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ مارس ٢٠٢٣

السيد راجيش كومار

شركة كومار وشركاه

[العنوان]

الموضوع: مراجعة القوائم المالية لسنة ٢٠٢٢

السيد/ راجيش المحترم

تحية طيبة وبعد،

كان الهدف من مراجعتنا هو الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريف الجوهرى. ولم يتم تصميم مراجعتنا لغرض التعرف على أمور معينة ليتم الإبلاغ عنها.

وبناءً عليه، فإن مراجعتنا لن نتعرف عادةً على مثل تلك الأمور التي قد تكون موضع اهتمامكم، ومن غير المناسب استنتاج عدم وجود أي من تلك الأمور.

وأثناء مراجعتنا لشركة كومار وشركاه فيما يخص الفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢، تعرفنا على القصور التالي في الرقابة الداخلية، الذي يعتبر مهماً في رأينا. والقصور المهم أو أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية هي تلك التي لها، بحسب حكمنا المبنى، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة.

عدم الفصل في الواجبات

لا يوجد حالياً فصل في الواجبات في شركة كومار وشركاه. ويحظى ماسك الدفاتر الذي يعمل بدوام جزئي بوصول كامل ورقابة تامة على جميع مهام مسك الدفاتر في شركة كومار. ودون الفصل في الواجبات بين أكثر من موظف، فإن ثمة خطر يتمثل في احتمال ارتكاب ماسك الدفاتر لأخطاء غير متعمدة أو متعمدة ومرورها دون أن يتم اكتشافها.

ونحن نوصي بأن تقوم شركة كومار وشركاه بالنظر في تعيين موظف آخر بدوام جزئي لاقتسام المهام مع ماسك الدفاتر. وإذا لم يكن هذا ممكناً عملياً، نظراً لصغر حجم الشركة وقيود التكلفة، فإننا نوصي بأن يزيد السيد راج كومار من مشاركته في جوانب العمل المتعلقة بمسك الدفاتر لتوفير الإشراف الكافي على عمل ماسك الدفاتر.

لقد تم إعداد هذا الخطاب لغرض إحاطة الإدارة لا غير، ولا يُقصد به أي غرض آخر. ولا نتحمل أية مسؤولية تجاه أي أطراف ثالثة تستخدم هذا الخطاب.

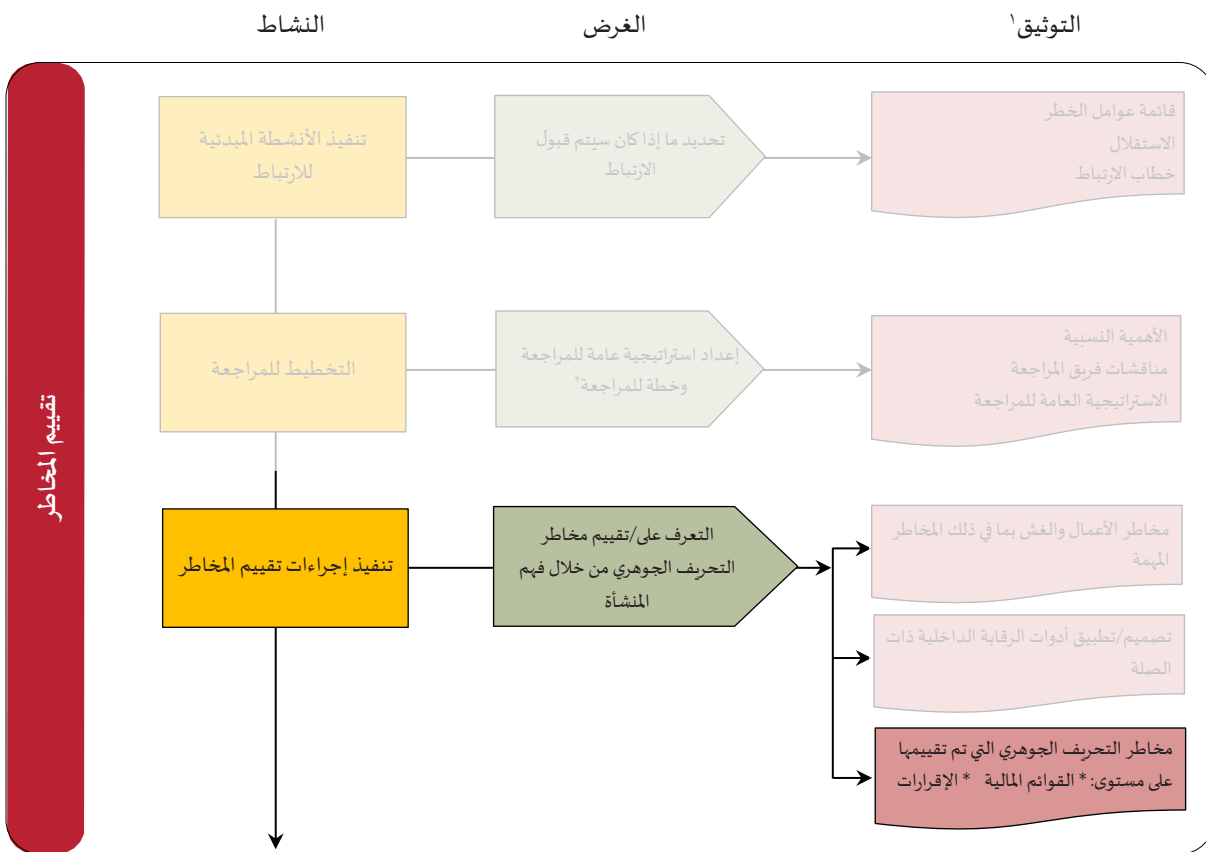
مع خالص التحية

جميل، ودوايند أند وينج ذ.م.م

١٤. ختام مرحلة تقييم المخاطر

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
ختام مرحلة تقييم المخاطر بتوثيق المخاطر التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.	٣١٥

الشكل ١٤/١-٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٥/٣١٥	يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها: (أ) على مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات ١٢٢أ-١٢٥أ) (ب) على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (راجع: الفقرات ١٢٦أ-١٣١أ) لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.
٢٦/٣١٥	ولهذا الغرض، يجب على المراجع أن يقوم بما يلي: (أ) التعرف على المخاطر أثناء عملية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم أدوات الرقابة ذات الصلة المتعلقة بتلك المخاطر، وعن طريق النظر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات (بما في ذلك الجوانب النوعية والكمية لتلك الإفصاحات) في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات ١٣٢أ-١٣٦أ) (ب) تقييم المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقويم ما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر شيوعاً بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات؛ (ج) ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة التي ينوي المراجع اختبارها؛ (راجع: الفقرات ١٣٧أ-١٣٩أ) (د) النظر في احتمالية حدوث تحريف، بما في ذلك إمكانية حدوث تحريفات متعددة، وما إذا كان التحريف المحتمل يمكن أن يؤدي إلى حدوث تحريف جوهري. (راجع: الفقرة ١٤٠أ)
٣٢/٣١٥	يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (أ) المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، متى كانت مطلوبة بمقتضى الفقرة ١٠، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الأساسية للفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ١١ وكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية المحددة في الفقرات ١٤-٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم التوصل إلى هذا الفهم من خلالها؛ وإجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة؛ (ج) مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٥؛ (د) المخاطر التي تم التعرف عليها، وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي توصل المراجع إلى فهم بشأنها، نتيجةً للمتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧-٣٠. (راجع: الفقرات ١٥٣أ-١٥٦أ)

١/١٤ نظرة عامة

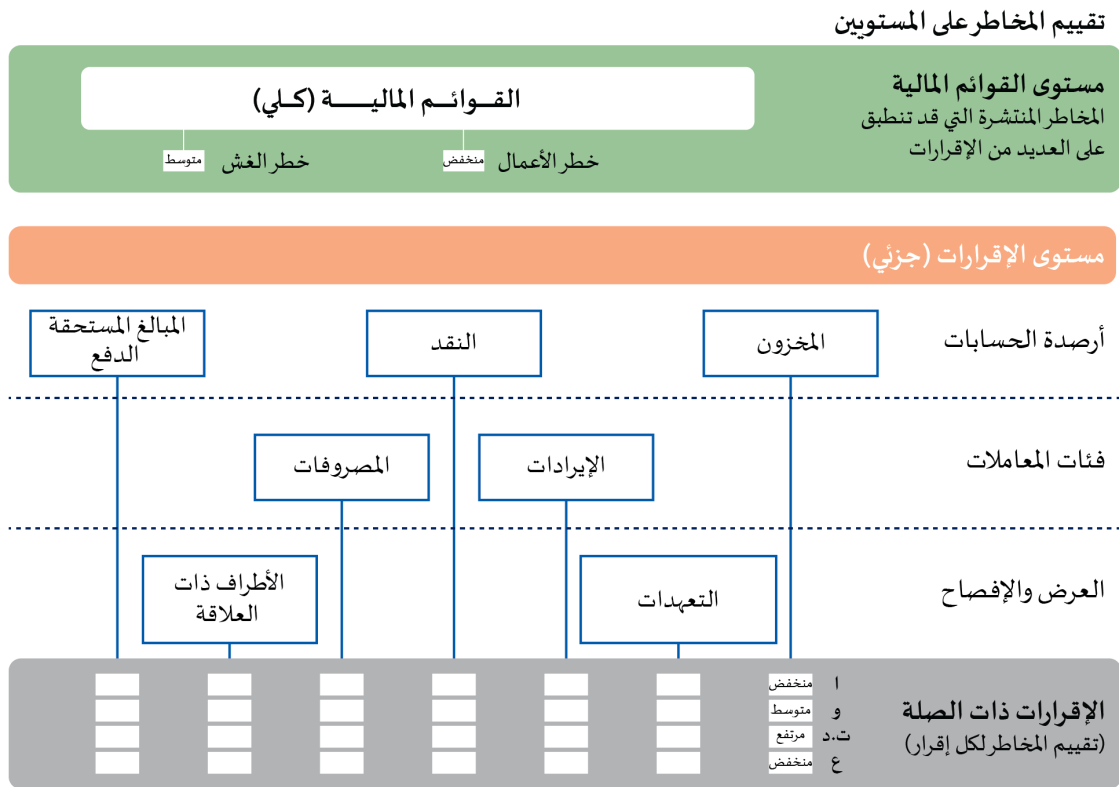
الخطوة النهائية في مرحلة المراجعة الخاصة بتقييم المخاطر هي تفحص نتائج إجراءات تقييم المخاطر، ثم تقييم مخاطر التحريف الجوهري (أو تلخيصها، إذا كانت قد تم تقييمها بالفعل) على:

- مستوى القوائم المالية؛
- مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وسوف تشكل قائمة المخاطر المُقيَّمة الناتجة عن هذه الخطوة الأساس للمرحلة التالية أثناء المراجعة، وهي تحديد كيفية الاستجابة بشكل مناسب للمخاطر التي تم تقييمها من خلال تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

ويوضح الشكل التالي مستويي تقييم المخاطر:

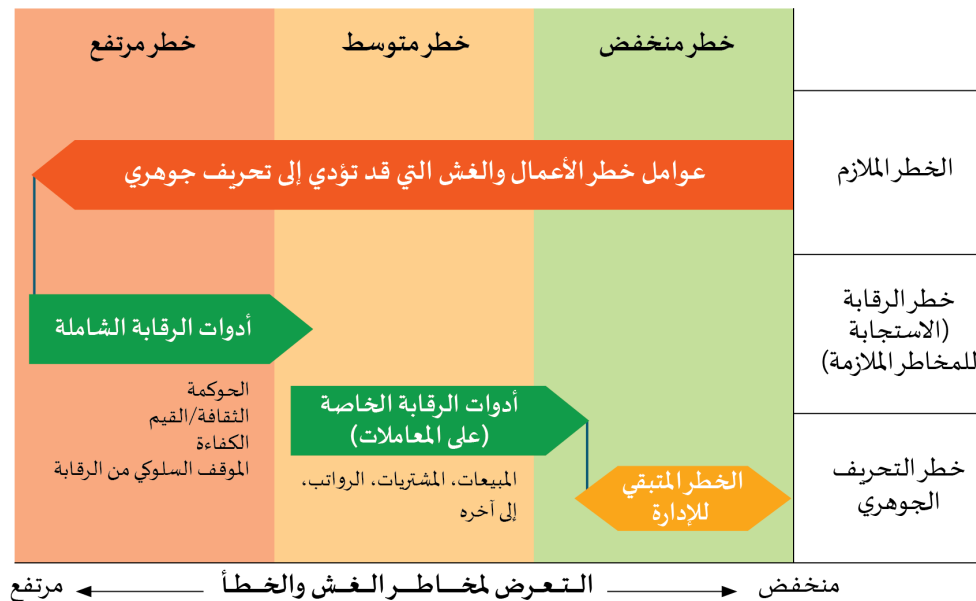
الشكل ١-١٤



٢/١٤ أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى الآن

تتألف الأدلة التي تم الحصول عليها حتى الآن، عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، من التعرف على المخاطر الملازمة وتقييمها، وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة الداخلية التي تواجه تلك المخاطر. وما يتبقى من ذلك هو خطر التحريف الجوهري. وهو ببساطة الخطر المتبقي بعد أن يؤخذ في الحسبان تأثير أدوات الرقابة الداخلية المطبقة لتخفيف من المخاطر الملازمة. وهذا موضح في الشكل أدناه.

الشكل ١-٢/١٤



ملحوظة: طول الأشرطة الأفقية في هذا الشكل هو فقط لأغراض التوضيح وسيختلف من منشأة لأخرى.

ويحتوي الشكل أدناه على قائمة بمصادر أدلة المراجعة التي قد تكون ذات صلة بتلخيص وتقييم المخاطر على المستويين.

الشكل ٢-٢/١٤

أدلة المراجعة	الجزء والفصل
الاستراتيجية العامة للمراجعة	ج ٥/٢
الأهمية النسبية وتحديد الإفصاحات والجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية	ج ٦/٢
مناقشات فريق المراجعة	ج ٧/٢
نتائج تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر	ج ٣/١، ج ٣/٢ إلى ١٤
التعرف على المخاطر الملزمة وتقييمها	ج ٩ و ٨/٢
المخاطر المهمة	ج ١٠/٢
فهم وتقويم الرقابة الداخلية	ج ١١ و ١٢/٢
أوجه القصور المهمة التي تم التعرف عليها	ج ١٣/٢

٣/١٤ تلخيص تقييمات المخاطر المختلفة

الغرض من تقييم المخاطر هو توفير أساس ونقطة مرجعية لما يلزم اتخاذه للاستجابة لتلك المخاطر بشكل مناسب عن طريق إجراءات المراجعة الإضافية التي تمتاز بحسن التصميم والكفاءة.

وإذا كانت المخاطر التي تم التعرف عليها حتى الآن قد تم توثيقها وتقييمها بالفعل على نحو متسق، فسيكون من السهل نسبياً تفحصها وتلخيصها.

ويجمع ملخص المخاطر التي تم تقييمها بين عوامل الخطر الملزم التي تم التعرف عليها وتقويم أية أدوات رقابة تم تصميمها وتطبيقها للتخفيف من تلك المخاطر.

وكل ما يلزم الآن هو تقييم خطر التحريف الجوهرى المتبقى. وفي الشكل التالي، تم تقييم المخاطر الملزمة بأنها مرتفعة في الغالب، وتم توضيح ما إذا كانت أدوات الرقابة الداخلية ذات الصلة (إن وجدت)، التي تم تصميمها لمواجهة المخاطر، تخفف من تلك المخاطر أو لا. وحيث إن بعض أدوات الرقابة ستكون أكثر فاعلية من غيرها في التخفيف من المخاطر، فإنه سيلزم استخدام الحكم المهني لتحديد خطر التحريف الجوهرى المتبقى. وفي هذا المثال، تم تقييم خطر التحريف الجوهرى المتبقى بأنه مرتفع أو متوسط أو منخفض.

خطر التحريف الجوهرى (بناءً على الحكم المهني)	هل أدوات الرقابة تخفف من المخاطر؟ (التصميم والتطبيق)	تقييم الخطر الملازم (الاحتمالية والحجم)	
المخاطر الفردية على مستوى القوائم المالية (كلي)			
متوسط	=	نعم	مرتفع
منخفض	=	نعم	مرتفع
مرتفع	=	لا	مرتفع
متوسط	=	نعم	مرتفع
تقويم أدوات الرقابة ذات الصلة			
خطر الأعمال أ			
خطر الأعمال ب			
خطر الغش أ			
خطر الغش ب			
المخاطر الفردية على مستوى الإقرارات فيما يخص المخزون (جزئي)			
منخفض	=	نعم	متوسط
متوسط	=	نعم	مرتفع
مرتفع	=	لا	مرتفع
مرتفع	=	لا	مرتفع
تقويم أدوات الرقابة ذات الصلة			
الخطر أ - الاكتمال			
الخطر ب - الاكتمال			
الخطر و - الوجود			
الخطر ز - الوجود			

ملاحظات:

- قبل التوصل إلى استنتاج بعدم وجود مخاطر معينة فيما يخص أحد الجوانب أو الإفصاحات في القوائم المالية، يُنظر في وجود العوامل الأخرى ذات الصلة، مثل الأخطاء السابقة المعروفة وقابلية تعرض الأصول/الالتزامات للغش واحتمالية التجاوز من جانب الإدارة والخبرة من الفترة السابقة.
- إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على خطر رقابة تم تقييمه بأنه منخفض (على سبيل المثال، للحد من مدى الإجراءات الأساس)، فيلزم إجراء اختبارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة لدعم مثل هذا التقييم.
- في بعض الحالات، قد يوجد لدى المنشأة بعض أدوات الرقابة الداخلية، ولكن يعتبر المراجع أن هذه الأدوات غير ذات صلة بالمراجعة وبالتالي لا يتم تقييمها. وفي هذه الحالات، يتم تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع.
- تكون أدوات الرقابة الخاصة (على المعاملات) عادةً ناجحة (مما يؤدي إلى انخفاض الخطر المقيّم) أو غير ناجحة (مما يؤدي إلى ارتفاع الخطر المقيّم). ويعني هذا أن خطر الرقابة لا يتم تقييمه أبداً بأنه متوسط. ومع ذلك، يقيّم بعض المراجعين خطر الرقابة بأنه متوسط عندما لا يمكن الاعتماد بشكل كامل على عمل أداة الرقابة، ولكن يُتوقع أن تكون ناجحة في معظم الأوقات. وغالباً ما يكون هذا هو الحال في المنشآت الأصغر.
- يُعد تحديد الخطر المتبقي الناتج عن الجمع بين الخطر الملازم وخطر الرقابة مسألة تخضع للحكم المهني. ويوضح الشكل أدناه صوراً متنوعة للجمع بين الخطرين، ولكنه لا يغني عن ممارسة الحكم المهني بناءً على الظروف القائمة.

الخطر الملازم	مواجهة الخطر من خلال أدوات الرقابة (خطر الرقابة)	خطر التحريف الجوهرى المتبقى
مرتفع	مرتفع	مرتفع
مرتفع	متوسط	متوسط
مرتفع	منخفض	متوسط أو منخفض
متوسط	مرتفع	متوسط
متوسط	متوسط	متوسط
متوسط	منخفض	منخفض
منخفض	مرتفع	منخفض
منخفض	متوسط	منخفض
منخفض	منخفض	منخفض

نقاط يلزم مراعاتها

توثيق أسباب التقييمات المحددة للمخاطر

عند تلخيص المخاطر التي تم تقييمها، احرص على تقديم وصف موجز لأسباب كل تقييم أو ذكر إحالة مرجعية إلى الموضوع الذي يمكن الاطلاع فيه على هذه الأسباب. وهذا أكثر أهمية في الغالب من التقييم نفسه، لأنه يساعد في تصميم استجابات مخصصة وفعالة من حيث التكلفة.

تقييم الخطر الملازم

تذكر أن تقييم الخطر الملازم يتم إنجازه دائماً قبل أي نظر في أدوات الرقابة التي قد تخفف من الخطر. وبافتراض أن معظم جوانب القوائم المالية التي سيتم مراجعتها ستتجاوز الأهمية النسبية الكلية، فمن المرجح (في معظم الحالات) أن يكون خطر التحريف الملازم (قبل الرقابة الداخلية) مرتفعاً لمعظم الإقرارات.

انخفاض الخطر لجميع الإقرارات

عند تقييم أحد جوانب القوائم المالية بأنه يمثل خطراً منخفضاً فيما يخص جميع الإقرارات، فلا حاجة عندئذ لتكرار نفس الأسباب لكل إقرار على حدة. ولكن يتم توثيق سبب انخفاض جميع التقييمات.

٤/١٤ إعادة النظر في تقييمات المخاطر

لا ينتهي تقييم المخاطر في وقت معين. فقد يتم الحصول على معلومات جديدة أثناء التقدم في المراجعة، وقد يؤدي تنفيذ إجراءات المراجعة إلى التعرف على مخاطر إضافية أو على أن الرقابة الداخلية لا تعمل على النحو المنشود. وعند حدوث ذلك، ينبغي إعادة النظر في التقييم الأصلي للمخاطر ومراعاة أثر ذلك على طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

٥/١٤ التوثيق

يمكن توثيق ملخص المخاطر التي تم تقييمها بعدة طرق. وفيما يلي ثلاثة مناهج محتملة لذلك:

- مستند قائم بذاته.
- مستند منفصل يلخص تقييمات الخطر الملازم وخطر الرقابة، والأسباب الرئيسية لتقييمات الخطر المُجمَّع. ويمكن أيضاً استخدام هذا المستند لشرح الاستجابة للمخاطر (بصورة عامة).
- الإدراج ضمن الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.
- يمكن استخدام الجزء الأول من كل قسم في خطة المراجعة (على سبيل المثال، الأقسام المتعلقة بالمبالغ المستحقة التحصيل والمبالغ المستحقة الدفع وما إلى ذلك) لشرح تقييمات المخاطر وأثرها على إجراءات المراجعة المخطط لها.
- تضمين تقييمات المخاطر كجزء من توثيق المراجع للإجراءات الإضافية.
- في هذه الحالة، تقييمات المخاطر وخطط المراجعة ونتائج العمل المُنفَّذ يمكن توثيقها جميعها في ورقة عمل واحدة شاملة لكل جانب من الجوانب الخاصة بالقوائم المالية.

ويتأثر شكل ومدى التوثيق الداعم لتقييمات المخاطر بما يلي:

- طبيعة المنشأة وحجمها ومدى تعقيدها ورقابتها الداخلية؛
- مدى توفر المعلومات من المنشأة؛
- منهجية المراجعة والتقنية المستخدمة خلال المراجعة.
- ومن بين العوامل الأخرى التي يلزم مراعاتها عند تحديد شكل التوثيق:
- سهولة الفهم؛
- الاحالات المرجعية إلى تصميم وتطبيق استجابات المراجعة المناسبة؛
- القدرة على تيسير التحديث في الفترات اللاحقة؛
- سهولة الفحص. ينبغي أن يكون الفاحص قادراً على تحديد ما إذا كانت المخاطر الرئيسية قد تم التعرف عليها وتحديد مدى مناسبة استجابة المراجعة الناتجة.
- وسيفيد التوثيق الجيد للملخص المخاطر التي تم تقييمها في اجتماعات التخطيط التي يعقدها الفريق في الفترات اللاحقة حيث يمكن مناقشة طبيعة المخاطر واستجابات المراجعة.

ويوضح الشكل التالي منهجاً يستخدم مستنداً قائماً بذاته ولكنه مرتبط بشكل وثيق بخطة المراجعة. ويُلاحظ أن هذا الشكل يستخدم الإقرارات الأربعة المُجمَّعة (المستخدمة لأغراض هذا الدليل)، المحددة في الفصل السادس من الجزء الأول.

مستويات تقييم المخاطر

خطر						
الخطر		خطر	التحريف	توثيق المخاطر الرئيسية والعوامل الأخرى المساهمة في تقييم المخاطر		
الإقرارات		الملازم	الرقابة	الجوهري		
					الصناعة في تراجع عام نظراً لظهور تقنيات حديثة. ومع ذلك، لا تزال المبيعات جيدة والمنشأة تستثمر في أنشطة البحث والتطوير.	
مستوى القوائم المالية		م	متوسط	منخفض	منخفض	الموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد. ويشغل أفراد مؤهلون المناصب الرئيسية.
						تجاوزات الإدارة محتملة لكن توجد سياسات جديدة ينبغي أن تردعها عن الممارسات الأكثر شيوعاً.
						مجلس الحوكمة يتألف من أفراد العائلة.
مستوى الإقرارات						
	جوانب أو إفصاحات القوائم المالية					
١	المبيعات	١	مرتفع	منخفض	متوسط	يريد الملاك التوفير في الضرائب. وإثبات الإيرادات لم يكن متنسقاً.
		و	متوسط	منخفض	منخفض	تم التعرف على أدوات ذات صلة للرقابة الداخلية. ويمكن إجراء اختبارات للرقابة الداخلية فيما يخص هذا الإقرار.
		د.ت	متوسط	منخفض	منخفض	تم التعرف على أدوات ذات صلة للرقابة الداخلية ولا يوجد تاريخ سابق من الأخطاء.
		ع	غير منطبق	غير منطبق	غير منطبق	
٢	المبالغ المستحقة التحصيل	١	منخفض	منخفض	منخفض	تم التعرف على أدوات رقابة ذات صلة ولا يوجد تاريخ سابق من الأخطاء.
		و	مرتفع	متوسط	متوسط	مكافآت موظفي المبيعات تعتمد على المبيعات المسجلة.
		د.ت	منخفض	منخفض	منخفض	تم التعرف على أدوات ذات صلة للرقابة الداخلية ولا يوجد تاريخ سابق من الأخطاء. وقد يشكل استرداد المبالغ المستحقة التحصيل مشكلة في الصناعات المتراجعة.
		ع	مرتفع	متوسط	متوسط	التأكد من مدى مناسبة عرض القوائم المالية ومن تناول الإفصاحات الواردة ضمن الإفصاحات لأي هبوط في القيمة
٣	المخزون	١	منخفض	منخفض	منخفض	تم التعرف على أدوات رقابة ذات صلة ولا يوجد تاريخ سابق من الأخطاء.
		و	مرتفع	مرتفع	مرتفع	سرقة المخزون وضعف الرقابة الداخلية للمادية في المخازن.
		د.ت	منخفض	منخفض	منخفض	تم التعرف على أدوات رقابة ذات صلة ولا يوجد تاريخ سابق من الأخطاء. وستتقدم أجزاء من المنتجات، أو حتى منتجات بكاملها، بسبب التقنيات الحديثة.
		ع	متوسط	مرتفع	متوسط	كان الإفصاح عن مكونات المخزون عرضة للخطأ في السابق.

دليل الرموز:

م = خطر منتشر د.ت = الدقة والتقييم ١ = الاكتمال ع = العرض و = الوجود

قد يشير توثيق المخاطر التي تم تقييمها أيضاً إلى:

- تفاصيل المخاطر المهمة التي تتطلب اهتماماً خاصاً؛
- المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٦/١٤ دراسات الحالة — ختام مرحلة تقييم المخاطر

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

الخطوة النهائية في آلية تقييم المخاطر هي تقييم مخاطر التحريف الجوهرى المُجمَّعة على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

ويمكن تلخيص تقييمات المخاطر باستخدام منهج من قبيل الموضح أدناه. ولم يتم إضافة معلومات داعمة (عن مواضع توثيق التقييمات الخاصة بالخطر الملازم وخطر الرقابة). وفي الممارسة العملية، يتم إضافة إحالات مرجعية إلى البيانات الداعمة.

دراسة الحالة أ - دفن للأثاث

مستويات تقييم المخاطر

خطر					
الخطر		خطر	الخطر	الإقرارات	
التحريف		الرقابة	الملازم	توثيق المخاطر الرئيسية والعوامل الأخرى المساهمة في تقييم المخاطر	
					الموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد ويشغل أفراد مؤهلون المناصب الرئيسية.
		متوسط	مرتفع	م	مستوى القوائم المالية
		متوسط			تجاوزات الإدارة محتملة، وبخاصة فيما يتعلق بإثبات الإيرادات ولكننا لم نعثر على أية حالات لحدوث ذلك. والموقف السلوكي تجاه الرقابة جيد.
					يوفر الاجتماع الشهري لمراجعة الأداء نوعاً من المساءلة للإدارة.
					مستوى الإقرارات
					جوانب أو إفصاحات القوائم المالية
		منخفض	مرتفع	ا	المبيعات
		منخفض	منخفض	و	
		منخفض	منخفض	د.ت	
		منخفض	منخفض	ع	
		منخفض	منخفض	ا	المبالغ المستحقة التحصيل
		متوسط	مرتفع	و	
		متوسط	مرتفع	د.ت	

دليل الرموز:

م = خطر منتشر د.ت = الدقة والتقييم ا = الاكتمال ع = العرض و = الوجود

من الممارسات الجيدة في هذه اللحظة التحضير لإبلاغ الإدارة بمواطن الضعف المهمة التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية.

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

ختام مرحلة تقييم المخاطر

مستويات تقييم المخاطر

خطر						
الخطر		خطر	التحريف			
الإقرارات		الملازم	الرقابة	الجوهري	توثيق المخاطر الرئيسية والعوامل الأخرى المساهمة في تقييم المخاطر	
					الموقف السلوكي للإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد ويشغل أفراد مؤهلون المناصب الرئيسية.	
مستوى القوائم المالية				متوسط	من المحتمل وقوع تجاوز من جانب الإدارة بسبب الضغوط التي يفرضها الوفاء بشروط القروض المصرفية والحد من الضرائب. ولم يخضع عمل ماسك الدفاتر لمراجعة ثابتة من قبل السيد راج طوال الفترة. ويبدو الاستياء على الموظف المسؤول عن مسك الدفاتر وربما تتوفر لديه الفرصة لتحريف الأرقام. ولذلك، قد تحدث أخطاء غير متعمدة وحالات غش متعمدة وتتم دون أن يتم اكتشافها.	
					يوفر الاجتماع الشهري لمراجعة الأداء نوعاً من المساءلة للإدارة.	
مستوى الإقرارات						
	جوانب أو إفصاحات القوائم المالية					
١	المبيعات	١	مرتفع	منخفض	متوسط	تم التعرف على أدوات ذات صلة للرقابة الداخلية فيما يخص هذا الإقرار.
		و	مرتفع	منخفض	متوسط	تم التعرف على أدوات ذات صلة للرقابة الداخلية فيما يخص هذا الإقرار ولكن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تثير القلق.
		د.ت	مرتفع	منخفض	متوسط	تم التعرف على أدوات ذات صلة للرقابة الداخلية فيما يخص هذا الإقرار ولكن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تثير القلق. وتوجد احتمالية لحدوث مرتجعات في المبيعات بسبب حالة الصناعة.
		ع	غير منطبق	غير منطبق	غير منطبق	
٢	المبالغ المستحقة التحصيل	١	مرتفع	منخفض	متوسط	معظم رصيد المبالغ المستحقة التحصيل هو من شركة دفتا. ولم يتم التعرف على مخاطر أخرى.
		و	مرتفع	متوسط	متوسط	معظم رصيد المبالغ المستحقة التحصيل هو من شركة دفتا. ولم يتم التعرف على مخاطر أخرى.
		د.ت	متوسط	متوسط	متوسط	قد يجد صغار العملاء صعوبة في دفع فواتيرهم في هذه الأوقات الاقتصادية الصعبة.
		ع	متوسط	متوسط	متوسط	يلزم النظر في الإفصاح المتعلق بتقديرات الحسابات المشكوك فيها وأي ديون كبيرة معدومة.

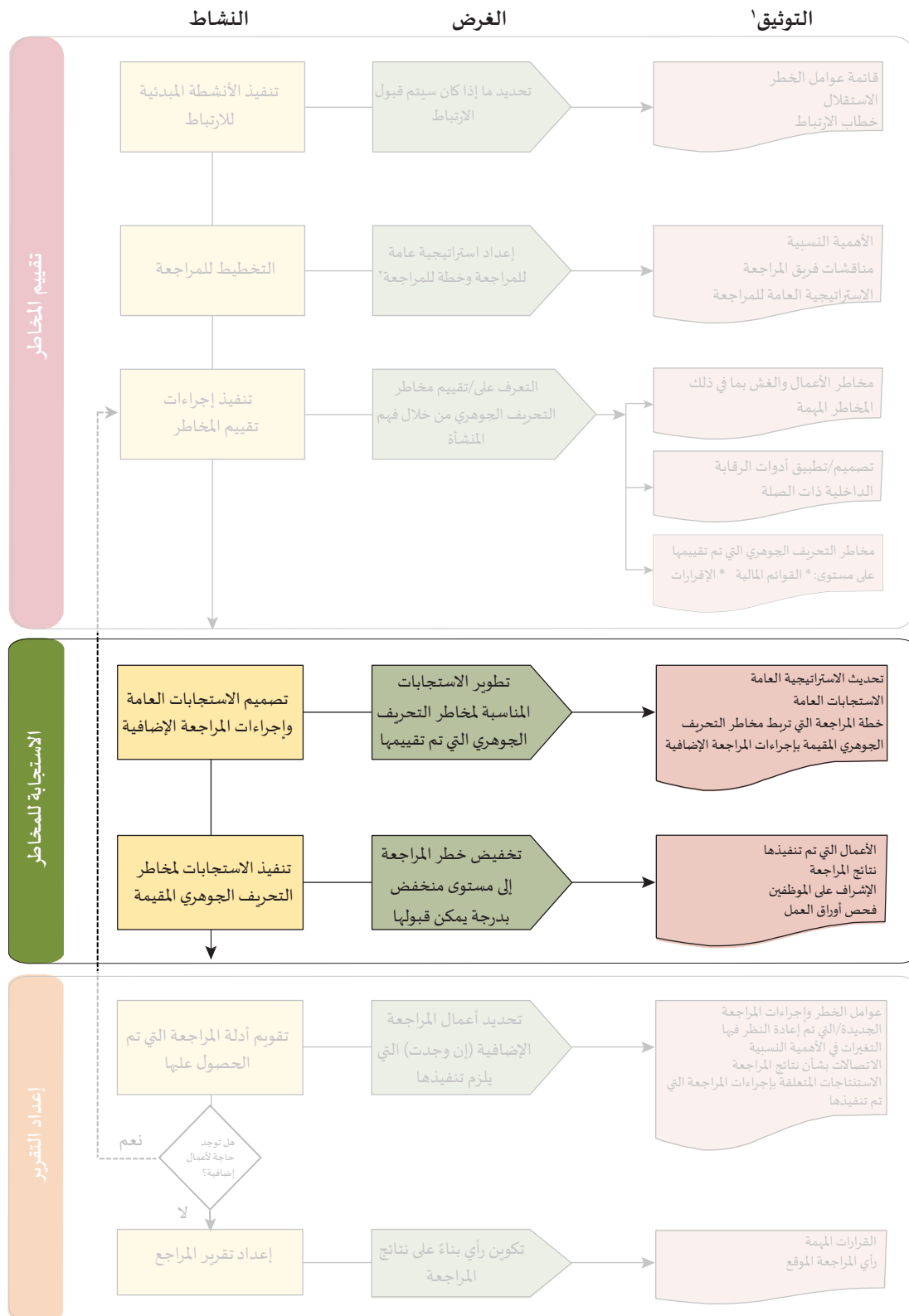
دليل الرموز:

م = خطر منتشر د.ت = الدقة والتقييم ا = الاكتمال ع = العرض و = الوجود

من الممارسات الجيدة في هذه اللحظة التحضير لإبلاغ الإدارة بمواطن الضعف المهمة التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية.

١٥. الاستجابة للمخاطر - نظرة عامة

الشكل ١٥/٠٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥/٣٣٠	يجب على المراجع أن يُصمم ويطبق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات ١١-٣١)
٦/٣٣٠	يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهها إلى مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٤١-٨١)

تشتمل مرحلة الاستجابة للمخاطر على الخطوات الموضحة أدناه.

الشكل ٢٠٠/١٥.



وتحتوي القائمة أدناه على المفاهيم الرئيسية التي تناولها مرحلة الاستجابة للمخاطر.

الجزء والفصل	
ج ٩-١	الاستجابة للمخاطر المقيّمة
ج ١٠-١	إجراءات المراجعة الإضافية
ج ١١-١	التقديرات المحاسبية
ج ١٢-١	الأطراف ذات العلاقة
ج ١٣-١	الأحداث اللاحقة
ج ١٤-١	الاستمرارية
ج ١٥-١	ملخص بمتطلبات معايير المراجعة الأخرى
ج ١٦-١	توثيق أعمال المراجعة

نقاط يلزم مراعاتها

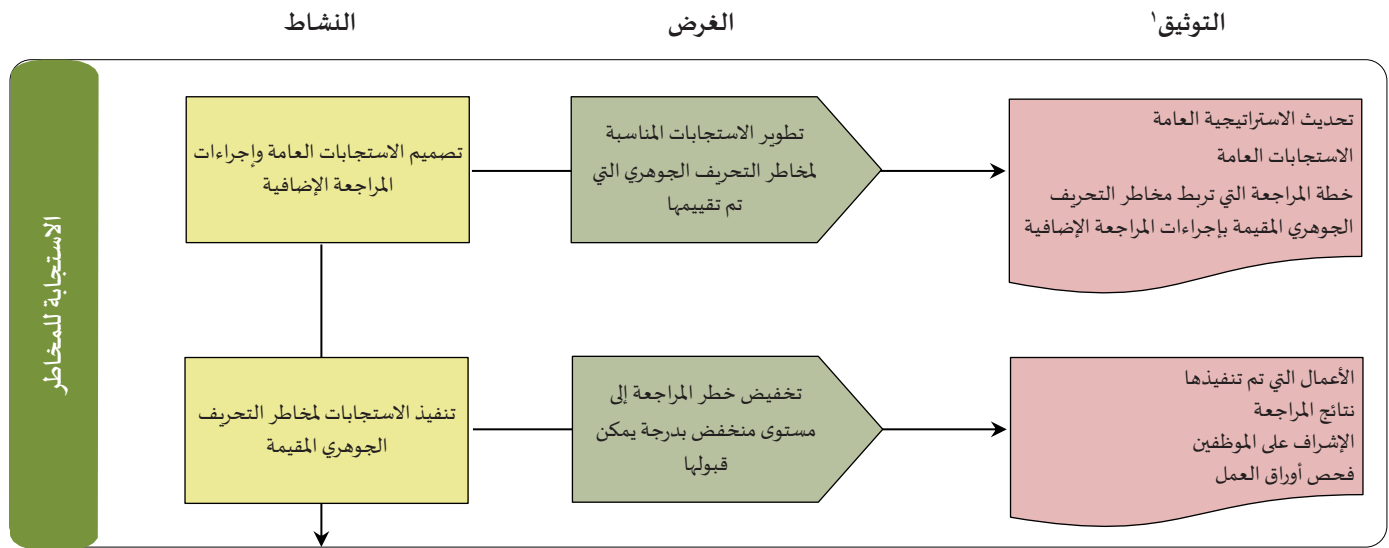
الأمر الرئيسية للمراجعة

عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، يعتمد النص الخاص بأي أمور رئيسية للمراجعة من المقرر تضمينها في تقرير المراجع على عمل المراجع. وعليه، فإن توثيق أعمال المراجعة الذي يتم إعداده في مرحلة الاستجابة للمخاطر ينبغي أن يكون مفصلاً بصورة وافية.

١٦. خطة المراجعة المستجيبة للمخاطر

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
كيفية التخطيط للاستجابة بشكل فعال للمخاطر التي تم تقييمها.	٥٠٠، ٣٣٠، ٣٠٠، ٢٦٠

الشكل ١٦/١-٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٢٦٠	يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. (راجع: الفقرات ١١١-١٦١)
٩/٣٠٠	يجب أن يضع المراجع خطة للمراجعة، ويجب أن تتضمن تلك الخطة وصفاً لما يلي: (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣١٥). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣٣٠). (ج) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى يستوفي الارتباط معايير المراجعة. (راجع: الفقرات ١٢١-١٤١)
١٠/٣٠٠	يجب على المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة. (راجع: الفقرة ١٥٥)
١١/٣٠٠	يجب على المراجع أن يخطط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق الارتباط وفحص أعمالهم. (راجع: الفقرتين ١٦١، ١٧١)
١٢/٣٠٠	يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة؛ (ب) خطة المراجعة؛ (ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة خلال ارتباط المراجعة، وأسباب مثل تلك التغييرات. (راجع: الفقرات ١٨١-٢١١)
٥/٣٣٠	يجب على المراجع أن يُصمِّم ويطبّق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات ١١-٣١)
٦/٣٣٠	يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهما إلى مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٤١-٨١)
٧/٣٣٠	عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع القيام بما يلي: (أ) أن ينظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح، بما في ذلك: (١) احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر الملازم)؛ (٢) ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، ما إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات ٩١-١٨١) (ب) أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (راجع: الفقرة ١٩١)
٨/٣٣٠	يجب على المراجع أن يُصمِّم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية: (أ) إذا تضمن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا نوى المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو (ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٢٠١-٢٤١)
٩/٣٣٠	عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة. (راجع: الفقرة ٢٥١)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٣٣٠	عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع القيام بما يلي: (أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى مقترنة بالاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك: (١) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات ذات الصلة أثناء الفترة محل المراجعة. (٢) الاتساق في تطبيقها. (٣) القائم بتطبيق هذه الأدوات أو الوسائل التي تم تطبيقها بها. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٩٠) (ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة. (راجع: الفقرتين ٣٠٠، ٣١٠)
١٥/٣٣٠	إذا كان المراجع يخطط للاعتماد على أدوات رقابة مطبقة على خطر معين حدد أنه خطراً مهماً، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.
١٨/٣٣٠	بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. (راجع: الفقرات ٤٢٠-٤٧١)
١٩/٣٣٠	يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس. (راجع: الفقرات ٤٨١-٥١١)
٢٠/٣٣٠	يجب أن تتضمن الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع إجراءات المراجعة الآتية فيما يتعلق بآلية إقفال القوائم المالية: (أ) مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة: (ب) التحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة ٥٢١)
٢١/٣٣٠	إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة ٥٣١)
٢٢/٣٣٠	في حالة تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، فيجب على المراجع تغطية الفترة المتبقية عن طريق تنفيذ ما يلي: (أ) إجراءات أساس، مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة فيما يخص الفترة المتخللة؛ أو (ب) إجراءات أساس إضافية فقط، إذا رأى المراجع أنها كافية. توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة. (راجع: الفقرات ٥٤١-٥٧١)
٢٤/٣٣٠	يجب أن ينفذ المراجع إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسبة ما يلي: • تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات المثلة لها؛ • عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. (راجع: الفقرة ٥٩١)
٦/٥٠٠	يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرات ١١-٢٥١)
٧/٥٠٠	عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، يجب على المراجع أن يأخذ في حسابه مدى ملائمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. (راجع: الفقرات ٢٦١-٣٣١)
١٠/٥٠٠	عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تحديد وسائل اختيار بنود الاختبار، التي تكون فعالة في تحقيق الغرض من إجراء المراجعة. (راجع: الفقرات ٥٢١-٥٦١)

١/١٦ نظرة عامة

الهدف من مرحلة الاستجابة للمخاطر هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المخاطر التي تم تقييمها. ويتحقق ذلك عن طريق تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

ويتعامل المراجع مع هذه المهمة بطرق مختلفة، من بينها:

- مواجهة كل خطر تم تقييمه بالترتيب طبقاً لطبيعته (على سبيل المثال، وجود تراجع اقتصادي) وتصميم استجابة المراجعة المناسبة في صورة إجراءات مراجعة إضافية؛ أو
- مواجهة المخاطر التي تم تقييمها حسب الجوانب أو الإفصاحات المتأثرة ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية. ثم يقوم المراجع بتصميم الاستجابة المناسبة في صورة إجراءات مراجعة إضافية؛ أو
- البدء بقائمة إجراءات مراجعة قياسية لكل جانب وإقرار ذي أهمية نسبية في القوائم المالية وتكييفها (عن طريق الإضافة إلى الإجراءات والتعديل فيها والحذف منها) لتصميم استجابة مناسبة للمخاطر التي تم تقييمها.

وتعني الاستجابة للمخاطر المُقيَّمة ما هو أكثر من مجرد استخدام برنامج مراجعة قياسي ("برنامج واحد يصلح للجميع") قد يتناول كل إقرار، دون أن يكون قد تم تكييفه لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها لجوانب القوائم المالية حسب الإقرارات الخاصة بكل منشأة بعينها. وينبغي تكييف برامج المراجعة بوجه عام (بالقدر اللازم) بما يناسب مستوى مخاطر المنشأة وظروفها الخاصة.

٢/١٦ نقطة الانطلاق

نقطة الانطلاق لتصميم استجابات المراجعة الفعالة هي قائمة المخاطر المُقيَّمة التي تم إعدادها في ختام مرحلة تقييم المخاطر (انظر الجزء الثاني، الفصل الرابع عشر).

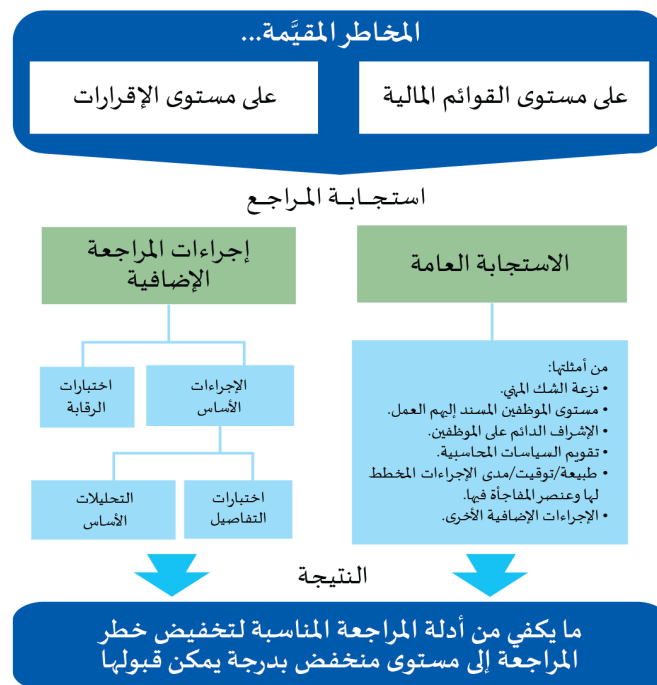
وستكون المخاطر قد تم التعرف عليها وتم تقييمها على:

- مستوى القوائم المالية؛
- مستوى الإقرارات لجوانب وإفصاحات القوائم المالية.

ويمكن تجميع الجوانب الصغيرة في القوائم المالية ومعاملتها على أنها جانب واحد كبير لتطوير استجابات مراجعة مناسبة لها.

ويشرح الفصل التاسع من الجزء الأول الاستجابات الممكنة للمخاطر التي تم تقييمها على المستويين. ويخلص الشكل التالي أنواع الاستجابات المطلوبة.

الشكل ١٦-٢



٣/١٦ الاستجابات العامة

يتم مواجهة المخاطر المنتشرة على مستوى القوائم المالية (مخاطر مثل القصور في بيئة الرقابة و/أو احتمالية وقوع غش قد يؤثر على العديد من القرارات) من خلال قيام المراجع بتصميم وتطبيق استجابة عامة، على النحو الموضح في الشكل أدناه. راجع الفصل الثامن من الجزء الثاني للاطلاع على المزيد من المعلومات عن المخاطر المنتشرة.

وتشمل المجالات التي يتناولها المراجع أثناء تطوير الاستجابات العامة تحديد ما يلي:

- مدى الحاجة إلى تذكير فريق الارتباط باستخدام نزعة الشك المهني؛
- الموظفون الذين سيتم تكليفهم بالعمل، بمن فيهم أصحاب المهارات الخاصة، أو ما إذا كان سيتم الاستعانة بخبراء؛
- مدى الإشراف اللازم طوال المراجعة؛
- الحاجة إلى إدخال بعض عناصر المفاجأة عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها؛
- أي تغييرات عامة يلزم إجراؤها في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة. وقد يشمل هذا توقيت الإجراءات (أولية أو في نهاية الفترة) أو استحداث/توسيع الإجراءات لمواجهة عوامل خطر خاصة مثل الغش.

الشكل ٣/١٦ ١-٣

تقييم المخاطر	الاستجابة العامة الممكنة
بيئة الرقابة فعالة	يتيح هذا للمراجع أن يضع ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدّة داخل المنشأة. وقد تشمل الاستجابات العامة تنفيذ بعض إجراءات المراجعة في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة.
بيئة الرقابة غير فعالة (توجد أوجه قصور)	من المرجح أن يتطلب هذا من المراجع تنفيذ بعض العمل الإضافي مثل: • تكليف موظفين أكثر خبرة. • القيام بإجراءات مراجعة في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي. • الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من خلال الإجراءات الأساس. • إجراء تغييرات في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.

نقاط يلزم مراعاتها

يتم وضع تقييم أولي، إن أمكن، للمخاطر على مستوى القوائم المالية في مرحلة التخطيط. وسيتيح هذا وضع استجابات عامة أولية تتناول أموراً مثل تحديد الموظفين الذين سيتم تكليفهم بالعمل (بمن فيهم أصحاب المهارات الخاصة) ومستوى الإشراف اللازم وإجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها. وسيحتاج هذا التقييم الأولي للمخاطر إلى التحديث أثناء التقدم في المراجعة، ويقابل ذلك تغييرات في الاستجابات العامة.

ولكن هذا قد لا يكون ممكناً في المنشآت الأصغر التي لا تتوفر لديها معلومات مالية أولية أو شهرية لتنفيذ الإجراءات التحليلية والتعرف على/تقييم مخاطر التحريف الجوهرية. وما لم يكن من الممكن تنفيذ إجراءات تحليلية محدودة أو الحصول على معلومات من خلال الاستفسار للتخطيط للمراجعة، فقد يضطر المراجع إلى الانتظار إلى حين توفر مسودة أولية من القوائم المالية للمنشأة.

٤/١٦ استخدام الإقرارات في تصميم الاختبارات

يتعين إجراء تقييم لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. والهدف من تصميم استجابات المراجعة المناسبة هو الحصول على أدلة تتناول تقييمات المخاطر التي تم وضعها لكل إقرار ذي صلة. راجع الفصل السادس من الجزء الأول للاطلاع على المزيد من المعلومات عن الإقرارات.

وعند وضع الاستجابات لفئات معاملات محددة، سيلاحظ المراجع أن الإقرارات توفر أيضاً الرابط المشترك بين اختبارات الرقابة الداخلية والإجراءات الأساس. وهذا مهم لتحديد الحالات التي قد يكون من المناسب فيها تنفيذ مزيج من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس لتخفيض مخاطر التحريف الجوهرية إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

وعلى سبيل المثال، ستركز إجراءات المراجعة فيما يخص "وجود" المخزون على اختبار صحة البنود المسجلة بالفعل كجزء من رصد المخزون واختبار أدوات الرقابة التي

ستخفف من خطر تضمين بنود غير موجودة في رصيد المخزون. وسيركز اختبار "اكتمال" المخزون على اختبار البنود التي لم يتم تضمينها في رصيد المخزون، ولكنه قد يوفر أدلة محتملة على البنود المفقودة. وقد يشمل هذا أوامر شراء السلع واختبار أدوات الرقابة التي ستخفف من خطر فقدان المخزون.

٥/١٦ استخدام الأهمية النسبية في تصميم الاختبارات

تُعد الأهمية النسبية للتنفيذ التي تم تحديدها أحد العوامل الرئيسية عند النظر في المدى الضروري لإجراءات المراجعة. وتعتمد الأهمية النسبية للتنفيذ على الأهمية النسبية التي تم تحديدها للقوائم المالية ككل، ولكن قد يتم تعديلها لمواجهة مخاطر معينة فيما يتعلق بأحد أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو إفصاحات القوائم المالية.

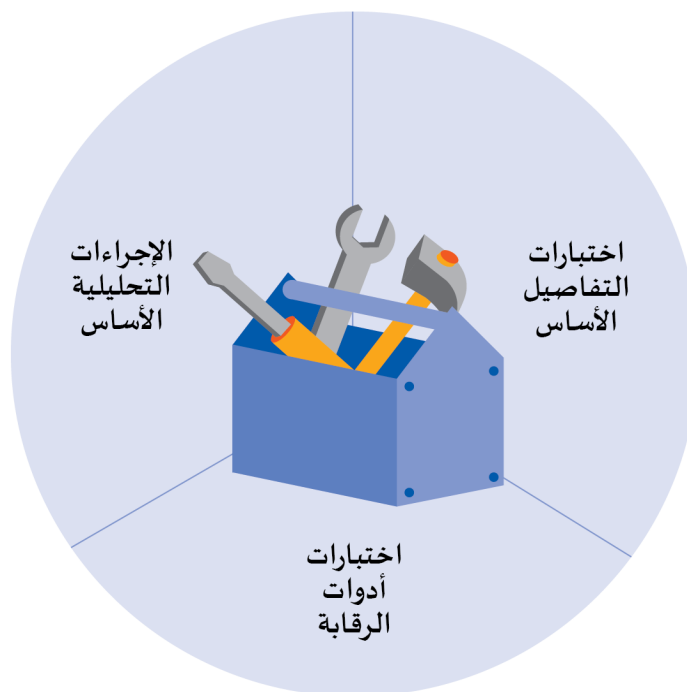
ويتم تحديد المدى الضروري لإجراءات المراجعة بعد النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ والمخاطر التي تم تقييمها ودرجة التأكيد التي يخطط المراجع للوصول إليها. وبصفة عامة، فإن مدى إجراءات المراجعة (مثل حجم العينة اللازمة لاختبار التفاصيل أو مستوى التفصيل اللازم في الإجراءات التحليلية الأساس) يزيد بزيادة خطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين فعالاً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد. انظر الفصل السابع من الجزء الأول والفصلين السادس والسابع عشر من الجزء الثاني للاطلاع على المزيد من المعلومات عن استخدام الأهمية النسبية في تصميم الاختبارات.

٦/١٦ صندوق أدوات المراجع

عند وضع خطة المراجعة التفصيلية، يستخدم المراجع حكمه المهني لاختيار الأنواع المناسبة من إجراءات المراجعة الممكنة. راجع الفصول من العاشر إلى الخامس عشر، من الجزء الأول، للاطلاع على شرح مُفصّل لإجراءات المراجعة الإضافية.

ويعتمد برنامج المراجعة الفعال على المزيج المناسب من الإجراءات التي تخفف معاً خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولأغراض هذا الدليل، فقد تم تصنيف مختلف أنواع إجراءات المراجعة المتاحة للمراجع على النحو الموضح في الشكل التالي.

الشكل ١-٦/١٦



نوع الإجراء	الوصف
الإجراءات الأساس	تتطلب الفقرة ١٨ من معيار المراجعة (٣٣٠) تنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة. ويعكس هذا حقيقة أن: • تقييم المراجع للخطر هو أمر اجتهادي وبالتالي فإنه قد لا يتعرف على جميع مخاطر التحريف الجوهرى؛ • ثمة محدودية ملازمة للرقابة الداخلية، من بينها تجاوز الإدارة لها. وعندما يكون خطر التحريف الجوهرى منخفضاً جداً، فإن بعض الإجراءات الأساس المحدودة، مثل اختبارات التفاصيل أو التفحص التحليلي، قد تكون هي كل ما يلزم للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإقرار معين.
الإجراءات التحليلية	تنطوي الإجراءات التحليلية الأساس على إجراء تقويم للمعلومات من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتتطلب تلك الإجراءات وضع توقعات دقيقة لمبالغ معينة (مثل المبيعات) تكون كافية، عند مقارنتها بالمبالغ الفعلية المسجلة، للتعرف على التحريفات. ويمكن تصنيف الإجراءات التحليلية على النحو الآتي: • المقارنات البسيطة للبيانات التي يتم تضمينها عادةً في الإجراءات الأساس الرئيسية. وجرى العادة على أن تقتزن هذه الإجراءات باختبارات أخرى للتفاصيل على مستوى الإقرارات. ولن توفر هذه الإجراءات بنفسها ما يكفي من أدلة المراجعة. • النماذج التنبؤية التي تكفي بنفسها (أو عند اقتراحها باختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس الأخرى) لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وعلى سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة ستة موظفين يعملون بأجر ثابت طوال الفترة، فقد يكون من الممكن تقدير التكاليف الإجمالية للرواتب خلال الفترة بدرجة عالية من الدقة. وبافتراض دقة عدد الموظفين وأجورهم، فإن هذا الإجراء قد يوفر كامل أدلة المراجعة فيما يخص الرواتب. وقد لا تكون هناك حاجة لتنفيذ إجراءات أساس أخرى (رئيسية أو موسّعة).
اختبارات التفاصيل	عند مواجهة خطر مهم من خلال الإجراءات الأساس وحدها، يتعين أن تشتمل تلك الإجراءات الأساس على اختبارات للتفاصيل. انظر الفصل العاشر من الجزء الثاني للاطلاع على شرح أكثر تفصيلاً للمخاطر المهمة واستجابة المراجعة المناسبة لها.
اختبارات أدوات الرقابة	عند وجود أدوات رقابة رئيسية (من المرجح أنها تعمل بفاعلية) تتعامل مع إقرارات معينة، فقد يتم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك للحصول على الأدلة الضرورية بشأن الإقرار. وقد توفر اختبارات أدوات الرقابة التي يتم تنفيذها لتخفيض الخطر إلى مستوى منخفض (مما يتطلب عينة كبيرة الحجم) معظم الأدلة التي يتطلبها إقرار معين. وفي حالات أخرى، قد يتم تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة لتخفيض الخطر إلى مستوى متوسط (مما يتطلب عينة أصغر بقليل). وفي هذه الحالة، للحصول على الأدلة المطلوبة، يستكمل المراجع اختبارات أدوات الرقابة بإجراءات أساس تتناول نفس الإقرار. ووفقاً لضوابط معينة، لا يلزم اختبار أدوات الرقابة الداخلية إلا كل ثلاث مراجعات. راجع النقاش المتعلق باختبارات أدوات الرقابة في الفصل ١٠/٥ من الجزء الأول.

١٦/٢ وضع خطة المراجعة المستجيبة للمخاطر

يتعين ممارسة الحكم المهني والتفكير بعناية لوضع خطة مراجعة تستجيب على نحو مناسب للمخاطر التي تم تقييمها. وعلى الأغلب، فإن الوقت الذي يتم قضاؤه في وضع خطة مناسبة سيؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية المراجعة وتوفير وقت الموظفين.

وتوجد ثلاث خطوات عامة يتخذها المراجع عند وضع تلك الخطة:

- الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية (الاستجابة العامة)؛
- تحديد أي إجراءات خاصة تتطلبها الجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؛
- تحديد إجراءات المراجعة (الأدوات من صندوق الأدوات) ومدى الاختبارات المطلوبة.

الخطوة ١ — الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية

تتمثل الخطوة الأولى في وضع استجابة عامة مناسبة للمخاطر المقيّمة على مستوى القوائم المالية. ونظراً لانتشار هذه المخاطر، فإن تقييمها بمستوى متوسط أو مرتفع سيؤدي عادةً إلى ضرورة تنفيذ المزيد من الأعمال فيما يخص كل جانب من جوانب القوائم المالية تقريباً. راجع النقاش المتعلق بالاستجابات العامة في الفصل ٣/١٦ من الجزء الثاني.

الخطوة ٢ — تحديد الإجراءات الخاصة التي تتطلبها الجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية

قبل وضع الاستجابات التفصيلية للمخاطر التي تم تقييمها، قد يجد المراجع أنه من المفيد النظر في الأسئلة الموضحة في الشكل أدناه (فيما يخص كل جانب ذي أهمية نسبية في القوائم المالية).

الشكل ١٦/٧-١

فيما يخص كل جانب ذي أهمية نسبية، أو من المحتمل أن يكون ذا أهمية نسبية، في القوائم المالية	
هل توجد إقرارات لا يمكن التعامل معها باستخدام الاختبارات الأساس بمفردها؟ في حال وجود ذلك، يتعين تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة.	أسئلة يُنظر فيها عند وضع استجابات المراجعة المناسبة
وقد يحدث هذا عندما:	
• لا يوجد توثيق لتوفير أدلة المراجعة بشأن أحد الإقرارات مثل اكتمال المبيعات؛ أو	
• تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات، مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات.	
هل من المتوقع أن يمكن الاعتماد على أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على فئات المعاملات/آليات العمل ذات العلاقة؟ في حال توقع ذلك، فإنه قد يمكن إجراء اختبار لأدوات الرقابة ما لم يكن عدد المعاملات صغيراً لدرجة أن تنفيذ الإجراءات الأساس يظل أكثر كفاءة.	
هل من المتاح تنفيذ إجراءات تحليلية أساس (على سبيل المثال على فئات المعاملات ذات العلاقة)؟	
هل يلزم تضمين عنصر المفاجأة (لمواجهة مخاطر الغش وما إلى ذلك)؟	
هل توجد "مخاطر مهمة" (أي الغش والأطراف ذات العلاقة وخلافه) سيتم مواجهتها تتطلب مراعاة خاصة؟	

الخطوة ٣ — تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة

الخطوة الثالثة هي استخدام الحكم المهني لاختيار المزيج المناسب من الإجراءات ومدى الاختبارات التي تتطلبها الاستجابة على نحو مناسب للمخاطر التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.

وموضح فيما يلي أحد المناهج الممكنة لتحديد المزيج المناسب من الإجراءات للتعامل مع وجود المبالغ المستحقة التحصيل عند تقييم الخطر بمستوى منخفض ومتوسط ومرتفع.

المبالغ المستحقة التحصيل — تقييم الخطر بمستوى منخفض

الأهمية النسبية للتنفيذ = ١٢,٠٠٠ ريال

استجابة المراجعة المخطط لها

الخطر الذي تم تقييمه لإقرار الوجود	منخفض	الملاحظات
الإجراءات الأساس	✓	ستكون هذه الإجراءات كافية بنفسها لمواجهة الخطر المقيّم، وستشتمل على اختبارات التفاصيل المعتادة و/أو الإجراءات التحليلية البسيطة التي سيتم تنفيذها في أية مراجعة تقريباً للمبالغ المستحقة التحصيل. وستكون هذه الإجراءات مدرجة في الغالب ضمن برامج المراجعة القياسية الخاصة بالمبالغ المستحقة التحصيل.

المبالغ المستحقة التحصيل - تقييم الخطر بمستوى متوسط

الأهمية النسبية للتنفيذ = ١٠,٠٠٠ ريال

استجابة المراجعة المخطط لها

الخطر الذي تم تقييمه لإقرار الوجود	متوسط	الملاحظات
الإجراءات الأساس	✓	سيتم تنفيذ هذه الإجراءات لمواجهة خطر الوجود بصفة عامة (أي كما للخطر المنخفض أعلاه) إضافة إلى ما يلي: • مواجهة المخاطر الخاصة التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بوجود المبالغ المستحقة التحصيل (مثل خطر الغش)؛ • تنفيذ ما يكفي من اختبارات التفاصيل لتخفيض الخطر المقيّم إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

وإذا كانت المنشأة قد طبقت أدوات رقابة داخلية (على المبيعات مثلاً) تناولت وجود المبالغ المستحقة التحصيل، فمن بدائل الاختصار على تنفيذ الإجراءات الأساس وحدها إجراء اختبار للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك.

المبالغ المستحقة التحصيل - تقييم الخطر بمستوى مرتفع

الأهمية النسبية للتنفيذ = ١٠,٠٠٠ ريال

استجابة المراجعة المخطط لها

الخطر الذي تم تقييمه لإقرار الوجود	مرتفع	الملاحظات
الإجراءات الأساس	✓	سيتم تنفيذ هذه الإجراءات لمواجهة خطر الوجود بصفة عامة (أي كما للخطر المنخفض أعلاه) إضافة إلى ما يلي: • مواجهة المخاطر الخاصة التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بوجود المبالغ المستحقة التحصيل (مثل خطر الغش)؛ • تنفيذ ما يكفي من اختبارات التفاصيل لتخفيض الخطر المقيّم إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.
اختبارات أدوات الرقابة (الفاعلية التشغيلية)	✓	لتقليل حجم العينة التي كانت ستطلبها اختبارات التفاصيل لتخفيض الخطر إلى مستوى منخفض، يتم اختبار أدوات الرقابة الداخلية التي تتعامل مع الوجود لتخفيض مستوى الخطر إلى متوسط. وسيؤدي ذلك إلى جانب اختبارات التفاصيل الموضحة أعلاه إلى تخفيض الخطر المقيّم إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

وفي المثال أعلاه، قد يمكن أيضاً الحصول على معظم الأدلة المطلوبة من خلال تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة يخفض الخطر إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وقد يُغني هذا عن تنفيذ العديد من الإجراءات الأساس.

وعند وضع استراتيجية للمراجعة بشأن أرصدة حسابات أو معاملات معينة، ينظر المراجع دائماً في العمل المنفذ على سائر أجزاء فئة المعاملات.

وفيما يلي مثال آخر عن اكتمال المبيعات لمنشأة تمتلك مبنى سكني وتقوم بتأجير وحداته.

المبالغ المستحقة التحصيل - تقييم الخطر بمستوى متوسط

الأهمية النسبية للتنفيذ = ٦,٠٠٠ ريال

استجابة المراجعة المخطط لها

الخطر الذي تم تقييمه لإقرار الوجود	متوسط	الملاحظات
الإجراءات الأساس	—	في ضوء الإجراءات التحليلية الأساس الموضحة أدناه، قد لا تكون هناك حاجة على الإطلاق لهذه الإجراءات، أو قد تكون محدودة للحصول على أدلة لتأييد الافتراضات المستخدمة.
الإجراءات التحليلية الأساس	✓	العدد المعروف للوحدات الإيجارية هو ٦٤ والإيجار ١,٠٠٠ ريال شهرياً لعدد ٤٦ شقة ذات غرفتين و ٨٠٠ ريال لعدد ١٨ شقة ذات غرفة واحدة. - يمكن احتساب دخل الإيجار المتوقع بمبلغ ٧٢٤,٨٠٠ ريال. - الدخل الفعلي المسجل في السجلات المحاسبية ٧١٨,٨٠٠ ريال، بفرق ٦,٠٠٠ ريال. وتم التحقق من أن هذا الفرق كان بسبب وجود ست وحدات ذات غرفتين شاغرة لمدة شهر خلال السنة.

نقاط يلزم مراعاتها

تجنب قدر الإمكان الميل التلقائي نحو إجراءات المراجعة العمومية أو القياسية
إن إجراءات المراجعة الأكثر فاعلية هي تلك التي تواجه بصفة خاصة أسباب المخاطر التي تم تقييمها.

الإقرارات المتعددة

إن أمكن، يتم اختيار إجراءات المراجعة التي تتعامل مع إقرارات متعددة. ومن شأن هذا أن يحد من الحاجة إلى تنفيذ اختبارات أخرى للتفاصيل.

المجالات منخفضة الخطر

تُستخدم المعلومات التي تم الحصول عليها من تقييم مخاطر التحريف الجوهرى للحد من الحاجة إلى تنفيذ الإجراءات الأساس في المجالات منخفضة الخطر.

النظر في استخدام اختبارات أدوات الرقابة

تُستخدم المعلومات التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بالرقابة الداخلية لتحديد أدوات الرقابة الرئيسية التي قد يتم اختبار فاعليتها التشغيلية. ويؤدي غالباً اختبار أدوات الرقابة (التي قد لا يلزم اختبار بعضها إلا مرة واحدة كل ثلاث سنوات) إلى تنفيذ أعمال أقل بكثير مما يتم تنفيذه عند إجراء اختبارات واسعة للتفاصيل. انظر أيضاً الفصل السابع عشر من الجزء الثاني.

لا تغفل عن أدوات الرقابة على تقنية المعلومات

قد تكون العينة المستخدمة لاختبار أداة الرقابة الآلية صغيرة الحجم ولا تحتوي إلا على بند واحد لأن تلك الأدوات من المرجح أن تعمل بنفس الطريقة طوال الوقت، مما يجعل هذا البند ممثلاً لجميع البنود الأخرى في مجتمع العينة. ولكن هذا يستند إلى افتراض أن المنشأة تطبق أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات.

الاختبارات مزدوجة الغرض

عندما يكون من المخطط له تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة لنفس فئة المعاملات التي ستطبق عليها الاختبارات الأساس، يُنظر في إمكانية تنفيذ اختبارات مزدوجة الغرض. ويعني هذا تنفيذ اختبار أدوات الرقابة بالتزامن مع اختبار التفاصيل على نفس المعاملة. وبالرغم من اختلاف غرض اختبار أدوات الرقابة عن اختبار التفاصيل، فإن كلا الغرضين قد يتم تحقيقهما معاً. فعلى سبيل المثال، يمكن التحقق من إحدى الفواتير لتحديد ما إذا كانت قد تم اعتمادها (اختبار لأداة الرقابة) وما إذا كانت المعاملة قد تم تسجيلها بشكل سليم في السجلات المحاسبية (اختبار للتفاصيل).

نقاط يلزم مراعاتها (تابع)

النظر في العمل المنفذ على جميع أجزاء فئة المعاملات

يُستفاد من العمل المنفذ على سائر أجزاء فئة المعاملات. فعلى سبيل المثال، قد يوفر اختبار أدوات الرقابة المطبق على اكتمال المبيعات أدلة على اكتمال المبالغ المستحقة التحصيل.

تحديد استراتيجية المراجعة وإجراءات المراجعة في مرحلة التخطيط

كلما أمكن، يُحدد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة أثناء مرحلة التخطيط للمراجعة، وهو الوقت الذي يستطيع الفريق الاتفاق فيه على المنهج الذي سيتم اتباعه. ويُغني هذا صغار الموظفين عن ضرورة تصميم الإجراءات بأنفسهم أو اللجوء ببساطة إلى تنفيذ نفس إجراءات السنة الماضية.

تذكر استخدام الإجراءات التحليلية

تُستخدم الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل المراجعة.

- في بداية المراجعة، تُستخدم الإجراءات التحليلية على أنها إجراء لتقييم المخاطر.
- أثناء المراجعة، تُنفَّذ الإجراءات التحليلية لتحليل التباين في البيانات ودعم فئات معاملات وأرصدة حسابات معينة.
- قرب نهاية المراجعة، تُنفَّذ الإجراءات التحليلية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم المراجع للمنشأة، أو للإشارة إلى وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل.

١٨/١٦ الاستجابة لخطر الغش

قد يوجد خطر الغش (بما في ذلك تجاوز الإدارة) في أية منشأة تقريباً، ويلزم مواجهة ذلك أثناء وضع خطة المراجعة. وتتمثل الخطوة الأولى في تقييم الخطر المحتمل من الغش، ثم تصميم استجابات عامة وتفصيلية مناسبة.

ملحوظة: يتعين على المراجع التعامل مع المخاطر المُقيَّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة. ويتطلب الخطر المهم من المراجع:

- التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بتلك المخاطر؛
- تنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب بصفة خاصة لذلك الخطر.

وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مُؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.

وعند تقييم الخطر المحتمل والاستجابة المناسبة للغش، ينظر المراجع فيما يلي:

- الاستجابات العامة التي تم وضعها بالفعل لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية؛
- الاستجابات الخاصة التي تم وضعها بالفعل فيما يتعلق بالمخاطر الأخرى التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات؛
- تصورات حدوث الغش (إن وجدت) التي تم وضعها أثناء المناقشات الخاصة بالتخطيط؛
- مخاطر الغش (الفرص والدوافع والتبريرات) التي تم التعرف عليها نتيجة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؛
- قابلية تعرض أرصدة ومعاملات معينة في القوائم المالية للغش؛
- أية وقائع معروفة لحدوث غش فعلي في الفترات السابقة أو الفترة الحالية؛
- المخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة.

ويوضح الشكل التالي بعض الاستجابات الممكنة للمخاطر التي تم التعرف عليها أعلاه.

الاستجابات العامة للغش	
المخاطر المنتشرة على مستوى القوائم المالية	يُنظر في الحاجة إلى:
	• تشديد نزعة الشك المهني عند التحقق من وثائق معينة أو تأييد إفادات الإدارة المهمة؛ • الاستعانة بذوي المهارات/المعرفة المتخصصة، في تقنية المعلومات مثلاً؛ • وضع استجابات مراجعة خاصة للتعرف على وجود الغش؛ • إدخال عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها. النظر في تعديل توقيت إجراءات مراجعة معينة، أو استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات، أو تنفيذ الإجراءات بصورة غير معلنة.

الاستجابات لمخاطر الغش المحتملة	
المخاطر على مستوى الإقرارات	يُنظر فيما يلي:
	• تغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة لمواجهة الخطر. ومن أمثلة ذلك: – الحصول على أدلة مراجعة أفضل من حيث إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة أو الحصول على المزيد من المعلومات المؤيدة لدعم إقرارات الإدارة؛ – تنفيذ الملاحظة المادية أو الفحص المادي لأصول معينة؛ – ملاحظة جرد المخزون بصورة غير معلنة؛ – فحص سجلات المخزون بصورة أكثر تفصيلاً للتعرف على البنود غير المعتادة والمبالغ غير المتوقعة وغيرها من البنود لغرض متابعتها؛ • تنفيذ المزيد من الأعمال لتقويم مدى معقولية تقديرات الإدارة والاجتهادات والافتراضات التي تستند إليها تلك التقديرات. • زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. • استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب. ومثال ذلك: – جمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في الحسابات المهمة أو في ملفات المعاملات الإلكترونية؛ – تنفيذ اختبارات أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية؛ – اختيار عينة للمعاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية؛ – فرز معاملات ذات خصائص محددة؛ – اختبار مجتمع العينة بالكامل بدلاً من الاقتصار على عينة. • طلب الحصول على معلومات إضافية في المصادقات الخارجية. فعلى سبيل المثال، في المصادقات المتعلقة بالمبالغ المستحقة التحصيل، قد يطلب المراجع المصادقة على التفاصيل الخاصة باتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخ الاتفاقية وأي حقوق تتعلق برد المنتجات وشروط التسليم؛ ولكن يُنظر فيما إذا كان طلب الحصول على هذه المعلومات الإضافية قد يؤخر زمن الرد على طلب المصادقة بشكل كبير. • تغيير توقيت الإجراءات الأساس من تاريخ أولي إلى قرب نهاية الفترة. ولكن في حال وجود خطر تحريف أو تلاعب متعمد، فإن إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من تاريخ أولي حتى نهاية الفترة لن تكون فعالة.

المخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة	
مصدر الخطر	الاعتبارات
قيود اليومية	معرفة قيود اليومية والتعديلات الأخرى، وتحديدتها واختبارها، بناءً على ما يلي: • فهم آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة وتصميم/تطبيق المنشأة للرقابة الداخلية؛ • النظر في: – خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى التي تنطوي على غش؛ – وجود عوامل لخطر الغش تتعلق بفئات خاصة من قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛ – الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة.
تقديرات الإدارة	الاطلاع على التقديرات التي تتعلق بمعاملات وأرصدة محددة للتعرف على التحيزات المحتملة من جانب الإدارة. وقد تشمل الإجراءات الإضافية على ما يلي: • إعادة النظر في التقديرات الموضوعية ككل؛ • إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة التي تم إعدادها في الفترة السابقة؛ • تحديد ما إذا كان الأثر التراكمي للتحيز في تقديرات الإدارة يرقى لأن يكون تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية.
المعاملات المهمة	التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات المهمة غير المعتادة أو التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي. ويشمل هذا إجراء تقييم لما يلي: • تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة؛ • التعقيد بشكل أكثر من اللازم في الترتيبات المحيطة بتلك المعاملات؛ • ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة تلك المعاملات، والمحاسبة عنها، مع المكلفين بالحوكمة؛ • احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة قيد المراجعة؛ • قيام المكلفين بالحوكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة لم يتم توحيدها، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص؛ • كفاية التوثيق.
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	التوصل إلى فهم لعلاقات العمل التي ربما تكون الأطراف ذات العلاقة قد أقامت مع المنشأة بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال: • الاستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة وإجراء مناقشات معهم؛ • الاستفسار من الطرف ذي العلاقة؛ • الفحص المادي للعقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة؛ • إجراء بحث مناسب، على سبيل المثال من خلال شبكة الإنترنت أو من خلال قواعد بيانات تجارية خارجية خاصة. وبناءً على نتائج ما سبق: • التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، وتقييمها؛ • التعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة التي يتم التعرف عليها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها مصدر للمخاطر المهمة؛ • تحديد مدى الحاجة إلى إجراءات المراجعة الأساس التي تستجيب للمخاطر التي تم التعرف عليها.
إثبات الإيرادات	تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس. والنظر في استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب للتعرف على العلاقات أو المعاملات التي تنطوي على إيرادات غير معتادة أو غير متوقعة. طلب المصادقة من العملاء على شروط العقود ذات الصلة (ضوابط القبول وشروط التسليم والدفع) وعلى عدم وجود اتفاقات جانبية (مثل منح العميل الحق في رد السلع عقب نهاية الفترة).

٩/١٦ خطر التحريفات في العرض والإفصاح

قد تنشأ بعض المخاطر من عرض القوائم المالية والإفصاحات الواردة فيها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ونتيجة لذلك، فقد يلزم تصميم إجراءات خاصة للاستجابة على نحو مناسب لتلك المخاطر الناشئة.

وتتناول هذه الإجراءات ما إذا:

- كانت كل قائمة من القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس التصنيف والوصف المناسب للمعلومات المالية؛
- كان هيكل عرض القوائم المالية ومحتواها يشتمل على إفصاحات كافية عن الأمور وحالات عدم التأكد الجوهرية. ويشمل هذا شكل وترتيب ومحتوى القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها (بما في ذلك المصطلحات المستخدمة)، وحجم التفصيل المقدم، وتصنيف البنود في القوائم، وأسس المبالغ المنصوص عليها؛
- كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية تتوافق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك توافق أو تطابق الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة؛
- كانت الإفصاحات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق (أو الضرورية للعرض العادل) قد تم إغفال ذكرها أو حجها أو تحريفها؛
- كانت الإدارة قد أفصحت عن أمور معينة في ضوء الظروف والحقائق المعروفة للمراجع في وقت التوقيع على تقرير المراجع.

١٠/١٦ تحديد مدى اكتمال خطة المراجعة

قبل الخلوص إلى استنتاج بشأن اكتمال المراجعة، ينظر المراجع فيما إذا كان قد تم تناول العوامل الآتية على نحو مناسب.

الشكل ١٠/١٦-١

نوع الإجراء	الوصف
هل تم التعامل مع جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية؟	يتعين تصميم وتنفيذ إجراءات أساس لجميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية. وهذا بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها.
هل توجد حاجة للحصول على مصادقات خارجية؟	يُنظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس. ومن الأمثلة المحتملة لذلك: • الأرصدة المصرفية؛ • المبالغ المستحقة التحصيل؛ • بنود المخزون والاستثمارات المحتفظ بها لدى أطراف ثالثة؛ • المبالغ المستحقة للمقرضين؛ • شروط الاتفاقيات؛ • العقود؛ • المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى. وقد يتم أيضاً استخدام المصادقات الخارجية للتأكد من عدم وجود ظروف معينة. مثل عدم وجود "اتفاقيات جانبية بشأن المبيعات" من الممكن أن تؤثر على الفصل الزمني في الإيرادات.
هل يمكن استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها في الفترات السابقة؟	بافتراض عدم تعلق الأدلة بخطر مهم وانطباق ضوابط أخرى معينة (مثل عدم حدوث أي تغيير في أدوات الرقابة وعدم وجود عنصر يدوي مهم في عمل أداة الرقابة)، قد لا يلزم اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلا مرة واحدة كل ثلاث سنوات (انظر الجزء الأول، الفصل ١٠/٥ للمزيد من المعلومات).
هل توجد حاجة للاستعانة بأحد الخبراء؟	هل من الضروري الاستعانة بخبير في مجال آخر خلاف المحاسبة أو المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؟
هل تم التعامل مع آلية إقفال القوائم المالية؟	يتعين تنفيذ الإجراءات الأساس التالية فيما يتعلق بآلية إقفال القوائم المالية: • مضاهاة أو مطابقة القوائم المالية بالسجلات المحاسبية الأساسية؛ • التحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية.

نوع الإجراء	الوصف
هل تمت مواجهة المخاطر المهمة؟	فيما يخص كل خطر تم تقييمه بأنه مهم، يتعين على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات أساس (ربما تُضاف إليها اختبارات لأدوات الرقابة). ولا يمكن استخدام الإجراءات التحليلية الأساس وحدها ولكن يتم استكمالها باختبارات للتفاصيل. وعند الاعتماد على أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على خطر مهم، يتعين على المراجع اختبار أدوات الرقابة تلك في الفترة الحالية.
هل تم تحديث الأدلة التي تم الحصول عليها من اختبار تم إجراؤه في تاريخ أولي؟	يتم تحديث الإجراءات الأساس التي تم تنفيذها في تاريخ أولي عن طريق تغطية الفترة المتبقية. ويشمل هذا: • تنفيذ إجراءات أساس مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة فيما يخص الفترة المتخللة؛ أو • تنفيذ إجراءات أساس إضافية توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة.
هل تمت مواجهة مخاطر الغش المحتملة؟	على سبيل المثال، تشديد نزعة الشك المهني وإدخال عنصر المفاجأة في تصميم إجراءات الرقابة وما إلى ذلك. (انظر الجزء الثاني، الفصل ١٦/٨)

١١/١٦ توثيق الاستجابات العامة وخطط المراجعة التفصيلية

يمكن توثيق الاستجابات العامة في مستند قائم بذاته، أو على نحو أكثر شيوعاً، ضمن الاستراتيجية العامة للمراجعة. ويتم توثيق الخطة التفصيلية في الغالب في صورة برنامج للمراجعة يوضح طبيعة ومدى الإجراءات والإقرارات التي يتم التعامل معها. ثم يمكن توفير مساحة لتسجيل التفاصيل الخاصة بالأشخاص المسؤولين عن تنفيذ كل خطوة والنتائج التي يتم التوصل إليها.

نقاط يلزم مراعاتها

التوقيت

يُنظر فيما إذا كان يمكن تنفيذ بعض إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها في نفس الوقت مع إجراءات تقييم المخاطر.

تغيير الخطة

في حال ضرورة تعديل الإجراءات المخطط لها نتيجة لأدلة المراجعة أو المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها، يتم تحديث الاستراتيجية العامة وخطة المراجعة مع ذكر أسباب التغيير.

الفحص

يلزم التأكد من أن إجراءات المراجعة وأوراق العمل المتعلقة بها قد تم توقيعها وتاريخها ممن قام بإعدادها وفحصها قبل الانتهاء من المراجعة.

١٢/١٦ الإبلاغ بخطة المراجعة

يتحمل المراجع المسؤولية الكاملة عن الاستراتيجية العامة للمراجعة والاستجابات العامة وخطة المراجعة. ولكن من المفيد في الكثير من الأحيان مناقشة بعض التفاصيل الخاصة بخطة المراجعة التفصيلية (مثل التوقيت) مع الإدارة. وتؤدي هذه المناقشات في الغالب إلى تغييرات طفيفة في الخطة للتنسيق بين توقيتات إجراءات معينة وتيسير تنفيذها.

ولا تُناقش مع الإدارة الأمور المتعلقة بطبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات المخطط لها بالتفصيل، ولا يتم تغييرها أو تقليصها استجابةً لطلب الإدارة. فهذه الطلبات قد تقوّض من فاعلية المراجعة، وتزيد من إمكانية التنبؤ بإجراءات المراجعة، وقد تشكل قيداً على النطاق.

وينص معيار المراجعة (٢٦٠) على عدد من الأمور التي يتعين على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها. (راجع الجزء الثاني، الفصل ٣/٥ للاطلاع على قائمة بهذه الأمور) وتهدف هذه المتطلبات إلى ضمان فاعلية الاتصال المتبادل بين المراجع والإدارة والمكلفين بالحوكمة.

نقاط يلزم مراعاتها

ينبغي على المراجعين النظر في إطلاع الإدارة بشكل دوري ومنتظم على مستجدات العمل لإبلاغها بأي نتائج أولية و/أو طلب الحصول على أي وثائق إضافية و/أو طلب أي دعم مطلوب و/أو مناقشة غير ذلك من القضايا.

وينبغي أيضاً إبلاغ الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأي تغييرات مهمة في خطة المراجعة.

١٣/١٦ دراسات الحالة - خطة المراجعة المستجيبة للمخاطر

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

توضح الأمثلة التالية لدراسات الحالة الاعتبارات وإجراءات المراجعة الممكنة التي قد يتم استخدامها عند وضع خطة المراجعة التفصيلية للمبالغ المستحقة التحصيل. ونظراً لأن الغرض من خطة المراجعة هو تخفيض خطر التحريف الجوهرى إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، فمن المهم تفحص المخاطر التي تم التعرف عليها أثناء مرحلة تقييم المخاطر فيما يخص دورة الإيرادات/المبالغ المستحقة التحصيل/المقبوضات.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

طبقاً لتقييم المخاطر الوارد في الفصل ٦/١٤ من الجزء الثاني "ختام مرحلة تقييم المخاطر"، كانت المخاطر التي تم تقييمها:

التقييم العام للمخاطر على مستوى القوائم المالية (مرتفع أو متوسط أو منخفض)				منخفض
الإقرارات (الاكتمال، الدقة/التقويم، الوجود، العرض)				ع و د.ت ا
تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات (مرتفع أو متوسط أو منخفض)				منخفض متوسط منخفض
التغيرات عن الفترة السابقة في المخاطر التي تم تقييمها. لا يوجد				

أسئلة يُنظر فيها عند وضع الخطة لمراجعة المبالغ المستحقة التحصيل:

اعتبارات التخطيط	الاستجابة
١. هل توجد إقرارات لا يمكن التعامل معها باستخدام الاختبارات الأساس بمفردها؟	سيتم التعامل مع إقرار اكتمال المبيعات من خلال مزيج من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات التحليلية. ملحوظة للسنة القادمة، إذا استمرت المبيعات عبر الإنترنت في النمو، فقد يلزم تنفيذ اختبارات إضافية لأدوات الرقابة بسبب عدم توفر وثائق ورقية لتتبع المعاملات.
٢. هل من المتوقع أن يمكن الاعتماد على أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على فئات المعاملات/آليات العمل ذات العلاقة؟ في حال توقع ذلك، هل يمكن اختبار أدوات الرقابة للحد من الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساس أخرى أو تقليص نطاقها؟	يمكن استخدام اختبارات أدوات الرقابة للحد من مستوى تخفيض المخاطر المطلوب تحقيقه من الإجراءات الأساس الأخرى (المصادقات) في المبالغ المستحقة التحصيل. ولكننا غير متأكدين تماماً من إمكانية الاعتماد على عمل أدوات الرقابة، ولذلك فلن يُستخدم إلا الإجراءات الأساس.
٣. هل تتوفر إجراءات تحليلية أساس تحد من الحاجة إلى تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى أو تقلص من نطاقها؟	لا.
٤. هل توجد حاجة لإدخال عنصر المفاجأة أو تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية (على سبيل المثال لمواجهة الغش أو المخاطر أو ما إلى ذلك)؟	سيتم تنفيذ بعض إجراءات المراجعة الموسعة لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها فيما يخص تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
٥. هل توجد مخاطر مهمة تتطلب اهتماماً خاصاً؟	توجد بعض مخاطر الغش المحتملة (الجزء الثاني، الفصل التاسع) فيما يتعلق بإثبات الإيرادات. وسيتم مواجهة تلك المخاطر عن طريق تنفيذ اختبارات أساس للتفاصيل مصممة على نحو مناسب. ويُعد تقويم المبالغ المستحقة التحصيل أحد المخاطر الخاصة التي تتطلب اهتماماً خاصاً. وسيتم إجراء تحليل وتفحص إضافي للمدفوعات اللاحقة. ويلزم الانتباه طوال المراجعة إلى المعاملات التي لم يتم الإفصاح عنها والتي تكون قد تمت مع أطراف ذات علاقة خارج مسار العمل الطبيعي.

بناءً على الحكم المتي للمراجع، يتعين تنفيذ مزيج مناسب من الإجراءات لتخفيض مخاطر التحريف الجوهرى إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها فيما يخص الإقرارات ذات الصلة (المنطبقة على رصيد المبالغ المستحقة التحصيل). وفيما يلي مثال لاستجابات المراجعة لمستوى تقييم المخاطر المتعلقة بالمبالغ المستحقة التحصيل.

ملخص استجابات المراجعة المقترحة (ضع علامة في الخانات المناسبة أسفل ا، د.ت، و، ع)				
ع	و	د.ت	ا	
X	X	X	X	أ. اختبارات أساس للتفاصيل - جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية
X				ب. اختبارات أساس للتفاصيل - مصممة بما يناسب مخاطر وإفصاحات خاصة (اختيار العينات، الغش، المخاطر المهمة، إلى آخره)
	X			ج. إجراءات تحليلية أساس (البراهين إجمالاً، إلى آخره)
			X	د. اختبارات أدوات الرقابة (الفاعلية التشغيلية)
نعم	نعم	نعم	نعم	بناءً على الحكم المهني، هل الإجراءات الموضحة أعلاه كافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها؟ (نعم/لا) في حال الإجابة بلا، يُرجى التوضيح أدناه.
				ملاحظات:

تحتوي دراسات الحالة في الفصل ١٧/٧ من الجزء الثاني على نموذج لبرنامج مراجعة يستجيب للمخاطر التي تم التعرف عليها.

دراسة الحالة ب - شركة كوما وشركاه

طبقاً لتقييم المخاطر الوارد في الفصل ٦/١٤ من الجزء الثاني "ختام مرحلة تقييم المخاطر"، كانت المخاطر التي تم تقييمها:

التقييم العام للمخاطر على مستوى القوائم المالية (مرتفع أو متوسط أو منخفض)				متوسط
الإقرارات (الاكتمال، الدقة/التقويم، الوجود، العرض)				ع
تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات (مرتفع أو متوسط أو منخفض)				و
التغييرات عن الفترة السابقة في المخاطر التي تم تقييمها.				د.ت
ارتفاع المخاطر المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة واحتمال الغش بسبب غياب السيد راج.				ا
				منخفض
				متوسط
				منخفض

أسئلة يُنظر فيها عند وضع الخطة لمراجعة المبالغ المستحقة التحصيل:

اعتبارات التخطيط	الاستجابة
١. هل توجد إقرارات لا يمكن التعامل معها باستخدام الاختبارات الأساس بمفردها؟	لا
٢. هل من المتوقع أن يمكن الاعتماد على أدوات الرقابة الداخلية المطبقة على فئات المعاملات/آليات العمل ذات العلاقة؟ في حال توقع ذلك، هل يمكن اختبار أدوات الرقابة للحد من الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساس أخرى أو تقليص نطاقها؟	بسبب صغر حجم الشركة، توجد أدوات رقابة محدودة. ولقد توصلنا إلى فهم للرقابة الداخلية، ولكننا لن نختبر أدوات الرقابة ولن نعتد عليها.
٣. هل تتوفر إجراءات تحليلية أساس تحد من الحاجة إلى تنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى أو تقلص من نطاقها؟	سيتم التعامل مع إقرار اكتمال المبيعات عن طريق مزيج من الإجراءات التحليلية الأساس واختبارات التفاصيل.
٤. هل توجد حاجة لإدخال عنصر المفاجأة أو تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية (على سبيل المثال لمواجهة الغش أو المخاطر أو ما إلى ذلك)؟	ليس ضرورياً، لأن رصيد المبالغ المستحقة التحصيل في نهاية السنة يتعلق بالأساس بشركة دفنا.
٥. هل توجد مخاطر مهمة تتطلب اهتماماً خاصاً؟	سيتم مواجهة احتمالية عدم الاتساق في إثبات الإيرادات أو الغش من خلال اختبارات أساس للتفاصيل مصممة على نحو مناسب. ويلزم الانتباه طوال المراجعة إلى المعاملات التي لم يتم الإفصاح عنها والتي تكون قد تمت مع أطراف ذات علاقة خارج مسار العمل الطبيعي.

وفيما يلي مثال لاستجابات المراجعة لمستوى تقييم المخاطر المتعلقة بالمبالغ المستحقة التحصيل.

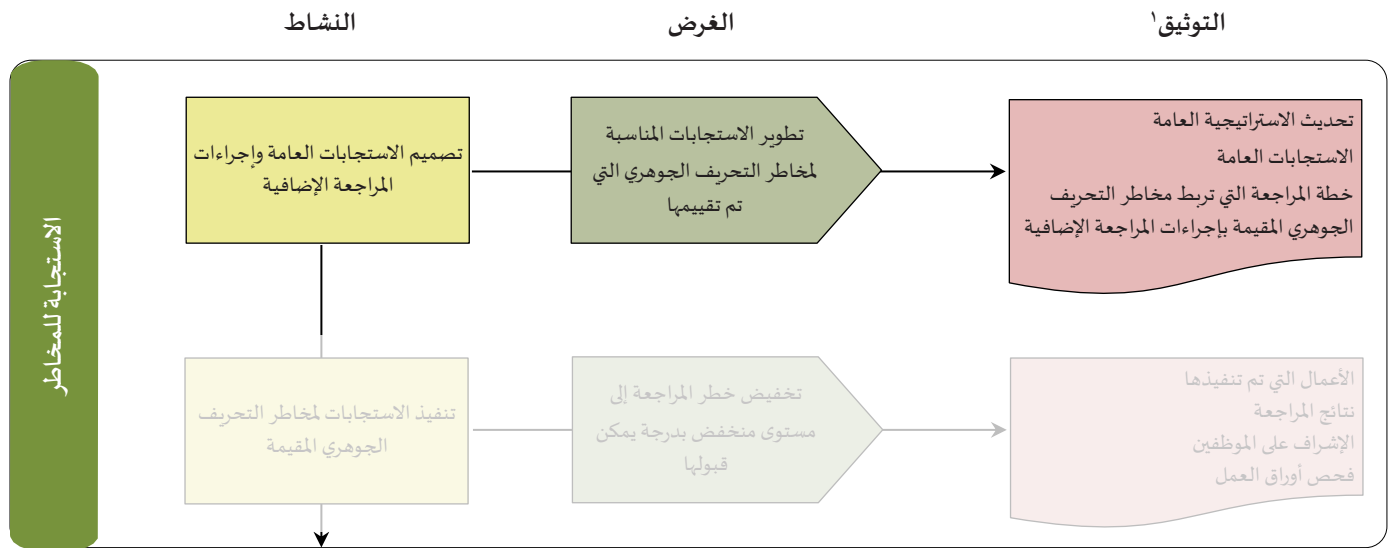
ملخص استجابات المراجعة المقترحة (ضع علامة في الخانات المناسبة أسفل ا، د.ت، و، ع)				ا	د.ت	و	ع
أ. اختبارات أساس للتفاصيل - جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات الأهمية النسبية				X	X	X	
ب. اختبارات أساس للتفاصيل - مصممة بما يناسب مخاطر خاصة (اختيار العينات، الغش، المخاطر المهمة، إلى آخره)				X	X	X	X
ج. إجراءات تحليلية أساس (البراهين إجمالاً، إلى آخره)						X	
د. اختبارات أدوات الرقابة (الفاعلية التشغيلية)							
بناءً على الحكم المبني، هل الإجراءات الموضحة أعلاه كافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها؟ (نعم/لا) في حال الإجابة بلا، يُرجى التوضيح أدناه.				نعم	نعم	نعم	نعم
ملاحظات: لا يوجد							

تحتوي دراسات الحالة في الفصل ٧/١٧ من الجزء الثاني على نموذج لبرنامج مراجعة يستجيب للمخاطر التي تم التعرف عليها.

١٧. تحديد مدى الاختبارات

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن تحديد مدى الاختبارات اللازمة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها.	٥٣٠، ٥٠٠، ٣٣٠

الشكل ١٧/١٠٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٢/٣٣٠	إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة أولية، فيجب عليه أن يقوم بما يلي: (أ) أن يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على تلك الأدوات بعد الفترة الأولية؛ (ب) أن يحدد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (راجع: الفقرتين ٣٣٠، ٣٤١)
١٣/٣٣٠	يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه عند تقرير ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا كان ذلك مناسباً، فعند تحديده لطول الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة: (أ) فاعلية عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، بما في ذلك بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لأدوات الرقابة، وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛ (ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛ (ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛ (د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كانت قد حدثت تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛ (هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب الظروف المتغيرة؛ (و) مخاطر التحريف الجوهري ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة ٣٥١)
١٤/٣٣٠	إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي: (أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة ٣٦١) (ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث عمليات مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة دون اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. (راجع: الفقرات ٣٧١-٣٩١)
٥/٥٣٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) العينات في المراجعة (اختيار العينة): تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث يتاح لجميع وحدات العينة فرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع العينة بالكامل. (ب) مجتمع العينة: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل المراجع في استخلاص استنتاجات بشأنها. (ج) خطر العينة: خطر أن استنتاجات المراجع المبينة على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة: (١) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف جوهري رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراجع بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب. (٢) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف جوهري رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥/٥٣٠ (تابع)	(د) خطر غير مرتبط بالعيينة: خطر توصل المراجع إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة. (راجع: الفقرة أ١) (هـ) حالة شاذة: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جلي التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة. (و) وحدة العينة: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة. (راجع: الفقرة أ٢) (ز) الاختيار الإحصائي للعيينة: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية: (١) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛ (٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة. ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (١) و(٢) اختياراً غير إحصائي للعيينة. (ح) التقسيم الطبقي: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالباً القيمة النقدية). (ط) تحريف يمكن تحمله: مبلغ نقدي يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده. (راجع: الفقرة أ٣) (ي) معدل انحراف يمكن تحمله: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده المراجع ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.

١/١٧ نظرة عامة

قد يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق اختيار والتحقق مما يلي.

الشكل ١-١/١٧

اختيار والتحقق من	
جميع البنود (التحقق التام)	مناسب عندما: - يتكون مجتمع العينة من عدد صغير من البنود عالية القيمة؛ - يوجد خطر مهم ولا توفر الوسائل الأخرى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ - يمكن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب في المجتمعات الكبيرة لإجراء اختبارات إلكترونية للعمليات الحسابية أو غيرها من العمليات المتكررة.
بنود معينة	مناسب لما يلي: - البنود عالية القيمة أو البنود الرئيسية التي قد تؤدي كل منها على حدة إلى تحريف جوهري؛ - جميع البنود التي تزيد عن قيمة معينة؛ - أي بنود أو إفصاحات غير معتادة أو حساسة في القوائم المالية؛ - أي بنود معرضة بدرجة كبيرة للتحريف؛ - البنود التي ستوفر معلومات عن أمور مثل طبيعة المنشأة وطبيعة المعاملات والرقابة الداخلية؛ - البنود التي سيتم استخدامها لاختبار عمل أنشطة رقابة معينة.
عينة بنود تمثيلية من المجتمع	يناسب التوصل إلى استنتاج بشأن مجموعة كاملة من البيانات (مجتمع العينة) عن طريق اختيار والتحقق من عينة بنود تمثيلية من داخل مجتمع العينة. ويمكن استخدام العينات المراجع من الحصول على أدلة مراجعة، وتقويمها، بشأن خصائص محددة. وقد يتم تحديد حجم العينة باستخدام طرق إحصائية أو غير إحصائية.

يعتمد القرار المتعلق بالمنهج الذي سيتم استخدامه على الظروف القائمة. وقد يكون تطبيق أي من الوسائل المذكورة أعلاه، أو مجموعة منها، مناسباً في ظروف معينة.

ويحقق اختيار المعاينة لتكون هي الطريقة الأكثر كفاءة لتحقيق التخفيض اللازم في المخاطر المتعلقة بأحد الإقرارات عدة مزايا موضحة في الشكل أدناه.

الشكل ١٧/٢-

الفوائد	استخدام العينات التمثيلية
إمكانية استنباط استنتاجات سليمة. إن هدف المراجع هو تخفيض المخاطر إلى مستوى معقول وليس الوصول إلى يقين مطلق.	
إمكانية الجمع بين النتائج ونتائج الاختبارات الأخرى.	
يمكن تأييد الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر بالأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر لتخفيض المخاطر بدرجة أكبر.	
التحقق من جميع البيانات لن يوفر يقيناً مطلقاً. على سبيل المثال، المعاملات غير المسجلة لن يتم اكتشافها أبداً.	
توفير التكاليف. ستترتب تكاليف باهظة على التحقق من كل قيد في السجلات المحاسبية ومن جميع الأدلة الداعمة.	

يتناول الفصل العاشر من الجزء الأول طبيعة واستخدام إجراءات المراجعة الإضافية. ويركز الفصل المائل على مدى الاختبارات واستخدام أساليب المعاينة.

أساليب المعاينة

لا يلزم اختيار المعاينة لإجراء مراجعة ولكن في حال استخدامها فإن جميع وحدات العينة الموجودة في المجتمع (مثل معاملات البيع أو أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل) يلزم أن تحظى بفرصة لاختيارها. وهذا ضروري لتمكين المراجع من استنباط استنتاجات معقولة بشأن مجتمع العينة بأكمله.

وفي أية عينة تقل عن ١٠٠% من المجتمع، يوجد دائماً خطر لاحتفال عدم التعرف على أحد التحريفات وهذا التحريف قد يتجاوز مستوى التحريف أو الانحراف الذي يمكن تحمله. ويُسمى هذا خطر العينة. ويمكن تخفيض خطر العينة عن طريق زيادة حجم العينة، فيما يمكن تخفيض الخطر غير المرتبط بالعينة من خلال حسن التخطيط للارتباط والإشراف عليه وفحصه.

ويوجد منهجان لاختيار العينات يشيع استخدامهما في المراجعة، كما هو موضح أدناه.

الشكل ١٧/٣-

سمات العينات	الاختيار الإحصائي للعينة
يتم اختيار العينة على أساس عشوائي. ويعني هذا أن لكل بند ضمن مجتمع العينة فرصة معروفة (مناسبة إحصائياً) لاختياره.	
يمكن تعميم النتائج حسابياً. ويمكن استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.	
الاختيار غير الإحصائي أو منهج لاختيار العينات لا يتسم بالخصائص الموضحة أعلاه الخاصة بالاختيار الإحصائي للعينات.	الاختيار غير الإحصائي للعينة

عند تحديد حجم العينة، يحدد المراجع معدل الانحراف المقبول الذي يمكن تحمله (الاستثناءات).

• الإجراءات الأساس

يتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ (سواء الكلية أو لبند خاص) بما يتناسب مع الأهمية النسبية الكلية (سواء الكلية أو لبند خاص، على الترتيب). ويتم تعيين مستوى التحريف الذي يمكن تحمله بما يتناسب مع الأهمية النسبية للتنفيذ (سواء الكلية أو لبند خاص، حسب مقتضى الحال). وكلما ارتفع مستوى التحريف الذي يمكن تحمله، قل حجم العينة. وكلما انخفض مستوى التحريف الذي يمكن تحمله، زاد حجم العينة. ويُلاحظ أن مستوى التحريف الذي يمكن تحمله سيكون في الغالب هو نفس الأهمية النسبية للتنفيذ.

• اختبارات أدوات الرقابة

فيما يخص اختبارات أدوات الرقابة، من المرجح أن يكون معدل الانحراف الذي يمكن تحمله صغيراً جداً، بما لا يسمح في الغالب بحدوث أي انحرافات أو ربما انحراف واحد فقط. وتوفر اختبارات أدوات الرقابة أدلة بشأن فاعلية عمل أدوات الرقابة من عدمها. وعليه، فإنه لن يتم استخدام هذه الاختبارات إلا إذا كان هناك توقع بإمكانية الاعتماد على عمل أداة الرقابة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٥٣٠	عند تصميم عينة المراجعة، يجب على المراجع أن يراعي الغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي سُسحب منه العينة. (راجع: الفقرات ٤١-٩١)
٧/٥٣٠	يجب على المراجع أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. (راجع: الفقرتين ١٠، ١١)
٨/٥٣٠	يجب على المراجع اختيار بنود العينة بحيث يُتاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها. (راجع: الفقرتين ١٢، ١٣)
٩/٥٣٠	يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة، مناسبة للغرض منها، على كل بند تم اختياره.
١٠/٥٣٠	إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المُختار، فيجب على المراجع تنفيذ الإجراء على بند بديل. (راجع: الفقرة ١٤)
١١/٥٣٠	إذا لم يكن المراجع قادراً على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المُختارة، فيجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حال اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حال اختبارات التفاصيل. (راجع: الفقرتين ١٥، ١٦)
١٢/٥٣٠	يجب على المراجع أن يتحقق من طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات تم تحديدها، وأن يُقوِّم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى. (راجع: الفقرة ١٧)
١٣/٥٣٠	في الظروف النادرة للغاية عندما يرى المراجع أن التحريف أو الانحراف المُكتشف في العينة يُعد حالة شاذة، فيجب عليه التوصل إلى درجة عالية من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على المراجع التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.
١٤/٥٣٠	لاختبارات التفاصيل، يجب على المراجع تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة. (راجع: الفقرات ١٨-٢٠)
١٥/٥٣٠	يجب على المراجع تقويم: (أ) نتائج العينة؛ (راجع: الفقرتين ٢١، ٢٢) (ب) ما إذا كان استخدام العينات في المراجعة قد وفر أساساً معقولاً للاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختياره. (راجع: الفقرة ٢٣)

بناء الأساس

عند النظر في الأساليب الإحصائية أو غير الإحصائية لاختيار العينات، يتناول المراجع الأمور الآتية ويقوم بتوثيقها.

الشكل ١٧-٢

عوامل يلزم مراعاتها	الملاحظات
الغرض من الاختبار؟	نقطة البداية لتصميم الاختبارات هي تحديد الغرض من الاختبار والإقرارات التي سيتم التعامل معها.
المصدر الرئيسي للأدلة؟	ما المصدر الرئيسي للأدلة فيما يخص كل إقرار سيتم التعامل معه، وما المصدر الثانوي؟ سيساعد هذا التمييز في ضمان توجيه جهود المراجعة في الاتجاه الصحيح.
التجارب السابقة؟	كيف كانت التجارب السابقة (إن وجدت) في تنفيذ الاختبارات المماثلة خلال الفترات السابقة؟ يُنظر في فاعلية الاختبار، ووجود الانحرافات (الأخطاء)، إن وجدت، التي تم العثور عليها في العينات المختارة، والتصرف معها.

عوامل يلزم مراعاتها	الملاحظات
ما هو مجتمع العينة؟	يتم التأكد من أن مجتمع البنود الذي سيتم اختياره مناسب لتحقيق أهداف الاختبار. فالمعينة لن تتعرف على البنود غير المُضمَّنة بالفعل في مجتمع العينة أو لن تقوم باختبارها. وعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام عينة من أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل لاختبار وجود تلك المبالغ، ولكن مجتمع العينة ذلك لن يكون مناسباً لاختبار اكتمال المبالغ المستحقة التحصيل. ويُنظر أيضاً في حجم مجتمع العينة. وفي بعض الحالات، لا يجوز استنباط استنتاج إحصائي إذا كان مجتمع العينة أصغر من أن تؤخذ عينة منه.
ما وحدة العينة التي سيتم استخدامها؟	يُنظر في الغرض من الاختبار والإقرار الذي سيتم التعامل معه. وسيحدد هذا القرار البنود التي سيتم اختيارها للاختبار. ومن أمثلة ذلك فواتير المبيعات وأوامر البيع وأرصدة حسابات العملاء.
إحصائية أو غير إحصائية؟	يمكن استنباط الاستنتاجات الإحصائية من العينات الإحصائية. والاستنتاجات المستندة إلى الحكم المهني يمكن استنباطها من العينات الاجتماعية غير الإحصائية. وتُستخدم العينات غير الإحصائية في الغالب مع إجراءات مراجعة أخرى تتعامل مع نفس الإقرار.
تحديد ما يُعد انحرافاً	سيؤدي عدم التحديد السليم لما يُعد انحرافاً إلى إهدار وقت الموظفين في فحص استثناءات بسيطة قد لا تشكل انحرافاً. وتُحدّد أيضاً الطريقة التي سيتابع بها موظفو المراجعة أسباب الانحرافات التي يتم العثور عليها والآثار المترتبة عليها.
هل يلزم استبعاد أي بنود عالية القيمة؟	في حال وجود معاملات أو أرصدة كبيرة ضمن مجتمع العينة يمكن تقييمها بشكل منفصل، فقد يؤدي ذلك إلى صغر حجم العينة التي يتم أخذها من البنود المتبقية في مجتمع العينة. وفي بعض الحالات، قد تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها من اختبار المعاملات أو الأرصدة الكبيرة كافية للاستغناء عن إجراء المعالجة بالكلية.
استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب	هل توفر أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب نتيجة أفضل أو أكثر كفاءة؟ فيما يخص العديد من الاختبارات، يمكن اختبار ١٠٠% من مجتمع العينة عن طريق أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب (بدلاً من اختبار عينة فقط)، ويمكن إعداد تقارير مخصصة تحدد البنود غير المعتادة لغرض متابعتها.
هل يمكن إجراء أي تقسيم طبقي؟	يُنظر فيما إذا كان من الممكن إجراء تقسيم طبقي لمجتمع العينة عن طريق تقسيمه إلى مجتمعات فرعية منفصلة ذات خصائص مميزة. وعلى سبيل المثال، إذا احتوى مجتمع العينة على عدد من المعاملات عالية القيمة، يمكن تقسيم مجتمع العينة طبقياً (لغرض اختبار التفاصيل) حسب القيمة النقدية. ويسمح ذلك بتوجيه المزيد من جهود المراجعة نحو البنود ذات القيم الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تشتمل على أكبر التحريفات المحتملة من حيث المبالغة في القيمة. وقد يتم تقسيم مجتمع العينة طبقياً أيضاً حسب خاصية معينة تشير إلى ارتفاع خطر التحريف. فعند اختبار مدى كفاية مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها (تقويم المبالغ المستحقة التحصيل)، قد يتم تقسيم الأرصدة المستحقة التحصيل طبقياً حسب عمرها. وعند اختبار مجتمعات العينة الفرعية بشكل منفصل، يتم تعميم التحريفات فيما يخص كل طبقة بشكل منفصل. ثم يمكن جمع التحريفات المُعمَّمة فيما يخص كل طبقة للنظر في التأثير المحتمل للتحريفات على رصيد الحساب أو فئة المعاملات.
ما مدى الدقة المطلوبة؟	تُستخدم الأهمية النسبية للتنفيذ في الغالب كأساس للتحريف الذي يمكن تحمله. ويمثل هذا أيضاً مدى الدقة للاختبار الإحصائي. ويتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ بمبلغ يراعي احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة وغير جوهرية قد تشكل معاً مبلغاً ذا أهمية نسبية.
ما مستوى الثقة المطلوب؟	الثقة هي مستوى الخطر (خطر الاكتشاف) الذي يمكن قبوله لعدم دقة نتائج الاختبار. هل المطلوب مستوى ثقة مرتفع (يؤدي ذلك إلى عينة بحجم أكبر) أم مستوى ثقة منخفض (يؤدي ذلك إلى عينة بحجم أصغر)؟ وسيُعتمد مستوى الثقة المطلوب في كل اختبار بعينه على عوامل مثل: • الأدلة التي تم الحصول عليها من المصادر الأخرى مثل التفحص التحليلي والإجراءات الأساس الأخرى واختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات العلاقة. • أهمية الإقرار أو البند في القوائم المالية مقارنة بالأهمية النسبية الكلية. وعلى سبيل المثال، يشير مستوى ثقة بنسبة ٩٥% إلى أنه في حال إجراء اختبار معين ١٠٠ مرة (مع اختيار معاملات تمثيلية على أساس عشوائي)، فإن النتائج ستكون دقيقة (ضمن هامش التحريف) في ٩٥ مرة من ١٠٠ اختبار. ويوجد خطر يتمثل في عدم دقة النتائج في ٥ اختبارات من المائة.

وعند التخطيط لتنفيذ اختيار إحصائي للعينات، يتم التعامل أيضاً مع التحريف أو معدل الانحراف الذي يمكن تحمله.

الشكل ٢-٢/١٧

عوامل يلزم مراعاتها	الملاحظات
ما التحريف الذي يمكن تحمله أو معدل الانحراف الذي يمكن تحمله؟	يُستخدم التحريف الذي يمكن تحمله في اختبارات التفاصيل بأسلوب العينات لمواجهة خطر أن مجموع التحريفات غير الجوهرية بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، ولتوفير هامش لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. والتحريف الذي يمكن تحمله هو تطبيق الأهمية النسبية للتنفيذ على إجراء معين من إجراءات المعاينة. وقد يكون التحريف الذي يمكن تحمله هو نفس مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ أو مبلغاً أقل.
	يُستخدم معدل الانحراف الذي يمكن تحمله فيما يخص اختبارات أدوات الرقابة حيث يقوم المراجع بتعيين معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المفروضة للحصول على مستوى تأكيد مناسب. ويسعى المراجع للحصول على مستوى تأكيد مناسب بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي تم تعيينه.

٣/١٧ مدى الإجراءات الأساس (استخدام أسلوب الاختيار الإحصائي للعينة)

كلما زادت مخاطر التحريف الجوهري، زاد مدى الإجراءات الأساس المطلوبة. وقد يتم الحد من مدى الإجراءات الأساس عن طريق اختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية. ولكن إذا كانت النتائج غير مرضية، فقد يلزم في الحقيقة زيادة مدى تلك الإجراءات.

تحديد حجم العينة - اختيار العينة على أساس وحدة النقد

الطريقة الأكثر شيوعاً لاختيار العينات لتنفيذ اختبارات التفاصيل هي اختيار العينة على أساس وحدة النقد. وبموجب هذه الطريقة، تتناسب احتمالية اختيار بند لاختباره (على سبيل المثال، أحد أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل) بشكل مباشر مع القيمة النقدية للبند. وعليه، فإن احتمالية اختيار رصيد مستحق التحصيل يبلغ ٦,٠٠٠ ريال تزيد بثلاثة أضعاف عن الرصيد الذي يبلغ ٢,٠٠٠ ريال. وبموجب هذه الطريقة، لن يكون من المناسب اختيار وحدات مادية مثل فاتورة أو معاملة واحدة كل خمسين فاتورة أو معاملة.

ورغم أن طريقة اختيار العينات على أساس وحدة النقد قد تكون هي الصورة الأكثر شيوعاً التي يستخدمها المراجعون لاختيار العينات، فإن ثمة طرق أخرى موجودة لاختيار العينات قد تكون أنسب في ظروف معينة. ولكن لم يتم تضمين هذه الطرق الأخرى في هذا الدليل.

اختيار عوامل الثقة

عند تصميم الاختبارات الأساس، قد يرى المراجع أنه من المفيد استخدام ثلاثة مستويات لتخفيض المخاطر مثل مرتفع ومتوسط ومنخفض. وقد يعتمد الاختلاف بين هذه المستويات على عامل الثقة المستخدم لاختيار العينة. وكلما ارتفع عامل الثقة، زاد حجم العينة ومستوى تخفيض المخاطر المطلوب. وهذا موضح في الشكل التالي، الذي يحتوي على مستويات الثقة المعتادة لتخفيض المخاطر بدرجات مرتفعة ومتوسطة ومنخفضة.

الشكل ١-٣/١٧

التخفيض المطلوب للمخاطر	مستوى الثقة	عامل الثقة
مرتفع	٩٥%	٣,٠
متوسط	٨٠-٩٠%	١,٦ - ٢,٣
منخفض	٦٥-٧٥%	١,١ - ١,٤

وقد تحتوي المجموعة الفعالة من إجراءات المراجعة المصممة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها والإقرارات الخاصة على مزيج من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس.

ويقدم الجدول التالي قائمة جزئية بعوامل الثقة لمختلف مستويات الثقة. وعلى سبيل المثال، في حال الحاجة إلى مستوى ثقة بنسبة ٩٠%، فإن عامل الثقة الذي سيتم استخدامه سيكون ٢,٣.

الشكل ١٧/٣-٢

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

اختيار العينة

الشكل ١٧/٣-٣

وحدة النقد	الوصف
آلية اختيار العينة	يتم إزالة البنود الرئيسية والعالية القيمة من مجتمع العينة.
	يتم احتساب المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة.
	يتم اختيار نقطة بداية عشوائية لاختيار البند الأول. وقد تتراوح نقطة البداية العشوائية من ريال واحد وصولاً إلى القيمة الخاصة بالمدى
	الفاصل لاختيار وحدات العينة. ويتم اختيار كل وحدة من الوحدات المتعاقبة بناءً على قيمة الوحدة السابقة المختارة زائد مدى واحد فاصل لاختيار وحدات العينة.

ملحوظة: تأكد من التوثيق المناسب لآلية اختيار العينة، بما في ذلك أساس اختيار نقطة البداية العشوائية (من مولد أعداد عشوائية أو باستخدام الحكم المهني).

الخطوة ١ - احتساب المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة

الصيغة الرياضية كما يلي.

المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة = الأهمية النسبية للتنفيذ (التحريف الذي يمكن تحمله) ÷ عامل الثقة

إذا كان المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة هو ١٧,٣٩١ ريال، فإن أول حساب سيتم اختياره قد يتم اختياره عشوائياً بالحساب الذي يحتوي على ١٠,٠٠٠ ريال. والحساب الثاني الذي سيتم اختياره هو الحساب الذي يحتوي على المبلغ التراكمي ٢٧,٣٩١ ريال (نقطة البداية + المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة = ١٠,٠٠٠ ريال + ١٧,٣٩١ ريال). والحساب الثالث الذي سيتم اختياره هو الحساب الذي يحتوي على المبلغ التراكمي ٤٤,٧٨٢ ريال (٢٧,٣٩١ ريال + ١٧,٣٩١ ريال). وتستمر هذه العملية إلى نهاية مجتمع العينة.

الخطوة ٢ - احتساب حجم العينة

تُحدد عادةً أحجام العينات، عند اختيار البنود التمثيلية على أساس وحدة النقد، حسب الصيغة الرياضية التالية.

$$\text{حجم العينة} = \text{مجتمع العينة المراد اختباره} \div \text{المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة}$$

وينبغي أن يُستبعد من مجتمع العينة المراد اختباره أي بنود خاصة تم إزالتها لتقويمها بشكل منفصل.

الخطوة ٣ - اختيار العينة

تُزال أي بنود رئيسية وعالية القيمة من مجتمع العينة (للنظر فيها بشكل منفصل) ويُحتسب المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة (راجع الخطوة ١ أعلاه). ثم يتم اختيار نقطة بداية عشوائية لاختيار البند الأول. وقد تتراوح نقطة البداية العشوائية من ريال واحد وصولاً إلى القيمة الخاصة بالمدى الفاصل لاختيار وحدات العينة. ويتم اختيار كل وحدة من الوحدات المتعاقبة بناءً على قيمة الوحدة السابقة المختارة زائد مدى واحد فاصل لاختيار وحدات العينة. وتوضح الأمثلة الثلاثة التالية هذه الآلية.

مثال ١ — اختيار عينة من أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل

الشكل ١٧/٤-٣

السؤال	الإجابة
الغرض من الاختبار	ضمان وجود المبالغ المستحقة التحصيل عن طريق اختيار عينة من الأرصدة المستحقة وإرسال خطابات مصادقة
مخاطر التحريف الجوهرية في الإقرارات ذات الصلة	الوجود = خطر مرتفع
مجتمع العينة المراد اختباره	أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل في نهاية الفترة
القيمة النقدية لمجتمع العينة	١٧٧,٢٠٣ ريال
البنود الخاصة التي ستخضع لتقويم منفصل	٣٨,٣٤٠ ريال
تخفيض المخاطر المتحقق من اختبار أدوات الرقابة	لا يوجد
تخفيض المخاطر من الإجراءات الأخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	محدود
عامل الثقة الذي سيتم استخدامه (مُخفضاً تبعاً لتخفيض المخاطر المتحقق من المصادر الأخرى)	لا توجد مصادر أخرى لتخفيض الخطر لذا سيتم استخدام عامل ثقة بنسبة ٩٥% أو ٣,٠
الأهمية النسبية للتنفيذ	١٥,٠٠٠ ريال
الانحرافات المتوقعة في العينة	لا يوجد

المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة =

$$١٥,٠٠٠ \text{ ريال} / ٣,٠ = ٥,٠٠٠ \text{ ريال}$$

حجم العينة =

$$(١٧٧,٢٠٣ \text{ ريال} - ٣٨,٣٤٠ \text{ ريال}) / ٥,٠٠٠ \text{ ريال} = ٢٨$$

في هذا المثال، كان المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة ٥,٠٠٠ ريال. ولذلك، إذا كان البند الأول الذي تم اختياره عشوائياً هو ٤٣٦ ريال، فإن البند التالي سيكون في المعاملة أو الرصيد الذي احتوى على المبلغ التراكمي ٥,٤٣٦ ريال. والبند الثالث سيكون في المعاملة أو الرصيد الذي احتوى على المبلغ التراكمي ١٠,٤٣٦ ريال، وهكذا حتى اختيار ٢٨ بنداً.

ملحوظة: من المرجح اختيار البنود ذات القيم الأعلى لاختبارها (راجع مجتمع العينة الجزئي لأرصدة المبالغ المستحقة التحصيل أدناه).

الشكل ١٧/٣-٥

المدة الفاصل لاختيار وحدات				
الرصيد المستحق التحصيل	المجموع التراكمي	العينة	الإدراج ضمن العينة؟	
العميل أ	٤,٧٥٠	٤٣٦	نعم	
العميل ب	٣,٥٠٠	٥,٤٣٦	نعم	
العميل ج	١,٨٠٠	١٠,٤٣٦	لا	
العميل د	٢,٧٠٠	١٠,٤٣٦	نعم	
العميل هـ	٩٥٠	١٥,٤٣٦	لا	
العميل و	٢,٥٨٠	١٥,٤٣٦	نعم	

مثال ٢ — اختيار عينة من أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل

الشكل ١٧/٣-٦

السؤال	الإجابة
الغرض من الاختبار	ضمان وجود المبالغ المستحقة التحصيل عن طريق اختيار عينة من الأرصدة المستحقة وإرسال خطابات مصادقة
مخاطر التحريف الجوهرية في الإقرارات ذات الصلة	الوجود = خطر متوسط
مجتمع العينة المراد اختباره	أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل في نهاية الفترة
القيمة النقدية لمجتمع العينة	١٧٧,٢٠٣ ريال
البند الخاصة التي ستخضع لتقويم منفصل	٣٨,٣٤٠ ريال
تخفيض المخاطر المتحقق من اختبار أدوات الرقابة	تم تحديد مستوى منخفض لخطر الرقابة فيما يتعلق بأدوات الرقابة ذات الصلة
تخفيض المخاطر من الإجراءات الأخرى (مثل إجراءات تقييم المخاطر)	محدود
عامل الثقة الذي سيتم استخدامه (مُخفضاً تبعاً لتخفيض المخاطر المتحقق من المصادر الأخرى)	في ضوء مصادر الأدلة الأخرى، سيتم استخدام عامل ثقة بنسبة ٧٠% (١,٢)
الأهمية النسبية للتنفيذ	١٥,٠٠٠ ريال
الانحرافات المتوقعة في العينة	لا يوجد

المدة الفاصل لاختيار وحدات العينة =

١٥,٠٠٠ ريال / ١,٢ = ١٢,٥٠٠ ريال

حجم العينة =

١٧٧,٢٠٣ ريال - ٣٨,٣٤٠ ريال / ١٢,٥٠٠ ريال = ١٢

مثال ٣ — اختيار عينة من فواتير الشراء

الشكل ١٧/٣-٧

السؤال	الإجابة
الغرض من الاختبار	ضمان وجود ودقة المشتريات عن طريق اختيار عينة من فواتير الشراء
مخاطر التحريف الجوهرية في الإقرارات ذات الصلة	الوجود = خطر منخفض الدقة = خطر منخفض
مجتمع العينة المراد اختباره	فواتير الشراء خلال الفترة

السؤال	الإجابة
القيمة النقدية لمجتمع العينة	٨٧٩,٩٣٣ ريال
البندود الخاصة التي ستخضع لتقويم منفصل	٤٦,٨٧٦ ريال
تخفيض المخاطر المتحقق من اختبار أدوات الرقابة	لا يوجد
تخفيض المخاطر من الإجراءات الأخرى (مثل إجراءات تقييم المخاطر)	الإجراءات التحليلية الأساس متوسطة الفاعلية
عامل الثقة الذي سيتم استخدامه (مُخفضاً تبعاً لتخفيض المخاطر المتحقق من المصادر الأخرى)	في ضوء مصادر الأدلة الأخرى، سيتم استخدام عامل ثقة بنسبة ٨٠% (١,٦)
الأهمية النسبية للتنفيذ	١٥,٠٠٠ ريال
الانحرافات المتوقعة في العينة	لا يوجد

المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة =

$$١٥,٠٠٠ \text{ ريال} / ١,٦ = ٩,٣٧٥ \text{ ريال}$$

حجم العينة =

$$٨٧٩,٩٣٣ \text{ ريال} - ٤٦,٨٧٦ \text{ ريال} / ٩,٣٧٥ \text{ ريال} = ٨٩$$

كما هو موضح أعلاه، فإن أحجام العينات لتنفيذ الاختبارات الأساس قد تصبح كبيرة جداً عند التحقق من فئات المعاملات. ومن الأفضل من حيث الكفاءة في غالب الأحيان اختبار أدوات الرقابة الداخلية (عند صغر حجم العينة) أو تنفيذ أنواع أخرى من إجراءات المراجعة للحصول على الأدلة المطلوبة.

تعميم التحريفات

يوضح الشكل التالي هذه الآلية.

الشكل ٨-٣/١٧

خطوات تعميم مدى التحريفات	
١.	يتم احتساب النسبة المئوية للتحريف في كل بند. فإذا تم العثور على بند بمبلغ ٥٠ ريالاً ولكنه كان يفترض أن يكون ٦٠ ريالاً، فإن التحريف يبلغ ١٠ ريالات أو ١٧% من الإجمالي.
٢.	يتم جمع النسب المئوية للتحريفات، بتحديد صافي التحريفات بالزيادة والتحريفات بالنقص.
٣.	يتم احتساب متوسط نسبة التحريف لكل بند ضمن العينة بقسمة إجمالي النسب المئوية للتحريفات على عدد جميع البنود ضمن العينة (ما يحتوي منها على تحريف وما لا يحتوي).
٤.	يتم ضرب متوسط نسبة التحريف في إجمالي القيمة النقدية لمجتمع العينة التمثيلية (مع استبعاد البنود الرئيسية والعالية القيمة). وينتج عن هذا التحريف المُعَمَّم للعينة. ومن البديهي أن هذا لا يشمل أي تحريفات يتم العثور عليها في البنود الرئيسية والعالية القيمة التي سبق إزالتها من العينة.

وعلى سبيل المثال، تم اختيار عينة تضم ٥٠ بنداً من مجتمع عينة بقيمة ٢٥٠,٠٠٠ ريال واحتوت العينة على التحريفات الثلاثة التالية.

القيمة الصحيحة	القيمة المراجعة	التحريف	نسبة التحريف
٥٠٠ ريال	٤٠٠ ريال	١٠٠ ريال	٢٠,٠٠ %
٣٥٠	٢٠٠	١٥٠	٤٢,٨٦ %
٦٠٠	٧٥٠	(١٥٠)	(٢٥,٠٠ %)
إجمالي نسبة الخطأ (مجموع نسب التحريفات)			
متوسط نسبة التحريف: $٣٧,٨٦ \% \div ٥٠ =$ (حجم العينة) =			
التحريف المعمم: $٣٧,٨٦ \% \times ٢٥٠,٠٠٠ =$ ريال (مجموع العينة) =			
			١٠٨٩٣ ريال

ويُسمى التحريف المعمم أحياناً "الخطأ الأكثر ترجيحاً".

نقاط يلزم مراعاتها

الحالات الشاذة

- قد يوجد ميل لاعتبار بعض التحريفات/الانحرافات (المكتشفة في العينة) حالات شاذة (غير ممثلة لمجتمع العينة) واستبعادها عند تعميم التحريفات في مجتمع العينة. ومع ذلك، يتعين تنفيذ أعمال مراجعة إضافية، بغض النظر عما إذا كان التحريف/الانحراف ممثلاً لمجتمع العينة أو لا:
- إذا كان الانحراف ممثلاً لمجتمع العينة، يجب على المراجع أن يتحرى عن طبيعة وسبب الانحراف ويُقوِّم تأثيره المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى.
 - إذا اعتبر الانحراف حالة شاذة، يجب على المراجع التوصل إلى درجة عالية من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويتطلب هذا تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.
- وتنص الفقرة ١٣ من معيار المراجعة (٥٣٠) على أن الحالات الشاذة تحدث في ظروف نادرة للغاية.

٤/١٧ مدى الإجراءات التحليلية الأساس

الإجراءات التحليلية الأساس إما أن تكون هي الاختبار الرئيسي لرصيد الحساب، أو يتم استخدامها مع اختبارات التفاصيل الأخرى التي تكون قد تم الحد من مداها على نحو مناسب.

ويوضح الفصل العاشر من الجزء الأول مستويي تخفيض المخاطر اللذين يمكن تحقيقهما من تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس. وهذا التخفيض يكون عالي الفاعلية (أي اختبار رئيسي) ومتوسط الفاعلية.

وقد تساعد الإجراءات التحليلية البسيطة (مثل مقارنة نتائج السنة الماضية بالحالية) في تحديد مشكلة يلزم متابعتها، ولكنها توفر أدلة مراجعة أقل. ويمكن استخدام هذا النوع من الإجراءات التحليلية في فهم المنشأة وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وتفحص القوائم المالية النهائية.

وعند تصميم الإجراءات التحليلية الأساس، يقوم المراجع بما يلي:

- تحديد مبلغ الفرق عما هو متوقع الذي يمكن قبوله دون تنفيذ المزيد من التحري. ويتأثر هذا بشكل رئيسي بالأهمية النسبية والاتساق مع مستوى تخفيض المخاطر المرجو؛
- النظر في احتمالية أن مجموعة من التحريفات في رصيد الحساب أو فئة المعاملات أو الإفصاح المحدد قد تبلغ معاً مبلغاً لا يمكن قبوله؛
- زيادة مستوى تخفيض المخاطر المرجو عند زيادة مخاطر التحريف الجوهرية.

مثال للإجراءات التحليلية الأساس

الأسئلة	الإجابة
صف الإجراء الذي سيتم تنفيذه والنتيجة المتوقعة.	ضرب رسوم الأجرة الخاصة بالوحدة الواحدة في عدد الوحدات الإيجارية لتوقع الإيراد من الشقق، ثم مقارنة النتيجة بالإيراد المسجل في السجلات المحاسبية للمنشأة.
ما قيمة المبلغ المسجل أو النسبة المسجلة؟	٢٧٤,٠٠٠ ريال
ما القرارات التي سيتم تناولها؟	الاكتمال والوجود والدقة
ما الأهمية النسبية للتنفيذ التي سيتم استخدامها؟	١٠,٠٠٠ ريال
ما مبلغ الفرق (بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة) الذي يمكن قبوله؟	١%
خطر التحريف الجوهرى المتبقي بعد تنفيذ الإجراء (متوسط أو منخفض).	منخفض
صف تفاصيل كل عنصر من عناصر البيانات المستخدمة في احتساب النتيجة المتوقعة (أي المالية وغير المالية).	صف الإجراءات المنفذة لتقويم مدى إمكانية الاعتماد على كل عنصر من عناصر البيانات المستخدمة (يُنظر في المصدر والقابلية للمقارنة والطبيعة ومدى الصلة وأدوات الرقابة المطبقة على الإعداد). الرقم المرجعي لورقة العمل
١. الوحدات الإيجارية	لقد اطلعنا على مخططات الطوابق وأجرينا فحصاً مادياً للمبنى لمعرفة التغييرات الرئيسية.
٢. أجرة الوحدة الواحدة	لقد اطلعنا على نموذج لأحد عقود الإيجار لتحديد الأجرة المستحقة الدفع.
٣.	
٤.	
اذكر تفاصيل العملية الحسابية، والنتيجة المتوقعة، ونتائج المقارنة بالمبلغ المسجل أو النسبة المسجلة:	عدد الوحدات الإيجارية = ٢٦ أجرة الوحدة الواحدة = ١٢,٠٠٠ ريال في السنة الواحدة العملية الحسابية = ١٢,٠٠٠ × ٢٦ = ٣١٢,٠٠٠ ريال. الفرق إلى المبلغ المسجل ٣٨,٠٠٠ ريال
عندما يتجاوز الفرق (بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة) القيمة التي يمكن قبولها، اشرح إجراءات التحري التي تم تنفيذها ونتائجها (أي، الاستفسارات من الإدارة والحصول على أدلة إضافية وتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى).	لقد استفسرنا عن الفرق وثبت لدينا أنه كانت توجد وحدات شاغرة بمتوسط وحدتين (ليست هما نفس الوحدتين) كل شهر خلال السنة، وتوجد وحدة واحدة لم يتم تأجيرها وتم استخدامها لأغراض الاجتماعات وكسكن للزوار. ويمثل هذا ٣٦,٠٠٠ ريال من الفرق ويتبقى ٢,٠٠٠ ريال بلا تفسير. وهذا أقل من المستوى الذي يمكن قبوله الموضح أعلاه.
الاستنتاج	تم تنفيذ الاختبار بنجاح.

نقاط يلزم مراعاتها

يمكن في الغالب تعزيز نتيجة الإجراءات التحليلية الأساس عن طريق استخدام البيانات "غير المالية". وقد تشمل البيانات غير المالية معلومات مثل عدد الموظفين أو المساحة بالقدم المربع لمتاجر التجزئة أو عدد منتجات معينة تم شحنها.

وعند تنفيذ الإجراءات التحليلية، من الضروري وضع توقعات (على سبيل المثال، العلاقة مع الأرصدة ذات العلاقة، والتغيرات عن الفترة السابقة، وما إلى ذلك) ثم مقارنة تلك التوقعات بالمعلومات الواردة في القوائم المالية. ويلزم تجنب المنهج المقابل لذلك المتمثل في البدء بالمعلومات المالية ثم محاولة تفسير الاختلافات باستخدام المعرفة بالعميل وبيئته. فالإجراءات التحليلية تكون أكثر قوة عندما يتم تنفيذها بتوقعات تستند إلى فهم المنشأة وبيئتها. ومع ذلك، يلزم التأكد من إمكانية الاعتماد على أية "بيانات غير مالية" قبل استخدامها في الإجراءات التحليلية الأساس.

٥/١٧ اختبارات أدوات الرقابة — الفاعلية التشغيلية

تتألف إجراءات المراجعة المستخدمة لاختبار أدوات الرقابة من نوع واحد أو أكثر من الأنواع الأربعة الموضحة أدناه.

الشكل ١٧/٥-١

اختبارات الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية	
أنواع الإجراءات	الاستفسار من العاملين المعنيين. (تذكر أن الاستفسار وحده لا يكفي لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة)
	الفحص المادي للوثائق ذات الصلة.
	ملاحظة العمليات التشغيلية للمنشأة.
	إعادة تنفيذ أداة الرقابة.

أدوات الرقابة الشاملة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٤/٣١٥	يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا: (أ) كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ (ب) كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة. (راجع: الفقرات ٧٧أ-٨٧أ)

يميل اختبار أدوات الرقابة الشاملة الموجودة على مستوى المنشأة (مثل اختبار الالتزام بالكفاءة أو فهم سياسات المنشأة فيما يتعلق بالسلوكيات المقبولة) للخضوع للتقدير الشخصي بدرجة أكبر من اختبار أدوات الرقابة الخاصة على المعاملات. ولكن أدوات الرقابة تلك توفر مجتمعة الأساس المناسب لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى. ويوضح الشكل أدناه بعض الطرق المحتملة لاختبار أدوات الرقابة الشاملة.

الشكل ١٧/٥-٢

بيئة الرقابة	اختبارات أدوات الرقابة المحتملة
الإعلان عن النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها	• قراءة التصريحات على الموقع الإلكتروني للمنشأة وأية مدونة لقواعد السلوك أو ما يعادلها.
	• الاطلاع على وسائل الاتصال بالموظفين.
	• إجراء مقابلات شخصية مع عينة من الموظفين.
الالتزام بالكفاءة	• الاطلاع على سياسات التعيين والفصل.
	• الاطلاع على التوصيفات الوظيفية والوثائق التي تحتوي عليها بعض ملفات الموظفين.

بيئة الرقابة	اختبارات أدوات الرقابة المحتملة
مشاركة المكلفين بالحوكمة	- الاطلاع على أي تقييمات ذاتية تم إجراؤها. - الاطلاع على مؤهلات أعضاء مجلس الإدارة ومحاضر اجتماعات المجلس. - حضور الاجتماعات كمراقب.
فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي	- الاطلاع على أية وثائق ذات صلة متوفرة. - إجراء مقابلات شخصية مع عينة من الموظفين.
الهيكل التنظيمي	الاطلاع على الهيكل في ضوء أفضل الممارسات المناسبة لطبيعة المنشأة.
تحديد الصلاحيات والمسؤوليات	الاطلاع على أية وثائق مثل التوصيفات الوظيفية.
سياسات وممارسات الموارد البشرية	- الاطلاع على السياسات والممارسات والالتزام بها. - الاطلاع على ملفات الموظفين لمعرفة تقييمات الموظفين والبرامج التدريبية التي تم حضورها وما إلى ذلك.

ويمكن تصميم أنواع مماثلة من اختبارات أدوات الرقابة للتعامل مع أدوات الرقابة الشاملة الأخرى مثل:

- تقييم المخاطر؛
- نظم المعلومات؛
- المتابعة؛
- آلية الإغلاق في نهاية الفترة؛
- أدوات الرقابة لمكافحة الغش.

وقد يكون توثيق النتائج الخاصة بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة الشاملة أكثر صعوبة أيضاً من توثيق نتائج اختبارات الرقابة الداخلية المطبقة على مستوى آليات العمل (مثل التحقق لرؤية ما إذا كانت المدفوعات قد تم التصريح بها، وهو ما قد يتم توثيقه برد بسيط من نعم/لا). ولذلك، يُوثَّق في الغالب تقويم أدوات الرقابة الشاملة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات بمذكرات تُرفق بالملف مع الأدلة الداعمة.

وعلى سبيل المثال، لاختبار ما إذا كانت الإدارة تعلن لجميع الموظفين عن الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية، وتفرض تطبيق سياساتها، يمكن اختيار عينة من الموظفين لإجراء مقابلات شخصية معهم. ويمكن سؤال الموظفين عن وسائل الاتصال التي تلقوها من الإدارة، وعن السياسات والإجراءات ذات الصلة القائمة، والقيم التي يرون أن الإدارة تقوم بإبدائها بشكل يومي، وما إذا كانت السياسات يتم فرض تطبيقها بالفعل. وإذا كانت الردود المشتركة بين الموظفين أن الإدارة قد أعلنت بالفعل عن الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية وأنه توجد مواقف لفرض تطبيق السياسات، فإن الاختبار سيكون قد نجح. ثم يتم تسجيل تفاصيل المقابلات الشخصية مع كل موظف والوثائق الداعمة (مثل سياسات المنشأة ووسائل الاتصال والإجراءات المتعلقة بفرض تطبيق السياسات) في مذكرة تُرفق بالملف مع الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نقاط يلزم مراعاتها

التوقيت

يُفضل اختبار أدوات الرقابة الشاملة في وقت مبكر من المراجعة. فنتائج اختبار أدوات الرقابة تلك قد تؤثر على طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها. وعلى سبيل المثال، إذا تبين أن الموقف السلوكي للإدارة تجاه أدوات الرقابة ليس بالجودة المتوقعة، فسيتعين تنفيذ إجراءات إضافية فيما يتعلق بأرصدة الحسابات وفئات المعاملات.

التخطيط

يُصرف بعض الوقت لتحديد أنسب طريقة لاختبار أدوات الرقابة الشاملة. ويُنظر في استخدام مزيج مناسب من اختبارات الاستفسار والملاحظة وإعادة التنفيذ والفحص المادي.

طرح أسئلة مفتوحة

تجنب طرح الأسئلة التي يُجاب عنها بنعم/لا. وبدلاً من ذلك، اطرح أسئلة قد تنتزع معلومات ربما لا تكون أنت على علم بها بالفعل. وعلى سبيل المثال، يمكن طرح سؤال من قبيل "هل طُلب منك يوماً الخروج عن السياسات المحاسبية المقررة أو القيام بأمر يشعرك بعدم الارتياح؟" وتذكر أيضاً أن تنصت بعناية لردود الشخص، وانتبه للغة جسده لرؤية أي علامات تدل على القلق أو الضيق من تقديم الإجابات.

متابعة الأمور المتعلقة

في حال رفض الإدارة أو أحد الموظفين تقديم المعلومات المطلوبة أو في حال الحصول على معلومات غير متوقعة، تأكد من متابعة ذلك بشكل مناسب، ومن إجراء ما يلزم من تغييرات في الاستراتيجية العامة للمراجعة والإجراءات المخطط لها.

أدوات الرقابة التي لأغراض المتابعة في المنشآت الأكبر

تقوم بعض المنشآت الأكبر بمتابعة أدوات الرقابة التي توفر أدلة بشأن استمرارية عمل أدوات الرقابة الشاملة. وعند حدوث ذلك، يُنظر فيما إذا كان من الممكن الاعتماد على أدوات الرقابة تلك للحد من المدى العام للاختبارات الأخرى المطلوبة.

رغم أن معظم أدوات الرقابة الشاملة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات سيتم اختبارها من خلال ممارسة الحكم المهني وسيتم تطبيقها بموضوعية على الظروف، فإنه توجد بعض الحالات التي قد يمكن فيها استخدام عينات تمثيلية. ومن أمثلة ذلك توفر أدلة بشأن اطلاع الإدارة على التقارير المالية الشهرية واتخاذ التصرفات المناسبة.

أدوات الرقابة على المعاملات - اختيار العينات على أساس السمات

توفر اختبارات أدوات الرقابة أدلة على عمل أداة الرقابة بفاعلية طوال الفترة التي سيتم الاعتماد فيها عليها، والتي ستكون فترة محددة كسنة مثلاً.

ونظراً لأن أدوات الرقابة على المعاملات إنما تعمل بفاعلية أو لا، فلا يجدر اختبار عمل أدوات الرقابة التي قد يثبت في نهاية الأمر أنه لا يمكن الاعتماد عليها. وأدوات الرقابة التي لا يمكن الاعتماد عليها هي تلك التي توجد احتمالية للعثور على انحراف فيها. وتكون أحجام العينات المستخدمة لاختبار أدوات الرقابة صغيرة في الغالب لأنها تعتمد على عدم العثور على أي استثناءات. وإلا، فإن أحجام العينات المطلوبة ستكون أكبر بكثير.

وفيما يلي بعض العوامل التي يلزم مراعاتها عند تقييم مدى إمكانية الاعتماد على أدوات الرقابة.

الشكل ٣-٥/١٧

اختبار تصميم أدوات الرقابة	
هل من المحتمل أن تتحايل الإدارة على الإجراءات المقررة (أي وقوع تجاوز من جانب الإدارة)؟	عوامل يلزم مراعاتها
هل يوجد عنصر يدوي مهم في أداة الرقابة يمكن أن يكون عرضة للخطأ؟	
هل بيئة الرقابة ضعيفة؟	
هل أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ضعيفة؟	
هل المتابعة الدائمة للرقابة الداخلية ضعيفة؟	
هل حدثت تغييرات في الموظفين خلال الفترة تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة؟	

اختبار تصميم أدوات الرقابة	
هل صغر عدد الموظفين المعنيين بعمل الرقابة يجعل الفصل في الواجبات غير ممكن عملياً؟	
هل تغير الظروف استلزم إجراء تغييرات في عمل أداة الرقابة؟	

الاعتماد على أدوات الرقابة الداخلية غير المباشرة

يُنظر في الحاجة إلى الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية غير المباشرة المهمة. وهذه الأدوات هي أدوات الرقابة التي تعتمد عليها أدوات الرقابة الأخرى، مثل المعلومات غير المالية التي تنتجها آلية منفصلة وعلاج الاستثناءات والاطلاع الدوري للمدراء على التقارير. وعند وجود أهمية لأدوات الرقابة الداخلية غير المباشرة، فإنه يلزم الحصول على أدلة بشأن فاعليتها التشغيلية. وفي حال أهمية أي من العوامل المذكورة أعلاه، فقد يكون من الأجدي تنفيذ إجراءات أساس. وعند تصميم اختبارات أدوات الرقابة، ينبغي على المراجع التركيز على الأدلة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالإقرارات ذات الصلة التي يتم التعامل معها (المواطن التي قد تحدث فيها تحريفات في القوائم المالية)، بدلاً من التركيز على طبيعة أداة الرقابة نفسها. ويتم تصميم أدوات الرقابة للتخفيف من المخاطر، ولضمان اكتمال المبيعات على سبيل المثال.

ويوجد أيضاً عدد من المزايا العملية لتصميم اختبارات أدوات الرقابة التي تركز أولاً على الإقرار المراد التعامل معه. ومن أمثلة ذلك:

- إمكانية ربط أدوات الرقابة المختبرة بمخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية بشكل مباشر؛
- نظراً لأن هدف الاختبار لا يعتمد على أدوات رقابة محددة، فإنه يمكن اختبار أدوات رقابة أخرى تواجه نفس المخاطر (أو أهداف الرقابة). ويتيح هذا استخدام عنصر المفاجأة أو التنوع في تنفيذ الاختبار؛
- سهولة تقويم واختبار أدوات الرقابة الجديدة التي تستحدثها المنشأة للتعامل مع نفس الإقرارات.

ويتم تصميم اختبارات أدوات الرقابة في الغالب للحصول على مستوى منخفض أو متوسط من خطر الرقابة (مستوى مرتفع أو متوسط من تخفيض المخاطر (الثقة)) بشأن فاعلية عمل أداة الرقابة قيد الاختبار.

وعند تصميم اختبارات أدوات الرقابة، قد يجد المراجع أنه من المفيد النظر في مستويي الثقة اللذين سيتم الحصول عليهما من اختبارات أدوات الرقابة:

- مستوى ثقة مرتفع (مستوى منخفض من الخطر المتبقي). ينطبق هذا عندما تُستمد الأدلة الرئيسية من اختبارات أدوات الرقابة؛
- مستوى ثقة متوسط (مستوى متوسط من الخطر المتبقي). ينطبق هذا عندما يكون من المقرر أن تقترن اختبارات أدوات الرقابة بإجراءات أساس أخرى للتعامل مع إقرار معين.

ويُستخدم في الغالب أسلوب اختيار العينات على أساس السمات لاختبار أدوات الرقابة. ويستخدم هذا الأسلوب أصغر حجم للعينات قادر على توفير فرصة محددة لاكتشاف معدلات الانحراف التي تزيد عن معدل الانحراف الذي يمكن تحمله.

الشكل ١٧/٤-٥

المزايا	
اختيار العينات على أساس السمات/ لغرض الاكتشاف	مثالي لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية التي تم تقييمها بالفعل، أثناء تقويم تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها، بأنه يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة.
	في حال التوقع بوجود أي مستوى للانحراف في أداء أداة الرقابة، فإنه يوصى بالنظر في مناهج بديلة لجمع أدلة المراجعة.
	في حال عدم العثور على أي انحرافات في العينة الخاصة باختبار أدوات الرقابة، يستطيع المراجع الاطمئنان إلى فاعلية عمل أدوات الرقابة. وفي حال العثور على انحراف، فمن الأفضل عادةً من حيث الكفاءة إيقاف الإجراء وتنفيذ إجراءات مراجعة أساس بديلة. ومن المرجح أن يؤدي انحراف واحد فقط في الرقابة إلى إعادة النظر في مستوى خطر الرقابة الذي تم تقييمه. وسيطلب الاستمرار في الاختبار بعد العثور على انحراف توسيعاً كبيراً لحجم العينة، وربما عدم العثور على أي انحرافات أخرى.

تحديد حجم العينة

تُحدد أحجام العينات على النحو الموضح أدناه.

حجم العينة = عامل الثقة ÷ معدل الانحراف الذي يمكن تحمله

لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مع عدم الاعتماد سوى على الحد الأدنى من الأعمال الأخرى التي يتم تنفيذها، يُستخدم في الغالب مستوى ثقة بنسبة ٩٠% (عامل الثقة ذو الصلة = ٢,٣) (انظر الشكل ١٧/٣-٢ للاطلاع على الجدول الخاص بعامل الثقة). وقد يبلغ أقصى معدل للانحراف الذي يمكن تحمله ١٠%. وأصغر حجم للعينة في هذه الحالة سيكون ٢٣، محسوباً على النحو الآتي.

عامل الثقة (٢,٣) ÷ معدل الانحراف الذي يمكن تحمله (٠,١) = حجم العينة ٢٣

وعند الحصول على أدلة أخرى (كالأدلة من إجراءات المراجعة الأساس) فيما يخص إقرار معين، يمكن تخفيض عامل الثقة بحيث لا يتم الحصول سوى على مستوى متوسط من تخفيض المخاطر من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة. وفي مثل هذه الحالة، يمكن استخدام مستوى ثقة بنسبة ٨٠% (عامل الثقة ذو الصلة = ١,٦١)، مما يجعل أصغر حجم للعينة هو ٨. وتستخدم بعض المكاتب عوامل ثقة أعلى بقليل، مما يجعل أصغر حجم للعينة هو ١٠ بنود للمستوى المتوسط من تخفيض المخاطر و ٣٠ للمستوى المرتفع من تخفيض المخاطر.

اختيار العينة

موضح فيما يلي طريقة اختيار العينة.

الشكل ١٧/٥-٥

الخطوات التي يلزم اتخاذها	اختيار العينة
تحديد الغرض من الإجراء والأدلة التي سيوفرها فيما يتعلق بالإقرارات التي تشكل الأساس لسمات أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها.	
اختيار مجتمع البنود المناسب لتحقيق هدف الاختبار. وقد يختلف هذا بناءً على الإقرار الأساس الذي يتم التعامل معه. وعلى سبيل المثال، قد يتم اختيار فواتير لاختبار وجود المبيعات، ولكن هذه الوثائق لن توفر أدلة بشأن اكتمال المبيعات. وفي هذه الحالة، قد يكون الخيار الأفضل هو تتبع المعلومات من أحد القيود الخاصة بأوامر البيع أو إحدى وثائق الشحن إلى الفاتورة ثم إلى حساب المبالغ المستحقة التحصيل.	
تحديد أصغر حجم للعينة يلزم لتحقيق المستوى المطلوب لتخفيض المخاطر. وهذا المستوى قد يكون مستوى متوسطاً أو مرتفعاً لتخفيض المخاطر.	
استخدام مولد أعداد عشوائية، أو طريقة أخرى مناسبة، لاختيار البنود الفردية التي سيتم التحقق منها. وينبغي أن يكون لجميع البنود في مجتمع العينة فرص متساوية لاختيارها.	

إجراءات الرقابة التي لا تعمل بصورة يومية

عند اختيار عينات من أدوات رقابة لا تعمل بصورة يومية، قد يكون من المفيد اتباع الإرشادات التالية. ولكن أحجام العينات الفعلية التي يتم استخدامها ينبغي أن تستند دائماً للحكم المهني.

الشكل ١٧/٥-٦

معدل عمل أداة الرقابة	الحد الأدنى المقترح للعينة	النسبة المئوية لتغطية الاختبار
أسبوعياً	١٠	١٩%
شهرياً	٢-٤	٢٥%
ربع سنوياً	٢	٥٠%
سنوياً	١	١٠٠%

نقاط يلزم مراعاتها

عند استخدام أسلوب الاختيار الإحصائي للعينات لاختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية، فإن حجم العينة المطلوب لا يزيد تبعاً لزيادة حجم مجتمع العينة. وقد توفر عينة عشوائية صغيرة بقدر ٣٠ بندياً، لا يتم العثور فيها على أي انحراف، مستوى ثقة مرتفعاً بشأن الفاعلية التشغيلية للرقابة. وعند تصميم اختبارات أدوات الرقابة، يلزم صرف بعض الوقت لتحديد ما يشكل خطأً أو استثناءً بالنسبة للاختبار على وجه الدقة. ومن شأن هذا أن يوفر الوقت أثناء تنفيذ الاختبار أو تقييم النتائج، وأن يتفادى الشكوك عند تحديد ما يعد انحرافاً في الرقابة. وفي حال التوقع بوجود أي مستوى من الانحراف في الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة، فإنه يوصى بالنظر في مناهج بديلة لجمع أدلة المراجعة. وفيما يلي خطة بسيطة يمكن استخدامها لاختيار العينات على أساس السمات:

بناءً على معدل ثقة ٩٥% (معدل انحراف ٥%)، يُقترح ما يلي:

- ستوفر عينة من ١٠ بنود بدون أي انحراف مستوى متوسطاً من تخفيض المخاطر. وفي حال العثور على انحراف، لا يمكن تحقيق أي تخفيض للمخاطر؛
- ستوفر عينة من ٣٠ بندياً بدون أي انحراف مستوى مرتفعاً من تخفيض المخاطر. وفي حال العثور على انحراف واحد، لا يمكن تحقيق سوى مستوى متوسط من تخفيض المخاطر. وفي حال العثور على أكثر من انحراف واحد، لا يمكن تحقيق أي تخفيض للمخاطر؛
- ستوفر عينة من ٦٠ بندياً وما يصل إلى انحراف واحد مستوى مرتفعاً من تخفيض المخاطر. وفي حال العثور على انحرافين، لا يمكن تحقيق سوى مستوى متوسط من تخفيض المخاطر. وفي حال العثور على أكثر من انحرافين، لا يمكن تحقيق أي تخفيض للمخاطر من اختبار أدوات الرقابة.

٦/١٧ تقييم الانحرافات

موضح أدناه آلية تقييم الانحرافات.

الشكل ٦-١٧

الخطوات التي يلزم اتخاذها	
تقييم الانحرافات	تُحدّد الانحرافات. ويوضع كل بند من بنود العينة في تصنيف من اثنين: "انحراف" أو "عدم انحراف".
	ينبغي أن يُنظر بعناية في طبيعة وسبب كل انحراف. على سبيل المثال، هل يوجد ما يشير إلى وقوع تجاوز أو غش محتمل من جانب الإدارة، أو هل كانت المشكلة ناتجة فقط عن خروج الشخص المسؤول في إجازة؟
	يُنظر في خطر العينة. وفي حال العثور على انحرافات، يُنظر فيما إذا كان ينبغي الحد من الاعتماد على فاعلية الرقابة، أو توسيع حجم العينة (انظر أدناه)، أو تنفيذ إجراءات بديلة.

نقاط يلزم مراعاتها

وفقاً لما تقدم، لا فائدة تُذكر من اختبار أدوات الرقابة إذا كان من المرجح العثور على انحرافات. وهذا لأن السبيل الوحيد للحصول على التأكيد المطلوب هو بتوسيع حجم العينة. ثم إذا تم العثور على انحراف آخر، سيلزم توسيع حجم العينة مرة أخرى، وهكذا. وسيكون من الأفضل بكثير تنفيذ إجراءات بديلة بدلاً من توسيع حجم العينة.

ومن الاستثناءات المحتملة لذلك ما يكون عندما يمكن أن يُحدد بوضوح سبب نوع معين من الانحرافات وأخذه في الحسبان عند تصميم الاختبار. وعلى سبيل المثال، قد يتم مواجهة الانحرافات أثناء فترة محددة، عندما يكون الشخص الذي يطبق الرقابة عادةً في إجازة مثلاً، عن طريق تنفيذ بعض الإجراءات الأساس.

يمكن تقويم نتائج العينة عن طريق مقارنة معدل الانحراف الأقصى الذي يمكن تحمله بما يُسمى حد الانحراف الأعلى. ويتم احتساب القيمة التقريبية لحد الانحراف الأعلى حسب الصيغة الرياضية أدناه.

$$\text{حد الانحراف الأعلى} = \text{عامل الثقة المعدل} \div \text{حجم العينة}$$

وقد يستند عامل الثقة المعدل إلى عدد الانحرافات التي يتم العثور عليها، كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل ٢-٦/١٧

عامل الثقة المعدل تبعاً لعدد الانحرافات 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

على سبيل المثال، لنفترض اختيار عينة من ٣٠ بنداً (باستخدام مستوى ثقة ٩٠% ومعدل انحراف أقصى يمكن تحمله ١٠%) وأنه قد تم العثور على انحرافين. سيتم عندئذ احتساب حد الانحراف الأعلى كما يلي.

$$\text{عامل الثقة المعدل (٥,٣)} \div \text{حجم العينة (٣٠)} = \text{حد انحراف أعلى بنسبة ١٧\%}$$

وتُعد النتيجة البالغة ١٧% أعلى بكثير من معدل الانحراف الأقصى الذي يمكن تحمله البالغ ١٠%، ما يعني أنه سيلزم الحد من الاعتماد على فاعلية الرقابة. ولكن إذا تقرر زيادة حجم العينة، فسيلزم توسيعها لتشمل ٦٠ بنداً مع عدم العثور على أي انحرافات أخرى. وسيؤدي هذا إلى تخفيض حد الانحراف الأعلى (كما هو محسوب أدناه) إلى مستوى يمكن قبوله (أي قريباً من الحد الأصلي البالغ ١٠%).

$$\text{عامل الثقة المعدل (٥,٣)} \div \text{حجم العينة (٦٠)} = \text{حد انحراف أعلى بنسبة ٩\%}$$

ولكن إذا تم العثور على تحريف آخر، فإن هذا سيتطلب توسيعاً آخر في حجم العينة لمحاولة الوصول إلى النتائج المرجوة. وقد لا يكون هذا استخداماً فعالاً لوقت المراجعة، إذ من الممكن جداً العثور على انحراف آخر.

$$\text{عامل الثقة المعدل (٦,٧)} \div \text{حجم العينة (٧٥)} = \text{حد الانحراف الأعلى بنسبة ٩\%}$$

٢/١٧ دراسات الحالة - مدى الاختبارات

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

تحديد مدى الاختبارات

تصميم الإجراءات الإضافية - المبالغ المستحقة التحصيل

فيما يلي الخطوط الرئيسية لبرنامج مراجعة المبالغ المستحقة التحصيل. ويشتمل هذا البرنامج على عينة إحصائية للمبالغ المستحقة التحصيل.

شركة دفئا للأثاث

المبالغ المستحقة التحصيل - إجراءات المراجعة

العمل: شركة دفئا للأثاث

الإجراءات				
الرقم	القائم بالعمل: المرجعي	الإقرارات المتناولة	المرجع	الملاحظات
١. الإجراءات التحليلية	ا و د ت	MAG	C.120	لقد زادت المبالغ المستحقة التحصيل بنسبة ٦٠% عن الفترة السابقة. كما زادت مدة تحصيل المبالغ المستحقة من ٣٩ إلى ٤٥ يوماً من بعد البيع.
٢. القوائم	و	MAG	C.110	الحصول على قائمة تفصيلية (موضح بها مدد التقادم) للمبالغ المستحقة في نهاية الفترة. (أ) التحقق من الدقة الحسابية والمطابقة مع دفتر الأستاذ العام.

الرقم القائم بالعمل: المرجعي المتناولة	الإقرارات	الرقم القائم بالعمل: المرجعي المتناولة	الرقم القائم بالعمل: المرجعي المتناولة	الرقم القائم بالعمل: المرجعي المتناولة
(ب) التحقق من الأسماء والمبالغ حسب دفتر الأستاذ المساعد.	و.د.ت	/توقيع/	و.د.ت	و.د.ت
(ج) سؤال الموظفين الذين يتعاملون مع المبالغ المستحقة عن أية حالات:	د.ت	/توقيع/	د.ت	د.ت
• مُنح فيها أحد العملاء معاملة تفضيلية، أو				
• تم فيها تعديل شروط البيع، أو				
• حدثت فيها معاملات مع أطراف ذات علاقة، أو				
• تم فيها تجاوز الحدود الائتمانية الداخلية بشكل كبير.				
٣. مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها ضمان أن مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها يتعلق بالحسابات المحددة وأنه كافٍ:	د.ت	/توقيع/	د.ت	د.ت
(أ) تفحص ميزان مراجعة الحسابات المتقدمة ومقارنته بالفترات السابقة.				
(ب) تفحص المبالغ التي تم استلامها بعد نهاية الفترة (الحصول، إن أمكن، على ميزان مراجعة للحسابات المتقدمة كما في تاريخ نهاية الفترة مرحل فيه التحصيلات اللاحقة).	د.ت	/توقيع/	د.ت	د.ت
٤. الفصل الزمني تنفيذ وتوثيق الإجراءات الخاصة بالفصل الزمني	د.ت	/توقيع/	د.ت	د.ت
الاصول على قائمة بالمبيعات المرتجعة أثناء الاختبار الخاص بالفصل الزمني، إذ كان هناك العديد من المرتجعات الكبيرة خلال السنة الماضية.				
تم الاطلاع على شروط رد المبيعات في عقود البيع أثناء الاختبار الخاص بالمبيعات. انظر ورقة العمل ١/٥٠٣.				
تم تفحص جميع قيود اليومية القريبة من نهاية الفترة ويمكن الاطلاع عليها في ورقة العمل ٦٢٦.				
الإجراءات الأساس - العينات				
S1 المصادقات الموسعة	و.د.ت	/توقيع/	و.د.ت	و.د.ت
اختيار ١٥ حساباً للمصادقة كما هو موضح في قائمة التحقق الخاصة بالمصادقة على المبالغ المستحقة التحصيل.				
وتلخيص النتائج والتحري عن الاختلافات عن طريق التحقق من الوثائق الداعمة وطرح الاستفسارات.				
اختبارات أدوات الرقابة				
لا يوجد				

الرقم	القائم بالعمل: المرجعي	الإقرارات	المتناولة	الملاحظات
الإجراءات الموسعة - فيما يخص مخاطر الغش المحددة التي تم التعرف عليها				
E1	المصادقات على المبالغ المستحقة التحصيل - (خطر الغش)	و.د.ت	/توقيع/	C.200
(أ) التحقق من صحة عينة من أسماء وعناوين وأرقام فاكس/هواتف مجموعة مختارة من العملاء من واقع أدلة الهاتف أو أدلة الشركات لضمان أنها شركات موجودة. (ب) النظر في الاطلاع على المواقع الإلكترونية أو المعلومات الأخرى المتاحة عن العملاء عبر الإنترنت، بالإضافة إلى إرسال مصادقة للتحقق من صحة تفاصيل الحساب وشروط البيع. والسؤال عن وجود أية صفقات جانبية أو شروط خاصة. (ج) النظر في عدم قبول سوى النسخ الأصلية (الموقعة) من المصادقات.				
E2	مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها	د.ت	/توقيع/	C.121
(أ) اختبار عينة من ١٠ مدفوعات لاحقة عن طريق مطابقتها بالمبالغ التي تم إيداعها في المصرف. (ب) الاطلاع على جميع الإشعارات الدائنة الصادرة بعد نهاية الفترة. والنظر في الاطلاع على ملفات العملاء أو الوثائق الداعمة حسب مقتضى الحال. (ج) تفحص جميع المبالغ المستحقة التي تم شطبها بعد نهاية الفترة لضمان أنها لم تكن حسابات مشكوك في تحصيلها في الفترة السابقة.				
لم توجد أي استثناءات. كان هناك إشعاران دائنان صدرتا بعد نهاية الفترة ولكنهما غير مهمين. وقد قام العميل ببرد الأصناف لأنها كانت تالفة عند وصولها. ومن غير الواضح ما إذا كانت البضاعة قد تلفت بسبب النقل أم إنها كانت تالفة بالفعل عند مغادرتها للمصنع.				

الإجراءات الأساس - العينات

فيما يلي توضيح لتصميم اختبار خاص بعينة إحصائية لتحديد وجود ودقة الأرصدة المستحقة التحصيل. ولقد تم اختيار الفواتير لتكون المستند الأصلي الذي سيصادق عليه العملاء الذين تم اختيارهم، لأن بعض التجار ذكروا أنهم لن يصادقوا على الأرصدة الفعلية في نهاية الفترة. وسيتم اختيار عينة إحصائية (على أساس وحدة النقد) لتحديد وجود ودقة المبالغ المستحقة التحصيل.

السؤال	الإجابة
الغرض من الاختبار	ضمان وجود ودقة المبالغ المستحقة التحصيل عن طريق اختيار عينة من الأرصدة المستحقة وإرسال خطابات مصادقة بشأنها
خطر التحريف الجوهرى في الإقرارات ذات الصلة	الوجود = خطر متوسط الدقة = خطر منخفض
مجتمع العينة المراد اختباره	أرصدة المبالغ المستحقة التحصيل في نهاية الفترة
القيمة النقدية لمجتمع العينة	١٧٧، ٢٠٣ ريال

السؤال	الإجابة
البند الخاصة التي ستخضع لتقويم منفصل	٣٨،٣٤٠ ريال
تخفيض المخاطر المتحقق من اختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية	متوسط
تخفيض المخاطر من الإجراءات الأخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	محدود
عامل الثقة الذي سيتم استخدامه (مُخفضاً تبعاً لتخفيض المخاطر المتحقق من المصادر الأخرى)	من المخطط له اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الإيرادات/المبالغ المستحقة التحصيل/المقبوضات؛ ولذلك، سيتم استخدام مجال ثقة بنسبة ٧٥% أو ١,٤
الأهمية النسبية	١٥,٠٠٠ ريال
الانحرافات المتوقعة في العينة	لا يوجد

تقدير حجم العينة

سيتم اختبار بنود خاصة بشكل منفصل. إذ يوجد مبلغان بقيمة ٢٨،٣٤٠ ريالاً و ١٠,٠٠٠ ريال مستحقان من طرفين ذوي علاقة هما السيد كالياني دفتا والسيد فينجاي شارما، على الترتيب، ينبغي المصادقة عليهما بشكل منفصل.

وسيلزم اختبار الرصيد المتبقي البالغ ١٣٨،٨٦٣ ريالاً (١٧٧،٢٠٣ ريال - ٣٨،٣٤٠ ريالاً) المستحق من المدينين التجاريين للتأكد من وجوده ودقته باستخدام المصادقات. ونظراً لعدم قدرة بعض العملاء على المصادقة على الأرصدة القائمة، فستعتمد المصادقات الخاصة بالمبالغ المستحقة التحصيل على الفواتير وعلى ما يلي:

- المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة:

الدقة (الأهمية النسبية) ÷ عامل الثقة

$$١٥,٠٠٠ \text{ ريال} \div ١,٤ (\%٧٥) = ١٠,٧١٤ \text{ ريالاً}$$

- حجم العينة:

مجتمع العينة المراد اختباره ÷ المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة

مع استبعاد البنود الخاصة التي تم إزالتها لتقويمها بشكل منفصل

$$١٣٨,٨٦٣ \text{ ريالاً} \div ١٠,٧١٤ \text{ ريالاً} = ١٣$$

نظراً لأن وحدات العينة في هذا المجتمع هي الفواتير، فإن العينة تتألف من ١٣ فاتورة سيتم اختيارها للمصادقة عليها، إضافة إلى الرصيدين المحددين أعلاه للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

اختيار الفواتير التي سيتم اختبارها

لاختيار الفواتير والعملاء لإجراء المصادقة، سيتم اختيار الفواتير باستخدام أسلوب اختيار العينات على أساس وحدة النقد. وفيما يخص رصيد المبالغ المستحقة المتبقي البالغ ١٣٨،٨٦٣ ريالاً، تم اختيار نقطة بداية بمبلغ ٩١٣ ريالاً. وباستخدام المدى الفاصل لاختيار وحدات العينة البالغ ١٠,٧١٤ ريالاً، تم اختيار ١٣ فاتورة.

دراسة الحالة ب - شركة كومان وشركاه

تحديد مدى الاختبارات

تصميم الإجراءات الإضافية - المبالغ المستحقة التحصيل

برنامج إجراءات المراجعة لشركة كومان:

الرصيد - المبالغ المستحقة التحصيل

الإجراءات الرئيسية:

الإجراء	الإقرارات	القائم بالعمل والرقم المرجعي لورقة العمل	الملاحظات
الإجراءات التحليلية تنفيذ الإجراءات التحليلية على رصيد المبالغ المستحقة التحصيل والتقادم والنسب الرئيسية ومقارنة الاتجاهات السائدة والنتائج بالفترة السابقة.	ا و د ت	C.110 /توقيع/	لقد زادت مدة تحصيل المبالغ المستحقة إلى ١٠٦ أيام من بعد البيع بعد أن كانت ٥٨ يوماً قبل عامين. ويبدو أن السبب الرئيسي في معظم الزيادة هو الزيادة في المبالغ المستحقة من شركة دفنا.
القوائم الحصول على قائمة بالمبالغ المستحقة التحصيل موضح بها مدد التقادم والتحقق من دفنها الحسابية، ومطابقتها مع دفتر الأستاذ العام، ومراجعة القائمة مع السيدة روبي للتأكد من الأرصدة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة. والتحقق من تقادم الحسابات عن طريق الاطلاع على ٥ فواتير، يتم اختيارها بشكل اجتهادي، والتأكد من دقة تقرير التقادم.	د.ت	C.105 /توقيع/	القائمة تتطابق مع دفتر الأستاذ العام ولم يتم العثور على أي أخطاء أثناء التحقق من مدد التقادم والدقة الحسابية. لا توجد أي أدلة.
المخصص الحصول على التفاصيل المتعلقة بالمخصص من السيد راج وتفحص مدد التقادم. ومناقشة مدى إمكانية تحصيل الحسابات التي تزيد مدتها عن ٩٠ يوماً. والحصول على قائمة بالمدفوعات اللاحقة لغاية الاختبار الذي سنجره للأحداث اللاحقة.	د.ت	C.120 /توقيع/	تم مراجعة القائمة مع السيد راج. ولم يوجد سوى حسابين اثنين بمدة تزيد على ٩٠ يوماً. وبلغ إجمالي قيمة الفواتير التي تزيد مدتها عن ٩٠ يوماً والمستحقة من شركة دفنا ١٠,٥٩٠ ريالاً. وحسب أقوال السيد راج، فإن هذه المبالغ يمكن تحصيلها جميعها وسيتم دفعها قريباً. وقد تم دفع بعض الفواتير بعد نهاية الفترة.
الفصل الزمني تفحص عينة من ١٠ فواتير قبل وبعد نهاية الفترة وتوثيق الإجراءات الأخرى الخاصة بالفصل الزمني لضمان أن المعاملات مسجلة في الفترة الصحيحة. والتحقق من الأدلة التي تثبت شحن البضائع قبل نهاية الفترة فيما يخص المعاملات المختارة.	د.ت	C.122 /توقيع/	لم يتم العثور على أخطاء هنا وفي اختبار الفصل الزمني للإيرادات. وتم تفحص جميع قيود اليومية القريبة من نهاية الفترة ويمكن الاطلاع عليها في ورقة العمل ٦٢٦.

الإجراء	الإقرارات	القائم بالعمل والرقم المرجعي لورقة العمل	الملاحظات
المصادقات	و.د.ت	C.130 /توقيع/	تمت المصادقة على المبلغ المستحق من شركة دفنا وتم أيضاً مطابقة الرصيد مع ملف أوراق العمل الخاص بشركة دفنا. ولم يتم الرد إلا على ٤٥% من طلبات المصادقة الخاصة بالمبالغ المستحقة التحصيل، ولذلك تم تنفيذ إجراءات بديلة.
المصادقة على جميع الحسابات مع الأطراف ذات العلاقة. واختيار أرصدة بشكل اجتهادي (مع استبعاد الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة المذكورة أعلاه) لتغطية ما نسبته ٦٠% من المبالغ المستحقة التحصيل. والتحقق من عينة من الأسماء والعناوين قبل إرسال المعلومات لضمان دقة معلومات الشركات. وإتباع المصادقات المرسله لنا عن طريق الفاكس بمكالمة هاتفية للتأكد من صحة تفاصيل المصادقة. وتنفيذ إجراءات بديلة لطلبات المصادقة التي لم يتم الرد عليها.			

الإجراءات الأساس - العينات

تم توسيع عينة المصادقات بسبب مستوى الخطر المتوسط. وتم الاعتماد على إجراءات أساس.

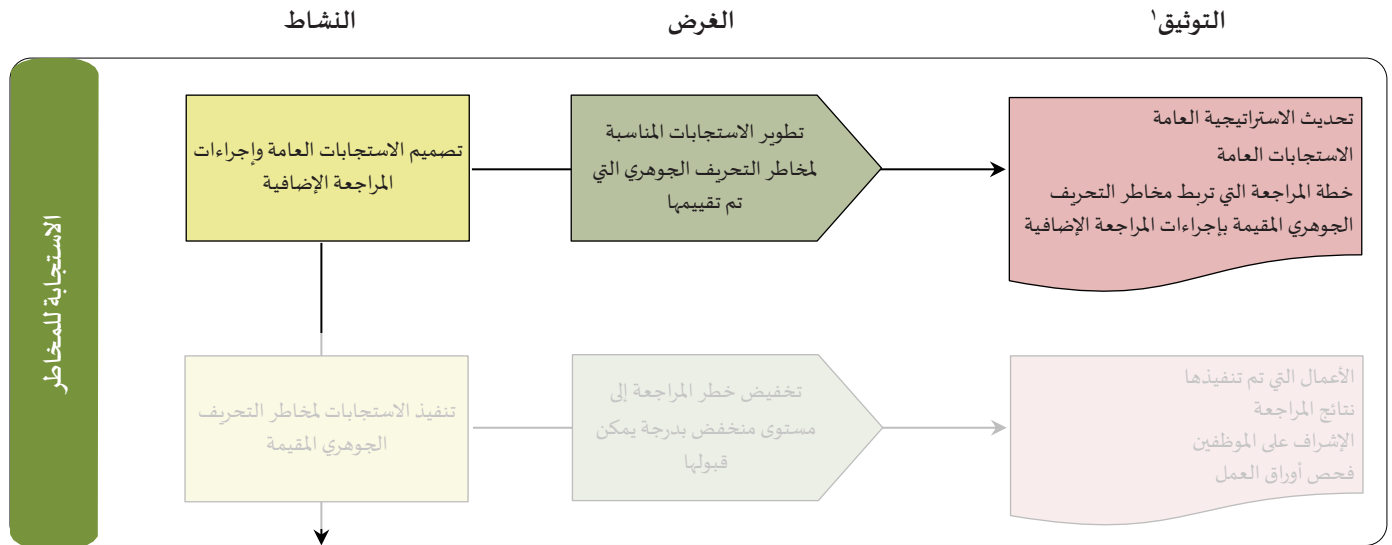
الإجراءات الأساس الموسعة/الأخرى

نظراً لخطر تجاوز الإدارة، تم التحقق من الأسماء والعناوين لعينة من المصادقات المرسله. وفيما يخص أية مصادقات تم الرد عليها بالفاكس، تم التأكد من تفاصيل المصادقة بمكالمة هاتفية لضمان دقتها.

١٨. توثيق الأعمال المنفذة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن سلامة وكفاية توثيق استجابة المراجع للمخاطر في ملف أوراق عمل المراجعة.	٢٣٠.

الشكل ١٨/١٠٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٧/٢٣٠	يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرة ١١)
٨/٢٣٠	يجب على المراجع القيام بتوثيق أعمال المراجعة على نحو يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات ٢١-٥١، ١٦١، ١٧١) (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرتين ٦١، ٧١) (ب) نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛ (ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات. (راجع: الفقرات ٨١-١١١)
٩/٢٣٠	عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة، يجب على المراجع تسجيل: (أ) الخصائص المميزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛ (راجع: الفقرة ١٢١) (ب) مَنْ قام بتنفيذ أعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛ (ج) مَنْ قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه. (راجع: الفقرة ١٣١)
١٠/٢٣٠	يجب على المراجع توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش. (راجع: الفقرة ١٤١)

١/١٨ نظرة عامة

يؤدي التوثيق دوراً حيوياً في التخطيط للمراجعة وتنفيذها. فهو يوفر سجلاً بالأعمال التي تم تنفيذها في الواقع، ويشكل الأساس لتقرير المراجع. وسيتم استخدامه أيضاً في فحوصات رقابة الجودة، ومتابعة الالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، وربما في عمليات التقصي التي تنفذها أطراف ثالثة.

وقد تم تناول المتطلبات والطبيعة الخاصة لتوثيق أعمال المراجعة بشكل موسّع في الفصل السادس عشر من الجزء الأول ولم يتم تكرارها هنا. ويوفر الشكل التالي قائمة تحقق لبعض الأمور التي سيتم تناولها عند استكمال الملف.

الشكل ١/١٨-١

اعتبارات خاصة بالتوثيق	نعم/لا
هل تم توثيق الالتزام بمتطلبات المكتب الخاصة بالتوثيق، المنصوص عليها في دليل رقابة الجودة الخاص بالمكتب؟	
هل توثيق أعمال المراجعة حسن التنظيم وكامل، بما في ذلك احتوائه على إحالات واضحة إلى المواضيع التي تناولت الأمور المهمة؟	
هل وثائق الملف تشير إلى:	
• مَنْ قام بتنفيذ أعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؟	
• مَنْ قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ هذا الفحص ومداه؟	
• نتائج المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، وأطراف النقاش؟	
هل يستطيع أي مراجع خبير، ليست له صلة سابقة بالمراجعة، فهم:	
• طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها للالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والمهنية المنطبقة؟	
• نتائج إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؟	
• طبيعة الأمور المهمة التي ظهرت، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات؟	

نعم/لا	اعتبارات خاصة بالتوثيق
	هل الملف يحتوي على توثيق يتناول: • تحقق الشروط المسبقة للمراجعة والقرار بقبول الارتباط أو الاستمرار فيه؟ • الاستراتيجية العامة للمراجعة؟ • المناقشات بين أعضاء فريق الارتباط؟ • العناصر الرئيسية لفهم المنشأة الذي تم التوصل إليه، وفهم كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، بما في ذلك مصادر المعلومات التي تم الحصول عليها؟ • نتائج تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر؟ • مخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها وتم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؟ • خطة المراجعة التفصيلية التي تستجيب للمخاطر التي تم تقييمها؟ • نتائج تنفيذ إجراءات المراجعة، بما في ذلك مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها وعلاج الاستثناءات التي تم العثور عليها، بما في ذلك أي تغييرات لازمة في المخاطر التي تم تقييمها؟ • المعلومات والإجراءات التي تم تنفيذها للتعامل مع أي مؤشرات لحدوث غش تم التعرف عليها أثناء المراجعة؟ • التغييرات في الأهمية النسبية نتيجة للمعلومات الجديدة التي تم الحصول عليها؟ • ما يكفي من المعلومات لإعادة تنفيذ كل إجراء عند الضرورة في أي وقت؟ • التغييرات المهمة التي تمت أثناء ارتباط المراجعة على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة، وأسباب تلك التغييرات؟ • عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، ما يكفي من التفاصيل بشأن الأعمال والأحكام المهنية التي طبقها المراجع دعماً للأمور الرئيسية للمراجعة التي يحدد المراجع أنه يجب التقرير عنها أو بشأن تحديد المراجع لعدم وجود أي أمور رئيسة للمراجعة؟ • تفاصيل الأمور المهمة وعلاجها، مثل حالات عدم التأكد الجوهرية، والمخاوف المتعلقة بتقديرات الإدارة، والأحداث اللاحقة، والأمور الأخرى التي قد تؤدي إلى إبداء رأي مراجعة معدل؟
	هل تم توثيق المشاورات التي تمت داخل المكتب ومع الخبراء الذين استعان بهم المراجع واستعانت بهم الإدارة؟
	في حالة الاستعانة بأحد الخبراء، هل تم توثيق مدى مناسبة استخدام عمل الخبير كدليل للمراجعة؟
	هل تم توثيق الالتزام بمتطلبات معيار المراجعة (٦٠٠) بشأن الاتصالات مع مراجعي المكونات؟
	عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، هل تم توثيق تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ بها؟
	هل تم الوفاء بجميع متطلبات التوثيق الواردة في كل معيار من معايير المراجعة ذات الصلة؟ (انظر الجزء الأول، الفصل السادس عشر، للاطلاع على قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات توثيق خاصة).

ملكية الملف

ما لم تنص الأنظمة أو اللوائح على خلاف ذلك، فإن وثائق أعمال المراجعة تعد ملكاً لمكتب المراجعة.

النسخ من سجلات المنشأة

يجوز تضمين مستخلصات أو نسخ من سجلات المنشأة (على سبيل المثال، العقود والاتفاقيات المهمة والخاصة) كجزء من توثيق أعمال المراجعة، إذا كان ذلك مناسباً. ومع ذلك، لا يُعد الاحتفاظ بنسخ من السجلات المحاسبية للمنشأة بديلاً عن التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.

نقاط يلزم مراعاتها**حسن توقيت الإعداد**

يساعد توثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب في تعزيز جودة المراجعة وتيسير التفحص والتقويم الفعال للأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل الانتهاء من وضع تقرير المراجع. ومن المرجح أن يكون التوثيق الذي يتم بعد الانتهاء من أعمال المراجعة أقل دقة من التوثيق الذي يتم أثناء تنفيذ هذه الأعمال.

هل من الممكن أن يكون ملف المراجعة قائماً بذاته؟

ينبغي أن يكون توثيق أعمال المراجعة واضحاً وقابلاً للفهم دون الحاجة إلى المزيد من التفسيرات الشفوية، قدر الإمكان. ولا تقدم التفسيرات الشفوية وحدها الدعم الكافي للأعمال التي تم تنفيذها أو الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ولكن يمكن استخدامها رغم ذلك لتفسير أو توضيح المعلومات المشمولة في توثيق أعمال المراجعة.

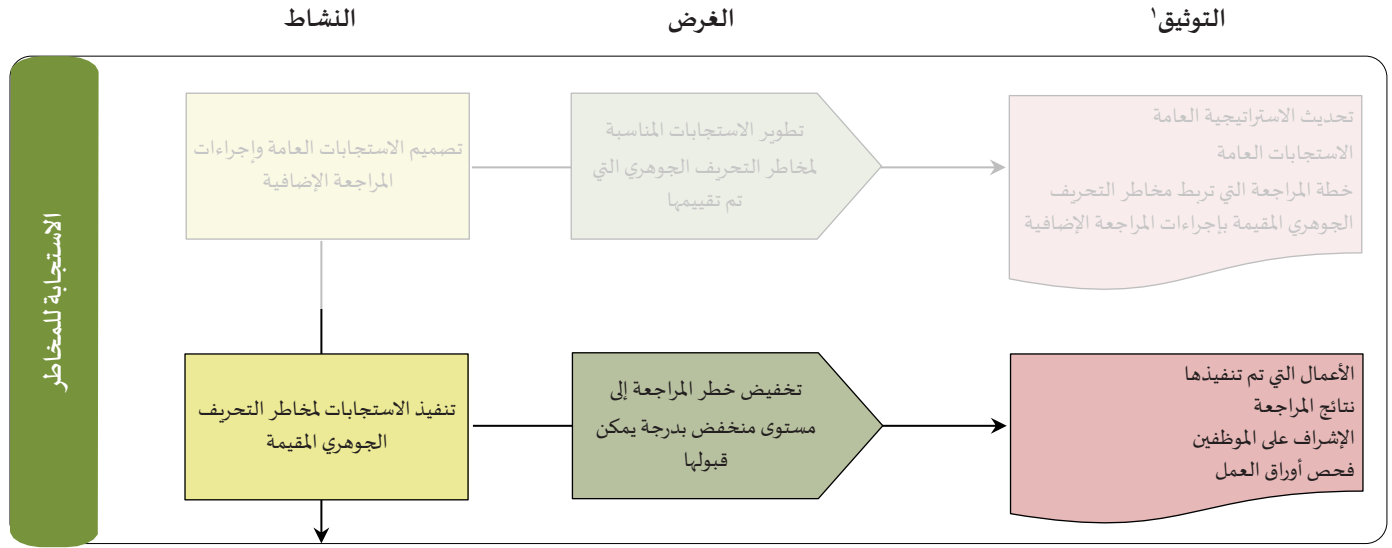
التعارض

في حال الحصول على أدلة مراجعة تتعارض مع الاستنتاج النهائي بشأن أحد الأمور المهمة، يلزم التأكد من إضافة توثيق إلى الملف يشرح كيفية تعامل المراجع مع هذا التعارض. ولا يعني هذا ضرورة احتفاظ المراجع بالتوثيق غير الصحيح أو الذي تم الاستعاضة عنه.

١٩. الإفادات المكتوبة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن الحصول على مصادقة مكتوبة بشأن إفادات الإدارة.	٥٨٠.

الشكل ١٩/١٠٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٦/٥٨٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛ (ب) دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرارات معينة في القوائم المالية، من خلال الإفادات المكتوبة إذا رأى المراجع أنها ضرورية، أو كانت مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى؛ (ج) الاستجابة بشكل مناسب للإفادات المكتوبة التي تقدمها الإدارة والمكلفون بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في حالة عدم قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتقديم الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٩/٥٨٠	يجب على المراجع أن يطلب الإفادات المكتوبة من الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، والتي لديها المعرفة بالأمور ذات الصلة. (راجع: الفقرات ٢١-٦١)
١٠/٥٨٠	يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها العادل، كما هو موضح في شروط ارتباط المراجعة. (راجع: الفقرات ٧١-٩١، ١٤١، ٢٢١)
١١/٥٨٠	يجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة: (أ) بأنها قد وفرت للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحت له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛ (ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٧١-٩١، ١٤١، ٢٢١)
١٢/٥٨٠	يجب وصف مسؤوليات الإدارة في الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و ١١ بالطريقة الموصوفة بها هذه المسؤوليات في شروط ارتباط المراجعة.
١٣/٥٨٠	تتطلب معايير المراجعة الأخرى من المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة. وبالإضافة إلى هذه الإفادات المطلوبة بموجب المعايير، فإذا رأى المراجع أنه من الضروري الحصول على إفادة مكتوبة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بإقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإفادات المكتوبة الأخرى. (راجع: الفقرات ١٠-١٣١، ١٤١، ٢٢١)
١٤/٥٨٠	يجب أن يكون تاريخ الإفادات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. ويجب أن تكون الإفادات المكتوبة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير المراجع. (راجع: الفقرات ١٥١-١٨١)
١٥/٥٨٠	يجب أن تكون الإفادات المكتوبة في شكل خطاب إفادة موجه إلى المراجع. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى المراجع أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإفادات المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ أو ١١، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب الإفادة. (راجع: الفقرات ١٩١-٢١١)
١٦/٥٨٠	إذا كان لدى المراجع مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، فيجب عليه تحديد تأثير ما قد تحمله مثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرتين ٢٤١، ٢٥١)
١٩/٥٨٠	إذا لم تقدم الإدارة واحدة أو أكثر من الإفادات المكتوبة المطلوبة، فيجب على المراجع: (أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛ (ب) إعادة تقييم نزاهة الإدارة، وتقييم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛ (ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير المراجع وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠/٥٨٠	يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) في الحالات الآتية: (أ) إذا استنتج أن هناك شكوكاً في نزاهة الإدارة، بما يكفي لجعل الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و ١١ لا يمكن الاعتماد عليهما؛ أو (ب) إذا لم تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين ١٠ و ١١. (راجع: الفقرتين ٢٦١، ٢٧١)

١/١٩ نظرة عامة

يطلب المراجع الحصول على إفادات مكتوبة من المسؤولين عن إعداد القوائم المالية (الإدارة عادةً، ولكن بناءً على ظروف المنشأة وأي أنظمة أو لوائح ذات صلة فقد يمتد ذلك ليشمل المكلّفين بالحوكمة). وتتمثل إحدى مسؤوليات الإدارة عند توقيعها على خطاب الارتباط (انظر الجزء الثاني، الفصل الرابع) في تأكيد توقع المراجع بالحصول على مصادقة مكتوبة بشأن الإفادات المقدمة فيما يتصل بالمراجعة.

وأثناء المراجعة، تقدم الإدارة عدداً من الإفادات الشفوية إلى المراجع، يمكن استخدامها كأدلة مراجعة لإتمام إجراءات المراجعة الأخرى. وفي نهاية الارتباط، يتم تضمين هذه الإفادات الشفوية في خطاب الإفادات المكتوبة الذي يتم الحصول عليه من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلّفين بالحوكمة.

ملحوظة: تحتوي بعض معايير المراجعة على متطلبات خاصة تقتضي من المراجع طلب الحصول على إفادات مكتوبة.

ويشتمل خطاب الإفادات المكتوبة على الإفادات الخاصة المطلوبة، واعتقاد الإدارة بما يلي:

- أنها قد أوفت بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية؛
- أن المعلومات التي تم تقديمها إلى المراجع كانت كاملة.

ويتم الحصول على خطاب الإفادات المكتوبة في أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراجع عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. وتغطي الإفادات المكتوبة جميع القوائم المالية، والفترة (الفترة) المشار إليها في تقرير المراجع.

ولا تُستخدم إفادات الإدارة المكتوبة على أنها:

- بديل لتنفيذ إجراءات المراجعة الأخرى؛ أو
- المصدر الوحيد للأدلة المتعلقة بأمور المراجعة المهمة.

نقاط يلزم مراعاتها

من يوقع الخطاب؟

في الارتباطات التي تُعد عالية الخطورة، يُنظر في الحصول على أكثر من توقيع واحد على خطاب الإفادات. وعلى سبيل المثال، يمكن التوقيع على خطاب الإفادات من المدير المالك ومن كبار الأعضاء الآخرين في فريق الإدارة.

استخدام الإفادات كأدلة

لا توفر الإفادات المكتوبة، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. كما إن قيام الإدارة بتقديم إفادات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا يؤثر على طبيعة أو مدى أدلة المراجعة الأخرى التي يحصل عليها المراجع بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة.

٢/١٩ موضوع الإفادات

قد تقدم الإدارة الإفادات:

- شفوية، سواءً طُلب تقديمها أم لا
- يتم الحصول على هذه الإفادات عادةً أثناء ارتباط المراجعة.

• كتابياً

- في نهاية الارتباط، يتعين على المراجع طلب الحصول على بيان مكتوب من الإدارة للمصادقة على أمور معينة مثل:
- الإفادات الشفوية المشار إليها أعلاه؛
 - وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
 - تسجيل جميع المعاملات وانعكاسها في القوائم المالية؛
 - الإفادات الأخرى اللازمة لدعم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

الشكل ١٩/١-١

أشكال إفادات الإدارة	الأمر الذي يتم الإبلاغ بها أثناء المناقشات.
	الأمر الذي يتم الإبلاغ بها إلكترونياً، على سبيل المثال رسائل البريد الإلكتروني أو رسائل الهاتف المسجلة أو الرسائل النصية.
	الجدول والتحليلات والتقارير التي تعدها المنشأة، وملاحظات وتعليقات الإدارة فيها.
	المذكرات أو المراسلات الداخلية والخارجية.
	محاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة واللجان المعنية بالأجور والمكافآت.
	النسخة الموقعة من القوائم المالية.
	خطاب الإفادات الذي تقدمه الإدارة.

٣/١٩ اعتبارات أثناء تنفيذ المراجعة

ينبغي النظر في الأمور الآتية عند تقويم إفادات الإدارة.

الشكل ١٩/٣-١

تقويم إفادات الإدارة	أمور يلزم مراعاتها
هل يمكن التوقع بأن الشخص الذي سيقدم الإفادة سيكون موضوعياً وعلى دراية بموضوع الإفادة؟	هل الإفادة معقولة في ضوء:
	• فهم المراجع للمنشأة وبيئتها؟ • الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما فيها الإفادات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة؟ • الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق أهداف المراجعة الأخرى؟
ما إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة للتحقق من الإفادات؟ للتحقق من نوايا الإدارة، يُنظر في مصادر للأدلة مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو محاضر اجتماعات اللجان المعنية بالاستثمار أو الوثائق القانونية أو المراسلات والرسائل الإلكترونية. وعلى سبيل المثال، أثناء النظر في استمرارية المنشأة، قد تشمل الأدلة "المؤيدة" الفحص المادي لمحاضر اجتماعات مجلس الإدارة والوثائق القانونية وتوفر المعلومات المتعلقة بالتمويل وما إلى ذلك.	في حال عدم توفر أدلة للتحقق، هل يوجد قيد على النطاق؟
عند تعارض إفادات الإدارة مع أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها:	• هل توجد أسباب تدعو إلى الشك في أمانة الإدارة ونزاهتها؟ في حال الإيجاب، يناقش المراجع الأمر مع المكلفين بالحوكمة، وينظر في أثر ذلك على تقييم المخاطر والحاجة إلى تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. • هل من المناسب والمُبَرَّر الاستمرار في الاعتماد على أية إفادات أخرى مقدمة من الإدارة؟

تقويم إفادات الإدارة

يُنظر في أنسب الوسائل لتوثيق الإفادات. ومن أمثلة ذلك:	
• المذكرات التي يقوم المراجع بإعدادها؛	
• المذكرات الكتابية التي تقوم إدارة المنشأة بإعدادها؛	
• الإدراج ضمن خطاب إفادات الإدارة.	

٤/١٩ الإفادات المكتوبة

تُعد الإفادات المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة، لأسباب مثل ما يلي:

- إذا عدّلت الإدارة الإفادات المكتوبة التي طُلبت منها، أو لم تقم بتقديمها، فقد ينبّه ذلك المراجع إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر؛
- إن تقديم طلب للحصول على إفادات مكتوبة (وليست شفوية) قد يدفع الإدارة إلى النظر في تلك الأمور بصورة أكثر جدية، مما يعزز جودة الإفادات.

وتُطلب الإفادات المكتوبة من المسؤولين عن إعداد وعرض القوائم المالية ممن يكونون على دراية بالأمور المعنية. وغالباً ما يكون هؤلاء المسؤولون هم الرئيس التنفيذي والمدير المالي للمنشأة، أو من يقوم مقامهم مثل المدير المالك.

ويتعين على المراجع أن يطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة:

- بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
- بأنها قد وفرت للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحت له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة؛
- بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية.

وإذا لم تقدم الإدارة هذه الإفادات التي طُلبت منها، أو إذا خلص المراجع إلى وجود ما يكفي من الشكوك حول نزاهة الإدارة بما ينفي إمكانية الاعتماد على هذه الإفادات، فيجب على المراجع عندئذ الامتناع عن إبداء رأي بشأن القوائم المالية.

وتدعم الإفادات المكتوبة أيضاً الأدلة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية (التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى مثلاً) أو التي تتعلق بإقرار واحد أو أكثر من الإقرارات الخاصة في القوائم المالية.

وموضح فيما يلي معايير المراجعة الأخرى التي تتطلب الحصول على إفادات مكتوبة.

الشكل ٤/١٩-١

معياري المراجعة	العنوان	الفقرة
٢٤٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية	٤٠
٢٥٠ (المُحدّث)	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية	١٧
٤٥٠	تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة	١٤
٥٠١	أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة	١٢
٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	٢٢
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	٢٦
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	٩
٥٧٠	الاستمرارية	١٦ (هـ)
٧١٠	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	٩
٧٢٠	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى	١٣ (ج)

تتناول الإفادات المكتوبة أموراً كنتك الموضحة أدناه.

الشكل ٢-٤/١٩

إن الإدارة:	
• قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق (بما في ذلك، عند الاقتضاء، عرضها بشكل عادل، على النحو الموضح في شروط ارتباط المراجعة)، وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع؛ • في بعض الحالات (على سبيل المثال عندما تكون شروط الارتباط قد وافقت عليها أطراف أخرى)، قد يُطلب من الإدارة أيضاً المصادقة مجدداً في الإفادات المكتوبة على إقرارها بعلم تلك المسؤوليات وفهمها.	مسؤوليات الإدارة
قد وفرت للمراجع جميع المعلومات ذات الصلة وأتاحت له الوصول إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط ارتباط المراجعة.	
قد سجلت جميع المعاملات في السجلات المحاسبية، وعكست تلك المعاملات في القوائم المالية.	

الشكل ٣-٤/١٩

تفيد الإدارة بما يلي:	
أن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسب ومتفق مع إطار التقرير المالي المنطبق. أن الأمور الآتية، متى كانت ذات صلة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، قد تم إثباتها أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها وفقاً لذلك الإطار: • الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها؛ • الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء؛ • ملكية الأصول أو السيطرة عليها؛ • الامتيازات أو الأعباء على الأصول والأصول المرهونة كضمان؛ • الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بتلك الجوانب. أنها قد أبلغت بجميع أوجه القصور التي تعرفها في الرقابة الداخلية. أنه قد تم الإبلاغ بجميع الأسباب التي دعت المنشأة لاختيار مسلك معين. أن نواياها فيما يتعلق بـ [يُذكر أمر معين] هي كما يلي: [يتم توضيح خطط المنشأة أو نواياها].	الإفادات الخاصة
عندما تخطط الإدارة لإصدار "معلومات أخرى"، مثل التقرير السنوي، ولكن بعض هذه المستندات أو كلها من المحدد أنه لن يتم إتاحتها إلا بعد تاريخ تقرير المراجع، يُطلب من الإدارة تقديم إفادة مكتوبة. وتنص هذه الإفادة على أن النسخة النهائية من المستندات سيتم تقديمها إلى المراجع عند توفرها، وقبل إصدارها من قبل المنشأة، بحيث يستطيع المراجع إنجاز الإجراءات التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٢٠). وقد يجد المراجع أنه من المفيد أيضاً طلب الحصول على إفادات مكتوبة أخرى مُكملة لهذه الإفادة، حسب مقتضى الحال (انظر معيار المراجعة (٧٢٠)، فقرة ٢٢٢).	المعلومات الأخرى

اعتبارات أخرى

الشكل ٤-٤/١٩

ملاحظات:	
اللغة المتحفظة	في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة تشير إلى أن الإفادات مُعدة على حد علم الإدارة واقتناعها. ويمكن قبول هذه الصيغة إذا كان المراجع مقتنعاً بأن الإفادات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُضمَّنة في الإفادات.
التحريفات التافهة	عند الحصول على إفادات بشأن التحريفات، قد يتم تعيين حد أقصى بحيث يُنظر إلى التحريفات الفردية التي دونه على أنها تافهة.
تاريخ الخطاب	لا يتم تأريخ تقرير المراجع بتاريخ يسبق الإفادات المكتوبة، لأنه هذه الإفادات تعد جزءاً من أدلة المراجعة.
توجيه الخطاب إلى المراجع	يتم تضمين الإفادات المكتوبة المطلوبة في خطاب يتم توجيهه إلى المراجع.
إبلاغ المكلفين بالحوكمة	يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالإفادات المكتوبة التي طلب الحصول عليها من الإدارة.
استفسار الإدارة من الآخرين	إذا لم تتوفر لدى الإدارة المعرفة الكافية التي تستند إليها في تقديم الإفادات المكتوبة، فإنها قد تقرر الاستفسار من أشخاص آخرين شاركوا في إعداد/عرض القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها. ويشمل هذا من لديهم معرفة متخصصة.

الشكوك المتعلقة بالإفادات المقدمة أو غير المقدمة

في حال وجود شكوك تتعلق بإمكانية الاعتماد على الإفادات المكتوبة، أو إذا لم يتم تقديم الإفادات المكتوبة التي تم طلب الحصول عليها، ينظر المراجع في طبيعة هذه المخاوف ويتصرف تبعاً لها.

الشكل ٥-٤/١٩

الشكوك	الاستجابة المطلوبة من المراجع
عدم تقديم الإفادات التي تم طلب الحصول عليها	- مناقشة الأمر مع الإدارة؛ - إعادة تقييم نزاهة الإدارة، وتقويم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفوية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛ - اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل لذلك على الرأي في تقرير المراجع.
التعرف على تناقضات	- تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة لمحاولة حل الأمر. - إذا ظل الأمر دون حل، يُعاد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها (انظر البند أدناه)، أو التزامها بذلك أو إنفاذها له، ويُحدَّد التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفوية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام.
عدم كفاءة الإدارة أو افتقارها إلى النزاهة أو القيم الأخلاقية	يُحدد التأثير المحتمل لتلك المخاوف على إمكانية الاعتماد على الإفادات (الشفوية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام. ويمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية عندما: - يستنتج المراجع أن هناك شكوكاً في نزاهة الإدارة بما يكفي لجعل الإفادات المكتوبة المطلوبة لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو - لا تقدم الإدارة الإفادات المكتوبة المطلوبة.

الإفادات التكميلية/الإضافية

إضافة إلى الإفادات المكتوبة المطلوبة، قد يرى المراجع أنه من الضروري طلب الحصول على:

إفادات تكميلية بشأن القوائم المالية

قد تكون مثل هذه الإفادات المكتوبة مكتملة للإفادة المكتوبة التي تتطلبها الفقرة ١٠ من معيار المراجعة (٥٨٠)، لكنها لا تشكل جزءاً منها. ومن الأمثلة المحتملة لذلك:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً؛
- ما إذا كان قد تم إثبات أمور كالمذكورة أدناه، أو تم قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، وفقاً للإطار المنطبق:
 - الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها،
 - الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء،
 - ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الأعباء على الأصول، والأصول المرهونة كضمان،
 - الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بتلك الجوانب.

إفادات مكتوبة إضافية

إضافة إلى الإفادة المكتوبة التي تتطلبها الفقرة ١١ من معيار المراجعة (٥٨٠)، قد يرى المراجع أنه من الضروري طلب الحصول على إفادات مكتوبة مثل ما يلي:

- تأكيد بأن الإدارة قد أبلغت عن جميع أوجه القصور التي تعرفها في الرقابة الداخلية؛
 - إقرارات خاصة.
- في بعض الحالات، قد لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة دون الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة تؤكد فيها الأسباب أو الاجتهادات أو النوايا التي تتعلق بإقرارات خاصة في القوائم المالية. ومن بين الأمور التي يلزم مراعاتها في هذا الشأن ما يلي:
- سوابق المنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة،
 - الأسباب وراء اختيار المنشأة لمسلك معين،
 - قدرة المنشأة على الاستمرار في مسلك محدد،
 - وجود أو نقص أية معلومات أخرى ربما يكون قد تم الحصول عليها خلال سير المراجعة، قد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيتها.

نقاط يلزم مراعاتها

يُصرف بعض الوقت للاجتماع مع الإدارة لشرح طبيعة الإفادات التي تم طلب الحصول عليها، ولضمان أنها على دراية تامة بما توافق على التوقيع عليه.

٥/١٩ مثال للإفادات المكتوبة

المثال الخاص بخطابات إفادات الإدارة في دراسات الحالة أدناه على نفس الشكل الوارد في معيار المراجعة (٥٨٠).

٦/١٩ دراسات الحالة - إفادات الإدارة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

إفادات الإدارة

فيما يلي أمثلة لإفادات الإدارة التي قدمها السيد سراج، وبعض إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يتم تطبيقها.

إفادات الإدارة	التقويم
لا يوجد هبوط في قيمة الأدوات التي تم الاستعاضة عنها بمعدات جديدة. ويرجع ذلك إلى عطل الآلات؛ ولذلك، ستكون هناك حاجة بين الحين والآخر إلى الآلات القديمة أثناء إصلاح الآلات الجديدة.	الاستفسار من مدير الإنتاج وغيره لتحديد ما إذا كانت الأدوات والمعدات، الجديدة أو القديمة، قيد الاستخدام حالياً ولا تزال بحالة تشغيلية. ويمكن تحديد ذلك عن طريق الفحص المادي والاطلاع على سجلات الصيانة.
لا توجد حاجة لإنشاء مخصص إضافي للبضائع المتضررة قليلاً التي تم تحديدها أثناء جرد المخزون.	التحقق مما إذا كانت البضائع المتضررة قد تم بيعها بالفعل بعد نهاية الفترة. والاستفسار من مدير الإنتاج عما إذا كانت البضائع المتضررة يتم بيعها بحالتها الحالية أم يتم إصلاحها (وفي حال الإصلاح، فبأي تكلفة) أم يتم بيعها بسعر مُخفّض.

في ختام المراجعة، يتم توثيق الإفادات المهمة في خطاب لإفادات الإدارة يوقع عليه سراج دفئا وجواد كساب.

ولا تقوم شركة دفئا للأثاث بإنتاج تقرير سنوي مرافق للقوائم المالية، وعليه فإن إفادات الإدارة التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٢٠) غير منطبقة.

ويمكن تضمين هذه الإفادات في خطاب على النحو الآتي.

ترويسة الخطابات الخاصة بشركة دفئا للأثاث

١٥ مارس ٢٠٢٣

إلى: جميل، ودوايند آند وينج ذ.م.م

٥٥ كينغستون ستريت

كيب تاون، يونايتد تريبتوريز

١٢٣-٥٠٠٠٤

السيد لي،

تحية طيبة وبعد

نقدم لكم خطاب الإفادات المائل بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية لشركة دفئا للأثاث للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢ لغرض إبداء رأي فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي.

ونحن نؤكد ما يلي:

القوائم المالية

- أننا قد وقّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط ارتباط المراجعة بتاريخ ١٥ أكتوبر ٢٠٢٢، عن إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية معروضة بشكل عادل وفقاً لتلك المعايير.
- أن الافتراضات المهمة التي استخدمناها في إجراء التقديرات المحاسبية، بما فيها تلك المقاسة بالقيمة العادلة، معقولة.
- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.
- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي تتطلب المعايير الدولية للتقرير المالي إجراء تعديل أو إفصاح لها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها.

- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة غير جوهرية، سواءً منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب الإفادات قائمة بالتحريفات غير المصححة.
- أن الشركة قد التزمت بجميع جوانب الاتفاقات التعاقدية، التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية في حال عدم الالتزام بها.
- أنه لم يحدث أي عدم التزام بمتطلبات السلطات التنظيمية التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية في حال عدم الالتزام بها.
- أن للشركة حقوق ملكية وافية في جميع أصولها، وأنه لا توجد أي رهونات أو أعباء على أصول الشركة، باستثناء ما هو منصوص عليه في الإيضاح رقم X المرفق بالقوائم المالية.
- أنه ليست لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاج أو خطط أو نوايا أخرى ستؤدي إلى أية زيادة في المخزون أو تقادمه، ولا يوجد مخزون تم تحديده بمبلغ يزيد على صافي القيمة القابلة للتحقق.
- أنه لم يحدث أي هبوط في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول الثابتة (الأدوات) التي تم الاستعاضة عنها بمعدات جديدة.

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بتزويدكم بما يلي:
 - إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي ندرك أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
 - المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛
 - إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المنشأة، ارتأيتم أنه من الضروري أن تحصلوا منهم على أدلة للمراجعة.
- أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهري نتيجة للغش.
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي غش، أو غش مشتبه فيه، نحن على علم به ويؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
 - الإدارة؛ أو
 - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة.
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة الخاصة بعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المُشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدينا علم بها.

مع خالص التحية،

سراج دفتا

جواد كساب

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

إفادات الإدارة

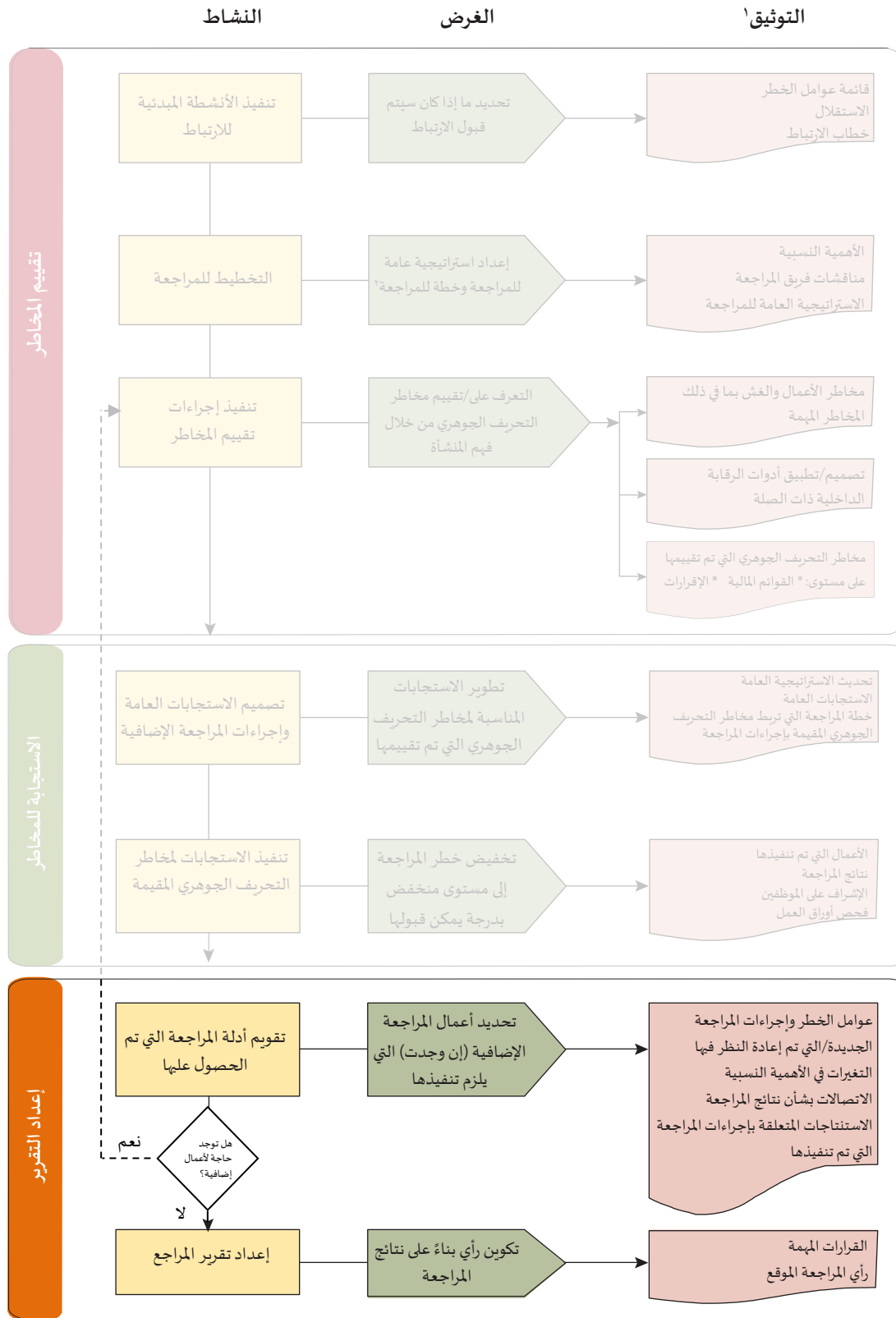
فيما يلي أمثلة لإفادات الإدارة التي قدمها السيد راج، وبعض إجراءات المراجعة الإضافية التي قد يتم تطبيقها.

إفادات الإدارة	التقويم
لا توجد ضرورة لإنشاء أي مخصص إضافي للحسابات المشكوك في تحصيلها. فحساب شركة دفتا يمكن تحصيله بالكامل والمبالغ الأخرى المستحقة التحصيل ليست كبيرة بما يكفي لتقدير مخصص لها.	إرسال مصادقة إلى شركة دفتا بشأن المبالغ المستحقة التحصيل. والاستفسار من السيد راج والسيدة روبي لفهم مختلف حسابات العملاء المستحقة التحصيل وتاريخهم السابق في دفع المستحقات، والبحث عن أي اتجاهات سائدة. والتأكد من أن الجزء الخاص بالعملاء الآخرين خلاف شركة دفتا ليس كبيراً، كما يزعم العميل. وتفحص المدفوعات اللاحقة لدعم إمكانية تحصيل الحسابات. والنظر في أية معلومات ذات صلة يتم الحصول عليها من مراجعة شركة دفتا.
لا تزال شركة دفتا راضية عن جودة البضائع التي نبيعها لهم.	الاطلاع على سوابق المبيعات المرتجعة والبحث عن أي اتجاهات سائدة. وتفحص نتائج المصادقات المرسلة إلى شركة دفتا بشأن المبالغ المستحقة التحصيل لمعرفة أي تعليقات قد تكون لديها على جودة البضائع أو إمكانية تحصيل المبالغ. وملاحظة المخزون والبحث عن البنود المتقادمة والمخزون الراكد. والاستفسار من السيدة روبي عن جودة البضائع وعن أي اتصالات ربما تكون قد تلقتها من شركة دفتا بشأن جودة البضائع التي قاموا بشرائها حتى تاريخه.

في ختام المراجعة، يتم توثيق الإفادات المهمة في خطاب لإفادات الإدارة يوقع عليه راج كومار.

ويمكن تضمين هذه الإفادات في خطاب من قبيل الموضح سابقاً في دراسة الحالة أ - دفتا للأثاث.

٢٠. إعداد التقرير - نظرة عامة



في مرحلة إعداد التقرير، من المهم تذكر الهدف العام للمراجعة، المحدد في معيار المراجعة (٢٠٠).

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١١/٢٠٠	تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي: (أ) الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواء بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛ (ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.
١٢/٢٠٠	في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراجع غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراجع عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من الارتباط (أو يستقيل منه)، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

تشتمل المرحلة النهائية من المراجعة على ما يلي.

الشكل ٢٠/٢٠٠



يتناول هذا الدليل الموضوعات التالية التي تتعلق بمرحلة إعداد التقرير:

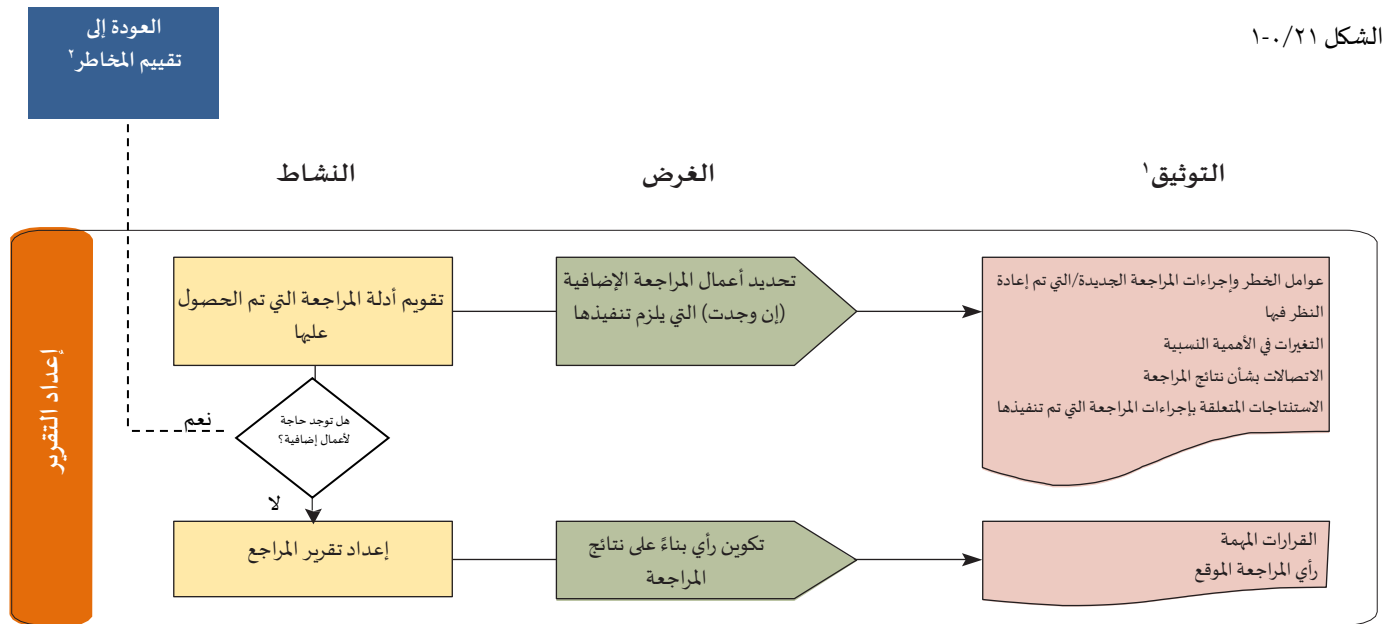
الشكل ٢٠/٣٠٠

الجزء والفصل	
ج ١٣-١	الأحداث اللاحقة
ج ١٤-١	الاستمرارية
ج ١٦-١	توثيق أعمال المراجعة
ج ٢٢/٢	الإبلاغ بنتائج المراجعة
ج ١٧-١	تقرير المراجع

٢١. تقويم أدلة المراجعة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن تقويم مدى كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها حتى يمكن الخلوصل إلى استنتاجات معقولة يستند إليها رأي المراجعة.	٢٢٠، ٣٣٠، ٤٥٠، ٥٢٠، ٥٤٠

الشكل ٢١/١٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٥/٢٢٠	يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عمّا يلي: (أ) توجيه ارتباط المراجعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ (راجع: الفقرات ١٣١-١٥١، ٢٠١) (ب) صدور تقرير المراجع بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.
١٦/٢٢٠	يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية تنفيذ الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب. (راجع: الفقرات ١٦١، ١٧١، ٢٠١)
١٧/٢٢٠	يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن الارتباط، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. (راجع: الفقرات ١٨١-٢٠١)
١٨/٢٢٠	يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (أ) أن يتحمل المسؤولية عن قيام فريق الارتباط بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛ (ب) أن يكون على قناعة بأن أعضاء فريق الارتباط قد قاموا خلال سير الارتباط بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق الارتباط أو بين فريق الارتباط وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه؛ (ج) أن يقتنع بأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات، والاستنتاجات المستخلصة منها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛ (د) أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي أسفر عنها التشاور قد تم تطبيقها. (راجع: الفقرتين ٢١١، ٢٢٢)
١٩/٢٢٠	لغرض مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وارتباطات المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: (أ) التأكد من تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط؛ (ب) مناقشة الأمور المهمة التي تظهر أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم تحديدها أثناء فحص رقابة جودة الارتباط، مع فاحص رقابة جودة الارتباط؛ (ج) عدم تأريخ تقرير المراجع لحين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط. (راجع: الفقرات ٢٣١-٢٥١)
٢٠/٢٢٠	يجب على فاحص رقابة جودة الارتباط إجراء تقويم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المراجع. ويجب أن يتضمن هذا التقويم ما يلي: (أ) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن الارتباط؛ (ب) فحص القوائم المالية وتقرير المراجع المقترح؛ (ج) فحص وثائق أعمال المراجعة المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛ (د) تقويم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المراجع، والنظر فيما إذا كان تقرير المراجع المقترح يُعد مناسباً. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١، ٣٠١-٣٢١)

١/٢١ نظرة عامة

بعد تنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها، يتم إجراء تقويم للنتائج. ويشمل هذا تقويم القوائم المالية وفحص وثائق أعمال المراجعة وإجراء مناقشات مع فريق الارتباط وإجراء أي تغييرات في خطط المراجعة نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها. وموضح فيما يلي بعض الاعتبارات الرئيسية في هذا الشأن.

الشكل ١-١/٢١

رقابة الجودة	الشريك المسؤول عن الارتباط هو المسؤول عن ضمان فحص الملفات وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب، وضمان مناسبة رأي المراجع.
--------------	--

التشاور	يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية ضمان ما يلي: • أن فريق الارتباط قد أجرى مشاورات مناسبة (داخل المكتب وخارجياً مع أطراف ثالثة، على السواء) بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛ • أن الاستنتاجات التي نتجت عن تلك المشاورات قد تم توثيقها وتطبيقها.
فحص رقابة جودة الارتباط	عندما تتطلب سياسات المكتب إجراء فحص لرقابة جودة الارتباط، يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط: • ضمان تعيين فاحص لرقابة جودة الارتباط مؤهل تأهيلاً مناسباً؛ • مناقشة القضايا المهمة المتعلقة بالمراجعة مع فاحص رقابة جودة الارتباط؛ • عندما يلزم التقرير عن أمور رئيسة للمراجعة، يجب على فاحص رقابة الجودة ضمان الوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٧٠١)، بما في ذلك الصيغة المقترحة التي سيتم تضمينها، إن وجدت، في تقرير المراجع (الفقرة ٢٨ من معيار المراجعة (٢٢٠)). للمزيد من المعلومات بشأن الأمور الرئيسة للمراجعة، انظر الفصل السابع عشر من الجزء الأول؛ • عدم تأريخ تقرير المراجع إلى حين الانتهاء من فحص رقابة جودة الارتباط.

وإجمالاً، يتمثل هدف المراجع في أن يكون على قناعة بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير مصاغ بصورة مناسبة.

ويشمل تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها الأمور الموضحة أدناه.

الشكل ٢٠/٢١

الأهمية النسبية	هل المبالغ التي تم تحديدها للأهمية النسبية الكلية والأهمية النسبية للتنفيذ لا تزال مناسبة في ظل النتائج المالية الفعلية للمنشأة؟ إذا كان من المناسب تحديد أهمية نسبية كلية أقل (للقوائم المالية ككل) من تلك التي تم تحديدها في البداية، فإن المراجع مطالب بتحديد: • ما إذا كان من الضروري تعديل الأهمية النسبية للتنفيذ؛ • ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه.
المخاطر	في ضوء نتائج المراجعة، هل تقييمات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات ما زالت مناسبة؟ في حال النفي، يُعاد النظر في تقييمات المخاطر وتُعدّل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها.
التحريفات	هل تم النظر في التأثير الذي يلحق المراجعة بسبب التحريفات التي تم اكتشافها والتحريفات غير المصححة؟ هل تم النظر في أسباب التحريفات/الانحرافات؟ قد تشير هذه الأسباب إلى وجود خطر لم يتم التعرف عليه أو وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية. هل يلزم إعادة النظر في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة؟ قد ينطبق هذا عندما: • تكون طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات التي يتم تجميعها أثناء المراجعة؛ أو • يقترب مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة من مستوى الأهمية النسبية الذي سبق تحديده؛ أو • يكون قد تم اكتشاف تحريفات جوهرية في الإفصاحات النوعية. هل تم تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات لا تزال موجودة (في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات) في المواضيع التي طُلب من الإدارة تصحيح التحريفات فيها؟

الغش	هل المعلومات التي تم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش؟ هل الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها قرب نهاية المراجعة أشارت إلى وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل؟ هل تم تقويم التحريفات التي تم اكتشافها لتحديد ما إذا كانت تلك التحريفات تُعد مؤشراً على حدوث غش؟ في حال الإيجاب، يتم تقويم الآثار المترتبة على التحريف فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، ولاسيما مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة. ومن غير المرجح أن تكون واقعة الغش حدثاً منعزلاً. هل توجد أي أسباب تدعو إلى الاعتقاد بأن الإدارة ربما تكون ضالعة في التحريفات الناتجة عن الغش التي تم اكتشافها، سواء كانت جوهريّة أو لا؟ في حال الإيجاب، يُعاد النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وفي الآثار الناتجة عنها على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ويُنظر أيضاً فيما إذا كانت الظروف أو الأحوال تشير إلى احتمال وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق. وفي حال التعرف على مخاطر للغش، فمن الممكن التأكد من أن القوائم المالية ليست محرفة بشكل جوهري نتيجة للغش. وإذا لم يكن ذلك ممكناً، تُحدّد الآثار المترتبة على ذلك فيما يتعلق بالمراجعة، بما في ذلك ما إذا كان الغش يثير شكوكاً حول القدرة على الاستمرار في تنفيذ المراجعة.
الأدلة	هل تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتخفيض مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها؟ يُنظر في الحاجة إلى تنفيذ إجراءات إضافية.
الإجراءات التحليلية	هل الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها في مرحلة الفحص النهائي للمراجعة: • أيدت نتائج المراجعة؛ أم • تعرّفت على مخاطر للتحريف الجوهري لم يتم الانتباه لها من قبل؟

٢/٢١ إعادة تقييم الأهمية النسبية

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٤٥٠	قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحّحة، يجب على المراجع إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠) للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (راجع: الفقرتين ١٤١، ١٥١)

قبل تقويم المراجع لنتائج تنفيذ الإجراءات وأي تحريفات تظهر عنها، تتمثل الخطوة الأولى في إعادة تقييم المبالغ المحددة للأهمية النسبية الكلية والأهمية النسبية للتنفيذ. وهذا ضروري لأن التحديد الأولي للأهمية النسبية سيعتمد في الغالب على تقديرات للنتائج المالية للمنشأة، والنتائج الفعلية قد تختلف عنها. ومن بين العوامل التي قد تؤدي إلى تغيير في تلك المبالغ:

- أن يصبح التحديد الأولي للأهمية النسبية غير مناسب في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة؛
- أن تتوفر معلومات جديدة (مثل توقعات المستخدمين) كانت ستجعل المراجع يحدد مبلغاً مختلفاً (أو مبالغ مختلفة) من البداية؛
- التحريفات غير المتوقعة التي قد تتسبب في تجاوز مبلغ الأهمية النسبية لفئة معاملات معينة أو إفصاح أو رصيد حساب معين.

ومتى كان من الضروري إجراء تعديل، يتعين على المراجع النظر في أثر ذلك على المخاطر التي تم تقييمها وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المطلوبة، ويتعين عليه توثيق ذلك الأثر.

وإذا كان من اللازم تخفيض الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، يُحدد أيضاً ما إذا كان من الضروري تعديل الأهمية النسبية للتنفيذ. وإذا كان ذلك ضرورياً، يُحدد ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداه.

نقاط يلزم مراعاتها

إذا اقتضى الأمر تعديل الأهمية النسبية، فلا يُنتظر حتى نهاية المراجعة لإجراء التغيير. ففي حال تخفيض الأهمية النسبية، فإن ذلك قد يتطلب تغيير تقييمات المخاطر وتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة أو تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

٣/٢١ تغيير تقييمات المخاطر

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٥/٣٣.	استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة. (راجع: الفقرتين ٦٠، ٦١)

سيستند تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات، في الغالب، إلى أدلة المراجعة المتاحة قبل تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. وأثناء تنفيذ هذه الإجراءات، قد يتم الحصول على معلومات جديدة تتطلب تعديل التقييم الأصلي للمخاطر.

وعلى سبيل المثال، أثناء مراجعة بنود المخزون، قد يكون الخطر المتعلق بإقرار الاكتمال قد تم تقييمه بمستوى منخفض، بناءً على توقع بأن الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية. وإذا تبين من اختبار أدوات الرقابة أن الرقابة الداخلية ليست فعّالة، سيلزم عندئذ تغيير تقييم المخاطر وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لتخفيض الخطر إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. وينطبق الأمر نفسه فيما يخص أي إجراء من إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها عندما لا تتطابق النتائج مع التوقعات.

ويحتوي الشكل أدناه على بعض النقاط التي يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان التقييم الأصلي للمخاطر قد تغير أو لا.

الشكل ١-٣/٢١

الرقابة الداخلية	اختبارات أدوات الرقابة
	- هل النتائج من تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة تدعم مستوى تخفيض المخاطر المخطط له بناءً على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؟ - تجاوزات الإدارة - هل توجد أي أدلة على تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية القائمة؟ - أوجه القصور في الرقابة - هل ثمة تحريف محتمل ناتج عن قصور في الرقابة الداخلية ينبغي لفت انتباه الإدارة له في الحال؟

عوامل الخطر الجديدة - هل تحدد الأدلة أي مخاطر أعمال جديدة أو أي عوامل جديدة لخطر الغش أو أي تجاوز جديد من جانب الإدارة؟ الأدلة المناقضة - هل الأدلة التي تم الحصول عليها تتناقض مع مصادر المعلومات الأخرى المتاحة؟ الأدلة المعارضة - هل الأدلة التي تم الحصول عليها تعارض الفهم الحالي للمنشأة؟ السياسات المحاسبية - هل توجد أدلة على عدم تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة بشكل متسق دائماً؟ العلاقات غير المتوقعة - هل الأدلة تؤيد العلاقات الموجودة بين البيانات المالية وغير المالية؟ الغش - هل توجد أدلة على أي أنماط سائدة أو حالات شذوذ أو استثناءات أو انحرافات تم العثور عليها أثناء تنفيذ الاختبارات قد تكون مؤشراً على احتمال حدوث غش (بما في ذلك تجاوزات الإدارة)؟ إمكانية الاعتماد على الإفادات - هل توجد أدلة تشكك في إمكانية الاعتماد على الإفادات المقدمة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة؟	طبيعة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
التحيز في التقديرات - هل التحريفات التي تم العثور عليها في التقديرات المحاسبية وقياسات القيمة العادلة من الممكن أن تشير إلى احتمال وجود نمط سائد لتحيز الإدارة؟ التحريفات - هل التحريفات، سواء كل منها على حدة أو مقترنة مع جميع التحريفات الأخرى غير المصححة، تشكل تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية ككل؟	طبيعة التحريفات

عند تغيير التقييم الأصلي للمخاطر، يتم توثيق التفاصيل ويُحدّد تقييم مُعدّل للمخاطر. وتُذكر أيضاً التفاصيل المتعلقة بطريقة تغيير خطة المراجعة التفصيلية لمواجهة التقييم المعدل للمخاطر. وقد يكون ذلك في صورة تعديل على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها أو تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

نقاط يلزم مراعاتها

يُخصّص وقت في الميزانية الخاصة بأعمال المراجعة ليتيح لفريق ارتباط المراجعة مناقشة النتائج التي توصلوا إليها (كمجموعة) عقب الانتهاء من العمل. وقد تشكل الأمور الموضحة في الشكل أعلاه جدول أعمال ذلك النقاش. وتذكّر أن الغش يتم اكتشافه في الغالب من خلال تجميع المعلومات المتعلقة بالأمور الصغيرة وغير المهمة في ظاهرها.

٤/٢١ تقويم القوائم المالية

فور تحديد إطار تقرير مالي مقبول، ستحدد متطلبات ذلك الإطار، بما فيها تلك المتعلقة بالإفصاحات، شكل ومحتوى القوائم المالية.

ويلاحظ أن الإفصاحات تشمل المعلومات التفسيرية أو التوضيحية في صلب القوائم المالية، أو المعلومات في الإفصاحات ذات العلاقة، أو المعلومات التي يتم تضمينها عن طريق الإحالات المرجعية عندما يسمح بذلك إطار التقرير المالي المنطبق.

ويستخدم العديد من المراجعين قائمة تحقق خاصة بإفصاحات القوائم المالية لضمان أن جميع متطلبات العرض والإفصاح قد تم الوفاء بها.

وبالإضافة إلى متطلبات الإطار الخاصة، تصرّح معايير المراجعة بأهمية النظر في عرض القوائم المالية والإفصاحات طوال المراجعة، وليس فقط في نهايتها. ويشمل هذا تحديد

متطلبات العرض والإفصاح ومراعاتها عند:

- فهم المنشأة؛
- التخطيط للارتباط؛
- تقييم المخاطر؛
- وضع الاستجابات الخاصة بالمخاطر؛
- الحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة؛
- تكوين الرأي وتقويم العرض العادل للقوائم المالية.

ولهذا أهمية خاصة عندما تكون هناك ضرورة لتوفير معلومات نوعية معقدة ومعلومات عن التعرض للمخاطر المالية لأن هذا قد يتطلب وقتاً إضافياً لجمع أدلة المراجعة المناسبة. وقد يتعلق هذا بمجالات مثل عدم التأكد المحيط بالتقدير وحالات عدم التأكد المحيطة بالاستمرارية والإفصاحات الأخرى النوعية بالدرجة الأولى.

ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسبة ما يلي:

- تصنيف ووصف المعلومات المالية؛
- المعاملات والأحداث والظروف الأساس؛
- عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. (انظر معيار المراجعة (٣٣٠)، فقرة ٢٤)

ويتضمن تقويم مدى مناسبة عرض القوائم المالية، وترتيبها ومحتواها، في ضوء المتطلبات الخاصة بإطار التقرير المالي المنطبق، ما يلي:

تقويم عرض القوائم المالية وترتيبها ومحتواها	مضاهاة أو مطابقة المعلومات في القوائم المالية بالسجلات المحاسبية الأساسية؛ ويشمل هذا المعلومات التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
	ضمان مناسبة المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية.
	تقييم:
	• مستوى التفصيل المقدم؛
	• تجميع المبالغ وتفصيلها؛
	• أساس المبالغ المنصوص عليها.

وتُطبّق الاعتبارات التالية في سياق إطار التقرير المالي المنطبق.

الشكل ١-٤/٢١

الاعتبارات	الإفصاح
الإطار المحاسبي	هل القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المنطبق، أو تصفه، بصورة وافية؟
القابلية للفهم	هل المعلومات معروضة بطريقة واضحة ودقيقة؟ هل موضع الإفصاحات المهمة يمنحها الظهور المناسب؟ على سبيل المثال، عندما يكون لدى المستخدمين تصور بشأن قيمة معلومات معينة خاصة بالمنشأة. هل توجد إحالات مرجعية مناسبة للإفصاحات؟ ينبغي ألا يواجه المستخدمون صعوبات كبيرة في تحديد المعلومات الضرورية.

الاعتبارات	الإفصاح
السياسات المحاسبية المهمة	هل توجد إفصاحات كافية عن: - جميع السياسات ذات الصلة بالمنشأة؟ - التغييرات التي تمت في السياسات خلال السنة؟ - أساس القياس المستخدم؟ هل السياسات معروضة بطريقة قابلة للفهم؟ هل السياسات مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؟ هل السياسات الموضحة تعكس كيفية تطبيقها فعلياً في الممارسة العملية؟
المعلومات المعروضة	هل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم؟ هل جميع المعلومات ذات الصلة قد تم تضمينها وتم تصنيفها، وتجميعها أو تفصيلها، وتمييزها بشكل مناسب؟ هل العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة، أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها؟
الإفصاحات	هل القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثيرات المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؟ هل توجد إفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين في فهم طبيعة وحجم الأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة الناتجة عن معاملات أو أحداث لا تستوفي ضوابط الإثبات (جميع ضوابط إلغاء الإثبات) المحددة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق؟
اجتهادات الإدارة	هل القوائم المالية توضح بصورة كافية القرارات المهمة التي اتخذتها الإدارة والمبررات المنطقية الداعمة لتلك القرارات؟
التقديرات	هل التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة معقولة؟ هل توجد أي مؤشرات على احتمال وجود تحيز في اجتهادات الإدارة؟ هل تم الإفصاح عن التقديرات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؟ على سبيل المثال، المعلومات ذات الصلة بالعمليات الحسابية الخاصة بالتقديرات، مثل الافتراضات ومدى القيم المحتملة، عند الضرورة.
الأطراف ذات العلاقة	هل يوجد وصف مناسب للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؟
تفصيل البنود المستقلة	هل يوجد إفصاح مناسب عن مكونات البنود الكبيرة (أو تفصيل مناسب لها)، مثل المخزون والديون طويلة الأجل والعقارات والآلات والمعدات وخلافه؟
المخاطر وحالات عدم التأكد	هل الإفصاحات تقدم: - بياناً لطبيعة ومدى مخاطر التحريف الجوهرية الناتجة عن المعاملات والأحداث؟ - بياناً للطرق المستخدمة والافتراضات والاجتهادات الممارسة، والتغييرات فيها، التي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصح عنها بأية طريقة أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات الصلة؟ - فهماً لإمكانية تفاوت القياس أو عدم التأكد المحيط بالتقدير؟ - تفاصيل كافية عن أي أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؟
الأحداث اللاحقة	هل توجد إفصاحات كافية لوصف هذه الأحداث وبيان أثرها على القوائم المالية؟

٥/٢١ العرض العادل

تقر بعض أطر التقرير المالي صراحةً أو ضمناً بمفهوم العرض العادل. وعند استخدام أحد أطر العرض العادل لإعداد القوائم المالية، يتعين على المراجع أن يقوم، مستخدماً حكمه المهني، ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل من حيث العرض والإفصاح. ويُراعى في ذلك:

- حقائق وظروف المنشأة، بما فيها التغييرات التي تطرأ عليها؛
- فهم المراجع للمنشأة؛
- أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة.

ولا تقتصر المتطلبات في العرض العادل على الالتزام بمتطلبات الإطار، بل تقرر أيضاً بشكل صريح أو ضمني بأنه قد يكون من الضروري أن توفر الإدارة إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة بشكل خاص بموجب الإطار. وقد تنشأ الإفصاحات وفقاً للعرض العادل عن أمور قد تكون جوهرية، مثل تأثير متطلبات التقرير المالي المستجدة أو البيئة الاقتصادية المتغيرة.

وقد يشمل هذا التقييم أيضاً سؤال الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن:

- آرائهم بشأن أسباب اختيار عرض معين، وأيضاً البدائل التي ربما يكون قد تم النظر فيها؛
- درجة تجميع أو تفصيل المبالغ في القوائم المالية، وما إذا كان عرض المبالغ أو الإفصاحات يحجب معلومات مفيدة، أو تنتج عنه معلومات مضللة؛
- الاتساق مع ممارسات الصناعة المناسبة، أو ما إذا كانت أي حالات خروج عن هذه الممارسات تُعد ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تُعد مبررة.

٦/٢١ تقييم تأثير التحريفات

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٣/٤٥٠	هدف المراجع هو تقييم أثر: (أ) التحريفات المكتشفة على المراجعة؛ (ب) التحريفات غير المُصحَّحة، إن وجدت، على القوائم المالية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥/٤٥٠	يجب على المراجع تجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح. (راجع: الفقرات ٢١-٦١)
٦/٤٥٠	يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف المحيطة بحدوثها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع: الفقرة ٧١) (ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠). (راجع: الفقرة ٨)
٧/٤٥٠	إذا قامت الإدارة، بناءً على طلب المراجع، بالتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح وصححت التحريفات المكتشفة، فيجب على المراجع أن يُنفذ المزيد من إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات لا تزال موجودة. (راجع: الفقرة ٩١)
٨/٤٥٠	ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة في الوقت المناسب. ويجب على المراجع أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات. (راجع: الفقرات ١٠-١٢١)
٩/٤٥٠	إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغ عنها المراجع، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب عدم إجراء التصحيحات، ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية. (راجع: الفقرة ١٣١)
١١/٤٥٠	يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المُصحَّحة تُعد جوهرية، منفردة أو في مجملها. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على المراجع أن ينظر فيما يلي: (أ) حجم وطبيعة التحريفات فيما يتعلق بكل من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة والقوائم المالية ككل، والظروف الخاصة بحدوثها؛ (راجع: الفقرات ١٦-٢٢١، ٢٤١، ٢٥١) (ب) تأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ٢٣١)
١٢/٤٥٠	يجب على المراجع أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة. ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَّحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصحَّحة. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١)

١٣/٤٥٠	يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بالفترة السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، وعلى القوائم المالية ككل.
١٤/٤٥٠	يجب على المراجع أن يطلب إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، منفردة وفي مجملها، تُعد غير جوهرية على القوائم المالية ككل. ويجب أن يُضمَّن في هذه الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود. (راجع: الفقرة ٢٩١)
١٨/٥٤٠	استناداً إلى أدلة المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية في القوائم المالية معقولة في سياق إطار التقرير المالي المنطبق، أو محرفة. (راجع: الفقرات ١١٦-١١٩)

الهدف من تقويم التحريفات هو تحديد تأثيرها على المراجعة ومعرفة ما إذا كانت هناك حاجة لتنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة.

وقد يكون من الضروري إدخال تعديلات على استراتيجية المراجعة وخطط المراجعة التفصيلية عندما:

- تشير طبيعة أو ظروف التحريفات المكتشفة إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد تتجاوز، عند اقترانها مع التحريفات المعروفة، الأهمية النسبية للتنفيذ؛ أو
- يقترب مجموع التحريفات المكتشفة وغير المصححة من الأهمية النسبية للتنفيذ أو يتجاوزها.

نقاط يلزم مراعاتها

تذكر أنه سيكون هناك دائماً خطر لوجود تحريفات غير مكتشفة في القوائم المالية. ويرجع ذلك إلى القيود الملزمة للمراجعة الموضحة في الفصل ١/٤ من الجزء الأول لهذا الدليل.

الشكل ٦/٢١-١

المصدر	الوصف
عدم الدقة أو الغش	قد تقع أغلاط من العاملين في المنشأة عند تجميع أو معالجة البيانات التي يستند إليها إعداد القوائم المالية. ويشمل هذا أيضاً الأخطاء التي تحدث عند الفصل الزمني في نهاية الفترة. وإضافة إلى معرفة التحريفات على وجه التحديد، قد يقوم المراجع بما يلي: • تقدير حجم الأغلاط في مجتمع عينة معين (مثل المبيعات) من خلال اختيار عينة على أساس وحدة النقد. ويمكن تعميم مجموع محتمل للتحريفات عند استخدام عينة تمثيلية؛ • النظر في طبيعة التحريفات المكتشفة. وفي حال وجود العديد من التحريفات التي تؤثر على رصيد أو موقع عمل معين، فقد يكون هذا مؤشراً على خطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
إغفال الذكر أو الغش	قد لا يتم تسجيل بعض المعاملات، إما عن طريق الخطأ أو عمداً، وهو ما قد يشكل غشاً في حال التعمد.
المعاملات المهمة	قد يكون المراد من المعاملات المهمة (غير المعتادة أو التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي) التي لا يوجد مبرر تجاري لها هو التلاعب في القوائم المالية أو إخفاء اختلاس الأصول.
قيود اليومية	قد تكون هناك قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها حدثت على مدى الفترة أو في نهايتها. وقد تُستخدم هذه القيود للتلاعب في المبالغ المقررة عنها في القوائم المالية.
الأخطاء في التقديرات	قد لا يتم احتساب تقديرات الإدارة بشكل صحيح، أو قد تتغاضى تلك التقديرات عن حقائق معينة أو قد تسيء تفسيرها، أو قد تستخدم افتراضات خاطئة، أو قد تحتوي على نوع من التحيز إذا وقع تقدير المنشأة خارج المدى المقبول. وقد يتم تحريف التقديرات أيضاً بشكل متعمد للتلاعب في نتائج القوائم المالية.
الأخطاء في القيم العادلة	قد تكون هناك خلافات مع اجتهادات الإدارة فيما يتعلق بالقيمة العادلة لأصول والتزامات معينة ومكونات معينة في حقوق الملكية يلزم قياسها أو الإفصاح عنها بالقيم العادلة وفقاً لإطار التقرير المالي.
اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	قد تكون هناك خلافات مع الإدارة فيما يتعلق باختيار واستخدام سياسات محاسبية معينة.

التحريفات غير المصححة في حقوق الملكية الافتتاحية	قد تنعكس التحريفات غير المصححة للفترة السابقة في حقوق الملكية الافتتاحية. وفي حال عدم تعديلها، فإنها قد تتسبب أيضاً في حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة الحالية.
إثبات الإيرادات	التحريف بالزيادة أو النقصان في الإيرادات (على سبيل المثال، إثبات الإيرادات قبل أوانها أو تسجيل إيرادات وهمية أو نقل الإيرادات إلى فترة لاحقة بشكل غير سليم).
مواطن الضعف في الرقابة الداخلية	قد تنتج تحريفات عن أوجه القصور غير المتوقعة في الرقابة الداخلية. ويتم مناقشة هذا القصور مع الإدارة، أو يتم إبلاغها به، ويُنظر في تنفيذ أي أعمال إضافية لاكتشاف التحريفات الأخرى التي قد تكون موجودة.
العرض أو الإفصاح في القوائم المالية	قد يتم إغفال ذكر إفصاحات معينة يتطلبها الإطار المحاسبي في القوائم المالية، أو قد تكون تلك الإفصاحات غير مكتملة أو غير كافية أو غير دقيقة، وتلك الإفصاحات قد تكون ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح الخاصة بأطر التقرير المالي، عند الاقتضاء.

تجميع التحريفات المكتشفة

ينبغي تجميع التحريفات التي تم اكتشافها أثناء المراجعة (بما فيها التحريفات النوعية)، بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضحة، لتقويم تأثير التحريفات غير المصححة. وعند تقويم تأثير التحريفات، يمكن تمييز التحريفات بحسب طبيعتها إلى تحريفات في الحقائق وتحريفات ناتجة عن الاجتهادات وتحريفات مُعمَّمة.

ومن أمثلة التحريفات التي قد تكون جوهريّة في الإفصاحات ما يلي:

الشكل ٢١/٦-٢

الموضوع	التحريف المحتمل
خسائر الهبوط في القيمة	إغفال ذكر المعلومات المهمة التي تتعلق بالأحداث/الظروف التي أدت إلى حدوث خسائر الهبوط.
السياسات المحاسبية	عدم صحة وصف السياسات المحاسبية التي تتعلق ببند مهم في إحدى القوائم المالية.
أسعار الصرف	الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تمارس أنشطة التجارة الدولية.
الأموال الخاصة بصناعة المنشأة	الأوصاف غير الدقيقة أو غير المكتملة للمعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والآليات الخاصة بإدارة رأس المال في المنشآت التي تمارس أنشطة التأمين والأنشطة المصرفية.

نقاط يلزم مراعاتها

يمكن تجميع معظم التحريفات الكمية بحيث يمكن تقويم أثرها الكلي على القوائم المالية. ولكن لا يمكن تجميع بعض التحريفات (مثل عدم اكتمال أو عدم دقة الإفصاحات في القوائم المالية) والنتائج النوعية (مثل احتمال وجود الغش). ويتم توثيق هذه التحريفات وتقويمها، منفردة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع سائر التحريفات)، لتحديد ما إذا كانت جوهريّة.

للتمكن من تقويم التأثير الكلي للتحريفات غير المصححة، يمكن توثيقها في ورقة عمل يتم الاحتفاظ بها مركزياً. وسيوفر هذا ملخصاً بجميع التحريفات غير التافهة التي تم اكتشافها ولم يتم تصحيحها.

وتوجد عدة مستويات للنظر في أثر التحريفات المجمعة أثناء عملية التجميع.

الشكل ٢١/٦-٣

أثر التحريفات المُجمَّعة	
النظر في أثر التحريفات غير المصححة على:	كل رصيد حساب معين أو كل فئة معاملات معينة
	إجمالي الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة
	إجمالي الأصول والالتزامات
	إجمالي الإيرادات والمصروفات (الدخل قبل الضريبة)
	صافي الدخل

ويوضح الشكل التالي أحد المناهج المحتملة لتجميع التحريفات.

ملحوظة: في هذا المثال، التحريفات بحد أقصى ١٠٠ ريال اعتُبرت تافهة وبالتالي لن يتم تجميعها.

الشكل ٦-٤

ملخص بالتحريفات المكتشفة

مبلغ التحريف بالزيادة (النقصان)						
الوصف	ظروف الحدوث	الرقم المرجعي	الدخل قبل	حقوق الملكية	تم التصحيح؟	
عدم تسجيل الاستحقاقات لالتزام الإيجار	تحريف واقعي - ناتج عن السهو			٥,٥٠٠	٤,١٢٥	نعم
عدم تسجيل المبيعات	تحريف معمم من عينة تمثيلية		(١٢,٥٠٠)	(١٢,٥٠٠)	(٩,٣٧٥)	نعم
مقاصة مبالغ مستحقة التحصيل مع مبالغ مستحقة الدفع	تحريف واقعي - خطأ في التصنيف		(٥,٥٠٠)			نعم
تحميل المعدات الرأسمالية على المصروف	تحريف اجتهادي - خطأ في تطبيق السياسة المحاسبية		(١٣,٥٠٠)	(١٣,٥٠٠)	(١٠,١٢٥)	نعم
إجمالي التحريفات المكتشفة خلال المراجعة						
التحريفات التي صححتها الإدارة			٣١,٥٠٠	١١,٠٠٠	٢٠,٥٠٠	١٥,٣٧٥
إجمالي التحريفات غير المصححة			٠	٠	٠	٠

التحريفات النوعية.

يتم تقويم تأثير التحريفات التي يتم اكتشافها في الإفصاحات النوعية بالمقارنة مع الإفصاح ذي الصلة، وكذلك تأثيرها العام على القوائم المالية ككل. ثم يتم استخدام الحكم المبني لتحديد ما إذا كانت تلك التحريفات جوهرية، في سياق إطار التقرير المالي المنطبق والظروف الخاصة بالمنشأة. وينبغي أيضاً تجميع التحريفات التي ليست تافهة بشكل واضح في الإفصاحات حتى وإن لم يمكن إضافتها إلى بعضها. ويساعد هذا النوع من التحليل النوعي المراجع في تقويم تأثير تلك التحريفات على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل.

وفيما يلي بعض الأمثلة للمجالات التي قد تكون لها جوانب نوعية ذات صلة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية.

الشكل ٦-٥

التحريفات التي:	الوصف
تؤثر على الالتزام	عدم الالتزام بالمتطلبات التنظيمية أو شروط الديون أو المتطلبات التعاقدية الأخرى.
تخفي التغيرات	على سبيل المثال، التغير في الأرباح أو الاتجاهات السائدة الأخرى، خصوصاً في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة.
تزيد أجر الإدارة	التحريف الذي يضمن استيفاء متطلبات استحقاق المكافآت أو الحوافز الأخرى.
تؤثر على الأطراف الأخرى	على سبيل المثال، الأطراف الخارجية والأطراف ذات العلاقة.
تؤثر على فهم المستخدمين	إغفال ذكر معلومات غير مطلوبة على وجه الخصوص ولكنها بحسب حكم المراجع مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.
تُعد غير جوهرية الآن لكن من المرجح أن تكون مهمة في المستقبل	الاختيار أو التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، لكن من المرجح أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للفترة المستقبلية.
تتعلق بشروط القروض المصرفية	مبلغ صغير نسبياً قد تكون له أهمية كبيرة للمنشأة إذا أدى إلى مخالفة أحد الشروط الخاصة بقروضها المصرفية.
تؤثر على نسب الأداء	التحريفات التي تؤثر على النسب المستخدمة لتقويم المركز المالي للمنشأة أو نتائج عملياتها التشغيلية أو تدفقاتها النقدية.

تقويم التحريفات

يلزم مناقشة التحريفات المكتشفة مع الإدارة في حينها ومطالبتها بتصحيحها. وقد تؤثر التصحيحات على أرصدة القوائم المالية أو قد تصلح الإفصاحات غير الكافية في القوائم المالية. وموضح فيما يلي الخطوات التي ينطوي عليها علاج التحريفات المكتشفة.

الشكل ٦-٢١

علاج التحريفات المكتشفة	
إعادة تقويم الأهمية النسبية	يُنظر فيما إذا كان من الضروري تعديل الأهمية النسبية الكلية قبل تقويم تأثير التحريفات غير المُصحَّحة، بناءً على النتائج المالية الفعلية.
النظر في الأسباب وفي الأثر على خطة المراجعة	يُنظر في أسباب التحريفات التي تم اكتشافها أثناء المراجعة. ويشمل هذا: • مؤشرات الغش المحتملة؛ أو • احتمال وجود تحريفات أخرى؛ أو • وجود مخاطر لم يتم التعرف عليها؛ أو • وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية. وفي ضوء النتائج أعلاه، يُحدّد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر. وقد يكون هذا ضرورياً عندما: • يُحتمل وجود تحريفات أخرى قد تكون جوهرية، عند اقترانها بالتحريفات المُجمَّعة أثناء المراجعة؛ أو • يقترب مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة من الأهمية النسبية.
مطالبة الإدارة بإجراء التصحيحات	يُطلب من الإدارة تصحيح جميع التحريفات المكتشفة، بخلاف تلك النافهة بشكل واضح.
مطالبة الإدارة بتنفيذ المزيد من الإجراءات	إذا كان مبلغ التحريف غير معلوم على وجه الدقة في مجتمع العينة (كما في حالة تعميم التحريفات المكتشفة في إحدى عينات المراجعة)، يُطلب من الإدارة تنفيذ إجراءات لتحديد مبلغ التحريف الفعلي، ثم إدخال التعديلات المناسبة على القوائم المالية. وعند حدوث ذلك، سيكون من الضروري على المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك أي تحريفات لا تزال موجودة.
رفض الإدارة لتصحيح بعض أو جميع التحريفات	في حال رفض الإدارة لتصحيح بعض أو جميع التحريفات: • يتم التوصل إلى فهم لأسباب الإدارة في عدم إجراء التصحيحات، وأخذ هذا الفهم في الحسبان عند تقويم ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكلٍ جوهري؛ • يتم إبلاغ التحريفات غير المصححة إلى المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تأثيرها على الرأي في تقرير المراجع (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح)؛ • يُطلب من المكلفين بالحوكمة تصحيح التحريفات التي لم تصححها الإدارة.

وعند تكوين استنتاج بشأن ما إذا كانت التحريفات غير المصححة (منفردة أو في مجملها) ستتسبب في جعل القوائم المالية ككل مُحَرَّفة بشكل جوهري، ينظر المراجع في العوامل المدرجة في الشكل أدناه.

الشكل ٧-٦/٢١

الاعتبارات	
هل يوجد تحريف جوهري؟	حجم وطبيعة التحريفات، بالمقارنة مع: • القوائم المالية ككل؛ • فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المعنية؛ • الظروف المحيطة بحدوثها.
	القيود الملازمة للاختبارات الإحصائية أو التي تخضع للحكم المهني. يوجد دائماً احتمال لعدم إمكانية العثور على بعض التحريفات.

ما مدى قرب المستوى المحتمل لمجمل التحريفات غير المصححة من مستوى (مستويات) الأهمية النسبية؟ تزيد مخاطر التحريف الجوهري باقتراب مجمل التحريفات المحتملة من حد الأهمية النسبية.
الاعتبارات الكمية أو احتمالية الغش عندما يحتمل أن يكون للتحريفات ذات المبالغ الصغيرة نسبياً تأثير جوهري على القوائم المالية.
تأثير التحريفات غير المصححة المرتبطة بالفترات السابقة.

والإدارة هي المسؤولة عن تعديل القوائم المالية لتصحيح التحريفات الجوهري (بما فيها الإفصاحات غير الكافية) واتخاذ أي تصرفات أخرى ضرورية.

الإفادات المكتوبة

يلزم إثبات مسؤولية الإدارة عن طريق الحصول على إفادة مكتوبة من الإدارة. وتنص هذه الإفادة على أن أي تحريفات غير مصححة (يتم إرفاق أو تضمين قائمة بها) تُعد، في رأي الإدارة، غير جوهري، سواءً منفردة أو في مجملها. وفي حال عدم موافقة الإدارة على تقييم التحريفات، فإنها قد تضيف إلى إفادتها المكتوبة كلمات من قبيل ما يلي: "إننا لا نوافق على أن بنود تشكل تحريفاً بسبب [بيان الأسباب]".

ملاحظات:

- عندما يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بالنتائج التي توصل إليها، يلزم تحديد التحريفات الجوهري غير المصححة، كل منها على حدة.
 - في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن تحريفات معينة إلى الإدارة أو الأفراد الآخرين داخل المنشأة. وقد تحظر بعض الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص تقديم إبلاغ أو اتخاذ أي تصرف آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك تنبيه المنشأة. وعلى سبيل المثال، قد يكون المراجع مطالباً بإبلاغ إحدى السلطات المعنية بحالات عدم الالتزام بأنظمة مكافحة غسل الأموال، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها. وإذا كان هناك تعارض محتمل بين واجبات المراجع بالسرية وواجباته بالإبلاغ، فإنه قد ينظر في الحصول على مشورة قانونية.
- وعندما يتم إبلاغ التحريفات غير المصححة التي وقعت فيها الإدارة إلى المكلفين بالحوكمة وتظل التحريفات دون تصحيح، يتعين على المراجع الحصول على إفادة مشابهة. وتنص هذه الإفادة على أن المكلفين بالحوكمة يعتقدون أيضاً أن التحريفات غير المصححة ليست لها تأثيرات جوهري، منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ويُضمّن أيضاً في الإفادة المكتوبة، أو يُرفق بها، ملخص بهذه البنود.

٢/٢١ أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٦/٣٣٠	يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بغض النظر عما إذا كان من الواضح أنها تؤيد الإقرارات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. (راجع: الفقرة ٦٢٢)
٢٧/٣٣٠	إذا لم يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإقرار جوهري في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحاول الحصول على أدلة مراجعة إضافية. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء أي رأي في القوائم المالية.

الهدف العام هو الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتخفيض مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

وتحديد ما يشكل أدلة مراجعة كافية ومناسبة هو مسألة تخضع في النهاية للحكم المهني. وسيعتمد ذلك في الأساس على التنفيذ المرضي لإجراءات المراجعة الإضافية المصممة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. ويشمل هذا أي إجراءات إضافية أو مُعدّلة تم تنفيذها للتعامل مع التغيرات التي تم التعرف عليها في التقييم الأصلي للمخاطر. وموضح في الشكل أدناه بعض العوامل التي يلزم مراعاتها عند تقييم مدى كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها.

تقويم مدى كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها	
عوامل يلزم مراعاتها	مدى جوهرية التحريفات
	• ما مدى أهمية التحريفات في الإقرارات التي يتم التعامل معها، وما احتمال أن يكون لها تأثير جوهري (بمفردها أو عند اقترانها بالتحريفات الأخرى المحتملة) على القوائم المالية؟
	استجابات الإدارة
	• ما مدى استجابة الإدارة لنتائج المراجعة، وما مدى فاعلية الرقابة الداخلية في مواجهة عوامل الخطر؟
	التجارب السابقة
	• كيف كانت التجربة السابقة عند تنفيذ إجراءات مشابهة، وهل تم اكتشاف أي تحريفات؟
	نتائج إجراءات المراجعة المنفذة
	• هل نتائج إجراءات المراجعة المنفذة تدعم الأهداف، وهل توجد أي مؤشرات على الغش أو الخطأ؟
	جودة المعلومات
	• هل مصدر المعلومات المتاحة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، مناسبان لدعم استنتاجات المراجعة؟
	درجة الإقناع
	• إلى أي مدى تُعد أدلة المراجعة مقنعة؟
	فهم المنشأة
	• هل الأدلة تدعم أم تتعارض مع نتائج إجراءات تقييم المخاطر (التي تم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية)؟

إذا لم يكن من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، يبدي المراجع رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي.

١٨/٢١ الإجراءات التحليلية النهائية

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٥٢٠	يجب على المراجع أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعد على تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة. (راجع: الفقرات ١٧١-١٩١)

إضافة إلى تنفيذ الإجراءات التحليلية لأغراض تقييم المخاطر ثم تنفيذها كإجراءات أساس في وقت لاحق، يتعين على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة، أو قرب نهايتها، عند القيام بتكوين استنتاج عام (معياري المراجعة ٥٢٠)).

والأهداف من تنفيذ هذه الإجراءات التحليلية النهائية هي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي لم يتم الانتباه لها من قبل؛
- ضمان إمكانية تأييد الاستنتاجات التي تم تكوينها أثناء المراجعة بشأن المكونات أو العناصر الفردية في القوائم المالية؛
- المساعدة في الوصول إلى الاستنتاج العام بشأن مدى معقولية القوائم المالية.

وفي حال التعرف على مخاطر جديدة أو علاقات غير متوقعة بين البيانات، قد يلزم المراجع إعادة تقويم إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها أو تم تنفيذها.

٩/٢١ النتائج والقضايا المهمة

الخطوة الأخيرة في آلية التقويم هي تسجيل جميع النتائج أو القضايا المهمة في أحد المستندات الخاصة بإنجاز الارتباط. وقد يتضمن هذا المستند:

• جميع المعلومات اللازمة لفهم النتائج أو القضايا المهمة؛ أو

• إحالات مرجعية، متى كان ذلك مناسباً، لوثائق أعمال المراجعة الأخرى الداعمة المتوفرة.

وقد يتضمن هذا المستند أيضاً استنتاجات بشأن المعلومات التي تعرف عليها المراجع فيما يتعلق بالأمور المهمة التي تتعارض أو تتناقض مع الاستنتاجات النهائية للمراجع. ولكن هذا المطلوب لا يتعدى إلى الاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو التي تم الاستعاضة عنها، مثل مسودات القوائم المالية التي ربما لم تكن مكتملة.

نقاط يلزم مراعاتها

الأمور الرئيسية للمراجعة

عند تطبيق متطلبات معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، قد يتخذ المراجع قراراً، بناءً على حكمه المهني، بأن طبيعة ومدى التحريفات المكتشفة تشكل نتائج مهمة للمراجعة. وفي حال حدوث ذلك، فإنها قد تُحدد أيضاً على أنها أحد الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.

١٠/٢١ دراسات الحالة - تقويم أدلة المراجعة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها، لوحظ وجود التحريفات غير المعدلة والأمور التالية.

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

١٨ فبراير ٢٠١٣

اقتباس من ملخص التعديلات المحتملة - شركة دفئا

مبلغ التحريف بالزيادة (النقصان)							
الوصف	ظروف الحدوث	الرقم المرجعي لورقة العمل	الأصول	الالتزامات	الدخل قبل الضريبة	حقوق الملكية	تم التصحيح؟
أخطاء في احتساب تقويم المخزون.	ارتكب موظف جديد بعض الأغلط.	D.300	(١٩,٠٠٠)		(١٩,٠٠٠)	(١٥,٢٠٠)	نعم
دفع مصروفات شخصية من خلال شركة دفئا دون إضافتها إلى حساب المساهم.	تم اكتشاف ذلك أثناء اختبار المصروفات. وقد أدى ذلك إلى تنفيذ بعض الأعمال الإضافية للعثور على أي بنود مشابهة.	550.8		(٤,٨٠٠)	(٤,٨٠٠)	(٣,٨٤٠)	نعم
زيادة مدة الحساب الخاص بأحد العملاء عن ٩٠ يوماً ولم يتم استلام أي مدفوعات لاحقة.	تفحص مدد التقادم والمدفوعات اللاحقة.	C.305	١٢,٠٠٠		١٢,٠٠٠	٩,٦٠٠	نعم
إجمالي التحريفات المكتشفة خلال المراجعة							
(٧,٠٠٠)							
(٤,٨٠٠)							
(١١,٨٠٠)							
(٩,٤٤٠)							
التحريفات التي صححتها الإدارة							
(٧,٠٠٠)							
(٤,٨٠٠)							
(١١,٨٠٠)							
(٩,٤٤٠)							
إجمالي التحريفات غير المصححة							
.							

تُذكر أيضاً إحالة مرجعية في القائمة أعلاه لموضع الأعمال الإضافية التي تم تنفيذها لضمان عدم وجود تحريفات أخرى مشابهة أو عدم دلالة التحريف على قضايا أخرى أكثر خطورة مثل تجاوزات الإدارة.

اقتباس من مذكرة ترفق بالملف بشأن تقييم أدلة المراجعة

نتائج المراجعة	الاستجابة المخطط لها
أدت بعض الأخطاء الكتابية في تقييم المخزون إلى تحريف في قيمة المخزون بمبلغ ١٩,٠٠٠ ريال أقل من القيمة الحقيقية.	ينبغي تفحص طبيعة الأخطاء لمعرفة أي مجال للضعف في الرقابة الداخلية. وينبغي تنفيذ أعمال إضافية لضمان أن جميع الأخطاء المهمة قد باتت معروفة الآن. ويتم تضمين ملاحظة بذلك في خطاب الإدارة.
أثناء اختبار المصروفات، تبين أن مبلغ ٤,٨٠٠ ريال من المصروفات الخاصة بصيانة المعدات كان يتعلق بتكاليف صيانة السيارة المرسيدس الشخصية للسيد سراج.	ينبغي تنفيذ أعمال إضافية لمعرفة أي معاملات أخرى لم يتم تحديدها فيما يتعلق بالاستخدام الشخصي للأفراد. وفي حال العثور على معاملات أخرى، يُنظر فيما إذا كان ذلك يُعد انعداماً لنزاهة الإدارة ومؤشراً على احتمال الغش.
أثناء اختبار المبالغ المستحقة التحصيل، لاحظنا أن بعض الحسابات قد تجاوزت مدتها ٩٠ يوماً ولم يتم استلام أي مدفوعات بشأن هذه الحسابات أثناء اختبارنا. وبالرغم من تأكيد السيد سراج لنا بأن هذه الحسابات قابلة للتحصيل (لأن العميل أكد الرصيد)، فإن التحصيل يبدو مستبعداً. وسُجّل ذلك على أنه خطأ غير معدل.	يتم الاستمرار في متابعة المقبوضات النقدية حتى تاريخ العمل المتعلق بالأحداث اللاحقة. ويتم تفحص التحصيلات السابقة من العملاء ومحاولة الحصول على المزيد من المعلومات بشأن الشركات.
بعض الأدوات والمعدات المسجلة في السجلات المحاسبية يبدو أنها لم تعد مستخدمة الآن. وقد تم شراء آلات تنجز نفس العمل في وقت قصير. والإدارة لا تزال تشعر بأن الأصول ذات قيمة، لأنها سيتم استخدامها في حال تعطل الآلات الجديدة.	يُستفسر عما إذا كانت الأدوات والمعدات قد تم استخدامها بالفعل خلال الفترة الماضية. وتُحدد التكلفة الرأسمالية للأدوات والمعدات وما إذا كان يلزم إجراء تخفيض لقيمتها.

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

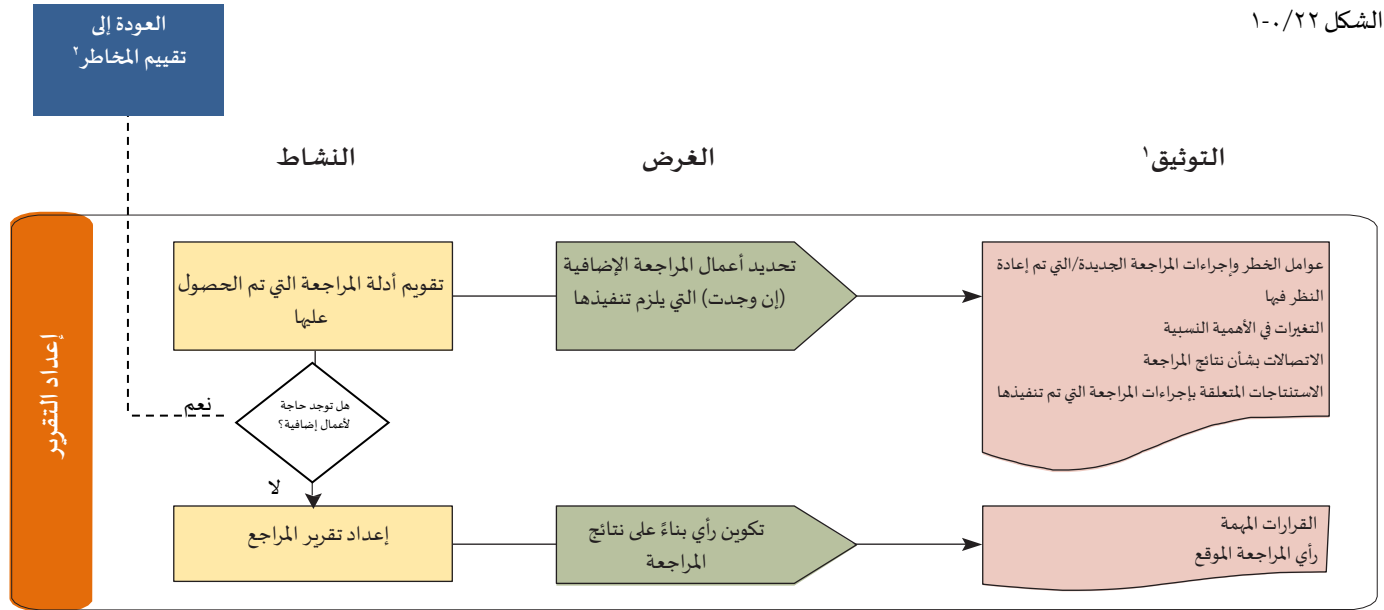
اقتباس من مذكرة بشأن ملخص التعديلات المحتملة

المخزون قائمة المخزون الناتجة عن جردنا للمخزون لم تتطابق مع القائمة النهائية - يوجد تحريف في المخزون بمبلغ ١,٨٠٠ ريال أقل من القيمة الحقيقية وفي الدخل بمبلغ ١,٨٠٠ ريال أقل من القيمة الحقيقية؛ انظر ورقة العمل رقم D.108. استجابة المراجعة الخطأ كان بسبب عدم استخدام السيدة روبي لقائمة المخزون النهائية. وسيتم توسيع نطاق الإجراءات الأساس لضمان انعكاس جميع التعديلات التي تم مناقشتها أثناء الجرد في القائمة النهائية. الخطأ في الفصل الزمني للمبالغ المستحقة الدفع لم تقم السيدة روبي بتسجيل استحقاق لعملية إصلاح وصيانة رئيسية للمخرطة. وقد تم اكتشاف ذلك أثناء اختبار المدفوعات اللاحقة. انظر ورقة العمل رقم CC.110. ويؤثر ذلك على الالتزامات والدخل قبل الضريبة بمبلغ ٩٠٠ ريال. استجابة المراجعة ينبغي توسيع نطاق اختبارنا الخاص بالفصل الزمني، لأن السيدة روبي يبدو أنها كانت منشغلة خلال هذه الفترة لدرجة أنها لم تحتفظ بقائمة لجميع المصروفات التي تم دفعها بعد نهاية الفترة فيما يتعلق بالسنة المالية ٢٠٢٢. وتم تخفيض الحد الخاص بالاختبار إلى ٤٠٠ ريال. ولقد وافقت الإدارة على تصحيح هذه التحريفات. الإعداد: /توقيع/ التاريخ: ٢٤ فبراير ٢٠٢٣ الفحص: /توقيع/ التاريخ: ٥ مارس ٢٠٢٣

٢٢. الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن كيفية تعزيز الاتصال المتبادل الفعال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة، وتحديد نتائج المراجعة والأمور الأخرى التي سيتم الإبلاغ بها.	٢٦٠، ٢٦٥، ٤٥٠

الشكل ٢٢/١٠٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.

٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٩/٢٦٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة، وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛ (ب) أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المكلفين بالحوكمة؛ (ج) أن يزود المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة، التي تُعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية التقرير المالي؛ (د) أن يعزز الاتصال المتبادل الفعال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٠/٢٦٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) المكلفون بالحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) تقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمسؤولياتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، قد يشمل المكلفون بالحوكمة العاملون في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة منشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك. وللإطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات ١٠-٨. (ب) الإدارة: شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك. يجب على المراجع تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به. (راجع: الفقرات ١١-٤)
١٢/٢٦٠	إذا قام المراجع بالاتصال بمجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال لجنة المراجعة، أو فرد معين، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان بحاجة للتواصل أيضاً مع الهيئة الحاكمة للمنشأة. (راجع: الفقرات ٥١-٧١)
١٣/٢٦٠	في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال في المنشأة الصغيرة التي يتولى إدارتها مالك واحد ولا يملك أي شخص آخر دوراً في حوكمتها. في هذه الحالات، إذا كانت الأمور التي يتطلبها هذا المعيار يتم إبلاغها للشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة، وكان لهذا الشخص مسؤوليات أيضاً تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ الأمور مرة أخرى للشخص ذاته في إطار دوره المتعلق بالحوكمة. وهذه الأمور واردة في الفقرة ١٦ (ج). ومع ذلك، يجب على المراجع أن يطمئن إلى أن الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع الذين كان سيبلغهم المراجع في حالات أخرى بصفتهم مكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرة ٨)
١٤/٢٦٠	يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك ما يلي: (أ) أنه مسؤول عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛ (ب) أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين ٩، ١٠ أ)
١٥/٢٦٠	يجب على المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يتعرف عليها المراجع. (راجع: الفقرات ١١-١٦ أ)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٦/٢٦٠	يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (راجع: الفقرتين ١٧١، ١٨١) (أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية. وعند الاقتضاء، يجب على المراجع أن يوضح للمكلفين بالحوكمة سبب اعتباره أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، إلا أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة؛ (راجع: الفقرتين ١٩١، ٢٠١) (ب) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة ٢١١) (ج) ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة: (١) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل، مع الإدارة؛ (راجع: الفقرة ٢٢٢) (٢) الإفادات المكتوبة التي يطلبها المراجع؛ (د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المراجع، إن وجدت؛ (راجع: الفقرات ٢٣١-٢٥١) (هـ) أي أمور مهمة أخرى تظهر أثناء المراجعة وتُعد، بحسب الحكم المهني للمراجع، ذات صلة بالإشراف على آلية التقرير المالي. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١)
١٨/٢٦٠	يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع: الفقرات ٣٧١-٤٥١)
١٩/٢٦٠	يجب على المراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة، كتابةً، بالنتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة إذا كان البلاغ الشفهي غير كافٍ بحسب الحكم المهني للمراجع. ولا يلزم تضمين جميع الأمور التي ظهرت خلال سير المراجعة في البلاغات المكتوبة. (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٨١)
٢١/٢٦٠	يجب على المراجع أن يتصل بالمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (راجع: الفقرتين ٤٩١، ٥٠١)
٢٢/٢٦٠	يجب على المراجع تقويم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة كافياً لغرض المراجعة. وإذا لم يكن كذلك، فيجب عليه تقويم تأثير ذلك، إن وجد، على تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرية وقدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرات ٥١١-٥٣١)
٢٣/٢٦٠	في حالة الإبلاغ بالأمور المطلوبة بموجب هذا المعيار شفاهةً، فيجب على المراجع تضمينها في توثيقه لأعمال المراجعة وتوقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه. وفي حالة الإبلاغ بالأمور كتابةً، فيجب على المراجع الاحتفاظ بنسخة من الاتصال كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة. (راجع: الفقرة ٥٤١)
٩/٢٦٥	يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة كتابةً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرّف عليها أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات ١٢١-١٨١، ٢٧١)
١٢/٤٥٠	يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بالتحريفات غير المُصحَّحة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير المراجع، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب نظام أو لائحة. ويجب أن يحدد بلاغ المراجع التحريفات الجوهرية غير المُصحَّحة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب المراجع تصحيح التحريفات غير المُصحَّحة. (راجع: الفقرات ٢٦١-٢٨١)
١٣/٤٥٠	يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بتأثير التحريفات غير المُصحَّحة المتعلقة بالفترة السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، وعلى القوائم المالية ككل.

١/٢٢ نظرة عامة

يُعد الاتصال المتبادل الفعّال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة أحد العناصر المهمة في كل مراجعة. ويمكن هذا:

- المراجع من الإبلاغ بالأمور المطلوبة وغيرها؛
- المكلفين بالحوكمة من تزويد المراجع بالمعلومات التي ما كان ليتم توفيرها لولا ذلك. وقد تساعد هذه المعلومات المراجع في التخطيط وفي تقويم النتائج.

٢/٢٢ الحوكمة

تختلف هياكل الحوكمة حسب الدولة والمنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. وفي معظم المنشآت، تكون الحوكمة مسؤولية جماعية لهيئة حاكمة، مثل مجلس إدارة أو مجلس إشرافي أو شركاء أو ملاك أو لجنة إدارية أو مجلس حكام أو مجلس أمناء أو أشخاص مماثلين. وفي المنشآت الأصغر، قد يكون هناك شخص واحد هو المكلف بالحوكمة، مثل المدير المالك عندما لا يكون هناك ملاك آخرون. وفي هذه الحالات، إذا كان من الضروري إبلاغ الإدارة بأمور، فإن هذه الأمور لا يلزم إبلاغها مرة أخرى إلى نفس هؤلاء الأشخاص بصفتهم المكلفين بالحوكمة.

ومع ذلك، ففي حال وجود أكثر من شخص واحد مكلف بالحوكمة المنشأة (مثل أفراد الأسرة الآخرين)، يتخذ المراجع خطوات لضمان إحاطة كل شخص بصورة وافية. وفي منشآت أخرى، عندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، قد يتم توجيه اتصالات المراجع إلى مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة المراجعة. وفي هذه الحالات، يحدد المراجع ما إذا كان من الضروري أيضاً الاتصال بكامل الهيئة الحاكمة. وسيعتمد هذا التحديد على ما يلي:

- المسؤوليات الخاصة بكل من المجموعة الفرعية والهيئة الحاكمة؛
- طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به؛
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة؛
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية للتصرف بناءً على المعلومات التي تم الإبلاغ بها، والقدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات الإضافية التي قد يحتاج إليها المراجع.

وعندما لا يكون الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به قابلاً للتحديد بوضوح من خلال الإطار النظامي المنطبق أو ظروف الارتباط الأخرى، فقد يحتاج المراجع إلى مناقشة الطرف القائم بالتكليف والاتفاق معه على الشخص المناسب الذي سيتم الاتصال به. ويُعد فهم المراجع لهيكل وآليات حوكمة المنشأة من الأمور ذات الصلة عند تحديد الشخص الذي سيتم الاتصال به. وقد يختلف الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به أيضاً باختلاف الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.

وعندما تكون المنشأة مكوناً ضمن مجموعة، يعتمد تحديد الشخص المعني الذي يتصل به مراجع هذا المكون على ظروف الارتباط والأمر الذي سيتم الإبلاغ به. وفي بعض الحالات، قد يوجد عدد من المكونات تزاوّل نفس الأعمال ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المكلفون بالحوكمة في تلك المكونات هم نفس الأشخاص (على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك)، فيمكن تفادي التكرار عن طريق التعامل مع هذه المكونات في وقتٍ واحد لغرض الاتصال.

٣/٢٢ الأمور الواجب الإبلاغ بها

تشمل أمور المراجعة التي لها أهمية تتعلق بالحوكمة ما يلي:

- مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية؛
- نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛
- النتائج المهمة من المراجعة.

وفيما يخص مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، وأية عمليات مراجعة أخرى يكون المراجع مطالباً فيها بموجب الأنظمة أو اللوائح بتطبيق معيار المراجعة (٧٠١) أو يتخذ فيها قراراً بتطبيق ذلك المعيار، يتعين على المراجع أيضاً إبلاغ المكلفين بالحوكمة بالأمور التي حُدِد أنها أمورٌ رئيسة للمراجعة. وعندما لا يتعرف المراجع على أي من هذه الأمور، أو في الظروف النادرة للغاية التي ينوي فيها عدم الإبلاغ بهذه الأمور، يتعين على المراجع الإبلاغ بحقيقة عدم وجود أي أمور رئيسة للمراجعة ليتم تضمينها في تقريره. ولا يتعين على المراجع تصميم إجراءات مراجعة لغرض التعرف على الأمور التي لها أهمية تتعلق بالحوكمة تحديداً، ما لم يُطلب منه ذلك على وجه الخصوص أو ما لم يكن مطالباً بذلك على وجه الخصوص بموجب التشريعات أو معايير المراجعة الخاصة بالدولة.

وفي بعض الحالات، قد تفرض المتطلبات أو الأنظمة أو اللوائح المحلية واجبات بالسرية تقيد اتصالات المراجع. ويلزم الرجوع إلى هذه المتطلبات قبل الاتصال بالمكلفين بالحوكمة.

نقاط يلزم مراعاتها

يُخصّص ما يلزم من الوقت لبناء علاقات عمل بناءً مع المكلفين بالحوكمة. وسيساعد هذا في تحسين فاعلية الاتصالات بين الأطراف.

مسؤوليات المراجع

يلزم إحاطة المكلفين بالحوكمة بالأمر المهمة ذات الصلة بمهام إشرافهم على آلية إعداد التقرير المالي. ويشمل هذا الإبلاغ بما يلي:

- أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم؛
- أن مسؤوليات المراجع تشمل:

- تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛
- الإبلاغ بالأمر المهمة الناشئة عن مراجعة القوائم المالية؛
- مراعاة أي أمور رئيسة للمراجعة، في حال تطبيق معيار المراجعة (٧٠١).

ويمكن الوفاء بهذا المتطلب في الغالب عن طريق تزويد المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب ارتباط المراجعة. وسيحيط هذا المكلفين بالحوكمة بالأمر الموضحة أدناه.

الشكل ١-٣/٢٢

طبيعة الاتصال	
تقديم نسخة من خطاب ارتباط المراجعة	مسؤولية المراجع عن تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة.
	متطلبات معايير المراجعة التي تقضي بالإبلاغ بالأمر المهمة الناشئة عن المراجعة، ذات الصلة بمهام إشراف المكلفين بالحوكمة على إعداد التقرير المالي.
	حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من المراجع تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.
	مسؤولية المراجع (عند الانطباق) عن الإبلاغ بأمر معينة تتطلبها الأنظمة أو اللوائح، أو بالاتفاق مع المنشأة، أو تتطلبها متطلبات إضافية منطبقة على الارتباط (مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبة مهنية وطنية).

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما

الغرض من مناقشة عملية التخطيط للمراجعة هو تعزيز الاتصال المتبادل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، ينبغي الحذر من تقديم معلومات تفصيلية (مثل طبيعة وتوقيت إجراءات مراجعة محددة) قد تقوّض من فاعلية المراجعة. ويشكل هذا مصدر قلق خاص عندما يشارك المكلفون بالحوكمة، بعضهم أو جميعهم، في إدارة المنشأة.

وتشمل الأمور التي يتم مناقشتها ما هو موضع أدناه.

الشكل ٢-٣/٢٢

الوصف	
خطة المراجعة	الخطوط العامة لخطة المراجعة ونطاقها وتوقيتها.
	تطبيق مفهوم الأهمية النسبية أثناء المراجعة.
	كيفية مواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المهمة، سواء بسبب الغش أو الخطأ.
	منهج التعامل مع الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة.
	التغيرات المهمة في معايير المحاسبة وأثرها المحتمل.
الحصول على إسهامات من المكلفين بالحوكمة (قد تؤثر على خطط المراجعة)	إجراء نقاش حول أهداف واستراتيجيات المنشأة، وأي اتصالات مهمة مع السلطات التنظيمية، ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات جوهرية.
	توضيح الإشراف الممارس على:
	• مدى كفاية الرقابة الداخلية، بما في ذلك الرقابة على مخاطر الغش؛
	• مدى كفاءة الإدارة ونزاهتها؛
	• الردود على الاتصالات السابقة مع المراجع.

الأمر التي تستحق اهتماماً خاصاً أثناء المراجعة.
الطلبات المقدمة إلى المراجع لتنفيذ المزيد من الإجراءات.
الأمر الأخرى التي قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.

النتائج المهمة من المراجعة

باستثناء الأمور التي تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها، يجري المراجع مناقشات أولية مع الإدارة حول أمور المراجعة التي لها أهمية تتعلق بالحوكمة. وتساعد هذه المناقشات الأولية في توضيح الحقائق والقضايا، وتمنح الإدارة الفرصة لتوفير المزيد من المعلومات.

ويحتوي الملحق الأول لمعيار المراجعة (٢٦٠) (تم إعادة ذكره أدناه) على قائمة بأمور محددة تتطلب الاتصال بالمالكين بالحوكمة. وقد تناول هذه المتطلبات في مواضع أخرى من هذا الدليل.

الشكل ٣-٣/٢٢

المعيار	متطلبات الاتصال الخاصة	الفقرة
معيار رقابة الجودة (١)	رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة	٣٠ (أ)
معيار المراجعة (٢٤٠)	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية	٢١، ٣٩ (ج) (١)، ٤٢-٤٠
معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدث)	مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية	١٥، ٢٠، ٢٣-٢٥
معيار المراجعة (٢٦٥)	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	٩
معيار المراجعة (٤٥٠)	تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة	١٢، ١٣
معيار المراجعة (٥٠٥)	المصادقات الخارجية	٩
معيار المراجعة (٥١٠)	ارتباطات المراجعة لأول مرة - الأرضدة الافتتاحية	٧
معيار المراجعة (٥٥٠)	الأطراف ذات العلاقة	٢٧
معيار المراجعة (٥٦٠)	الأحداث اللاحقة	٧ (ب) - (ج)، ١٠ (أ)، ١٣ (ب)، ١٤ (أ)، ١٧
معيار المراجعة (٥٧٠)	الاستمرارية	٢٥
معيار المراجعة (٦٠٠)	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)	٤٩
معيار المراجعة (٦١٠)	استخدام عمل المراجعين الداخليين	٢٠، ٣١
معيار المراجعة (٧٠٠)	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية	٤٠
معيار المراجعة (٧٠١)	الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل	١٧
معيار المراجعة (٧٠٥)	التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل	١٢، ١٤، ٢٣، ٣٠
معيار المراجعة (٧٠٦)	فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل	١٢
معيار المراجعة (٧١٠)	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	١٨
معيار المراجعة (٧٢٠)	مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مراجعة	١٧، ١٨، ١٩

ويوضح الشكل التالي بعض الأمور الشائعة التي لها أهمية تتعلق بالحوكمة والتي قد يتم الإبلاغ بها (يُفضل كتابياً).

أموال المراجعة	اعتبارات الاتصال
السياسات المحاسبية	اختيار (أو التغييرات في) السياسات والممارسات المحاسبية المهمة التي لها، أو قد يكون لها، تأثير جوهري على القوائم المالية للمنشأة.
اتصالات الفترات السابقة	الأمر التي لها أهمية تتعلق بالحوكمة وسبق الإبلاغ بها والتي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية للفترة الحالية.
مخاطر التحريف الجوهري	التأثير المحتمل على القوائم المالية بسبب أي مخاطر جوهري (مثل دعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها) تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
عدم التأكد الجوهري	حالات عدم التأكد الجوهري التي تتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.
المخاوف	ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة وخطط واستراتيجيات عملها التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري. المخاوف المتعلقة بتساو الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو المراجعة.
الصعوبات المهمة التي تمت مواجهتها	قد يشمل هذا: • علاج قضايا المحاسبة أو المراجعة الصعبة؛ • عدم توفر الوثائق اللازمة للمراجعة؛ • عدم قدرة الموظفين على الرد على الأسئلة؛ • القيود على النطاق وكيفية علاجها؛ • الخلافات مع الإدارة بشأن الأمور التي قد تكون ذات أهمية، منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة أو تقرير المراجع.
الملاحظات على إدارة المنشأة	التساؤلات المتعلقة بكفاءة الإدارة: • أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية؛ • التساؤلات المتعلقة بنزاهة الإدارة؛ • المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة؛ • التصرفات غير القانونية؛ • حالات الغش المتورط فيها الإدارة.
تعديلات المراجعة	تعديلات المراجعة التي لم يتم تصحيحها والتي لها، أو قد يكون لها، تأثير جوهري على القوائم المالية للمنشأة.
التحريفات غير المصححة	التحريفات غير المصححة التي حددت الإدارة أنها غير جوهري (بخلاف المبالغ التافهة)، سواءً منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل.
تقرير المراجع	توضيح أسباب أي تعديلات متوقعة على تقرير المراجع.
الأمر المتفق عليها	أي أمور أخرى تم الاتفاق عليها في شروط ارتباط المراجعة.
أمور أخرى	الأمور الأخرى، إن وجدت، الناشئة عن المراجعة والتي تُعد، بحسب الحكم المبني للمراجع، ذات أهمية للإشراف على آلية التقرير المالي.
الأمور الرئيسية للمراجعة	الأمور الرئيسية للمراجعة التي يلزم الإبلاغ بها في تقرير المراجع بموجب معيار المراجعة (٧٠١)، عند وجوب تطبيقه (عند مراجعة المنشآت المدرجة أو بموجب الأنظمة/اللوائح الوطنية) أو عند تطبيقه اختياريًا.

نقاط يلزم مراعاتها

يتم الإبلاغ بالأمور المهمة كتابياً كلما أمكن أو عند الضرورة، كما في حالة الإبلاغ بأوجه القصور المهمة في الرقابة. وتوفر الخطابات أو التقارير وثيقة يتشاركها كلا الطرفين لتوضيح الأمور الواجب الإبلاغ بها. وفي حال الإبلاغ شفويًا بالأمور المطلوبة، يتم إعداد محضر للاجتماع يمكن مشاركته مع المنشأة ليكون بمثابة سند مناسب يثبت حدوث الإبلاغ.

التوثيق

في حالة الإبلاغ شفويًا بالأمر التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها، يتم إعداد مذكرات ترفق بالملف توضح توقيت الإبلاغ بهذه الأمور والشخص الذي تم إبلاغه بها. وفي حالة الإبلاغ بهذه الأمور كتابيًا، يتم الاحتفاظ بنسخة من وسيلة الاتصال كجزء من توثيق أعمال المراجعة.

مراعاة التوقيت

يتم التأكد من الإبلاغ بأمر المراجعة التي لها أهمية تتعلق بالحوكمة في حينها حتى يتسنى للمكلفين بالحوكمة اتخاذ التصرف المناسب.

٤/٢٢ دراسات الحالة - الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، راجع الفصل الثاني من الجزء الثاني "مقدمة عن دراسات الحالة".

دراسة الحالة أ - دفئا للأثاث

أمر المراجعة التي لها أهمية تتعلق بالحوكمة

فيما يلي اقتباس من الخطاب المرسل إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

جميل، ودوايند آند وينج ذ.م.م

٥٥ كينغستون ستريت، كيب تاون، يونايتد تريتيبوز

١٢٣-٥٣٠٠٤



١٥ مارس ٢٠٠٣

السيد سراج دفئا، المدير العام

شركة دفئا للأثاث

٢٢٥٥ ويست ستريت

نورث كيب تاون

يونايتد تريتيبوز

١٢٣-٥٠٢١٤

السيد دفئا،

تحية طيبة وبعد

لقد ظهرت الأمور المثارة في هذا التقرير أثناء مراجعتنا للقوائم المالية وهي تتعلق بأمر نعتقد أنها تستدعي عنايتكم.

لقد انتهينا تقريباً من مراجعتنا للقوائم المالية الخاصة بشركة دفئا للأثاث وفقاً للمعايير المهنية. ونتوقع إصدار تقرير مراجعتنا بتاريخ ٢٠ مارس ٢٠٠٣ فور حصولنا على خطاب الإفادة الموقع.

إن مراجعتنا يتم تنفيذها للوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريف الجوهري. ومن غير الممكن الوصول إلى تأكيد مطلق بسبب القيود الملازمة للمراجعة والرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية قد لا يتم اكتشافها.

وعند التخطيط للمراجعة، ننظر في الرقابة الداخلية المطبقة على إعداد التقرير المالي لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. ومع ذلك، لا توفر أية مراجعة للقوائم المالية تأكيداً بشأن فاعلية عمل الرقابة الداخلية في شركة دفئا للأثاث. ولكن إذا نمت إلى علمنا أثناء المراجعة أوجه قصور معينة في الرقابة الداخلية، فسيتم إبلاغكم بها. يُرجى الرجوع إلى الملحق أ من هذا الخطاب (لم يتم إضافته).

ونظراً لأن الغش يكون متعمداً، فإنه توجد دائماً مخاطر تتمثل في احتمال وجود تحريفات جوهرية وغش وتصرفات أخرى غير قانونية ولا تكتشفها مراجعتنا للقوائم المالية.

وفيما يلي ملخص بالنتائج التي استباننا من تنفيذ المراجعة.

١. لم نتعرف على أي أمور جوهرية تستدعي عنايتكم (بخلاف التحريفات المكتشفة التي تم مناقشتها معكم بالفعل والتي باتت مصححة الآن).
٢. لقد أبدت الإدارة والموظفون تعاوناً جيداً معنا أثناء المراجعة. وعلى حد علمنا، فلقد حظينا بوصول تام إلى السجلات المحاسبية والوثائق الأخرى التي كنا بحاجة إليها لتنفيذ المراجعة. ولم يحدث أي خلاف مع الإدارة، ولقد عالجتنا جميع القضايا المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة والإفصاحات بما يحوز رضانا.

ونود أيضاً توجيه عنايتكم إلى الأمور التالية:

- التغييرات التي حدثت خلال الفترة في الإصدارات المهنية. انظر الملحق ب. (لم يتم إضافته)
- الأمور الأخرى التي تم التعرف عليها التي قد تكون ذات أهمية للإدارة. انظر الملحق ج. (لم يتم إضافته)

ويُرجى ملاحظة أن المعايير الدولية للمراجعة لا تتطلب منا تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة. وعليه، لن تحدد المراجعة عادةً جميع هذه الأمور.

لقد تم إعداد هذا الخطاب لغرض إحاطة الإدارة فحسب ولا يُقصد به أي غرض آخر. ولا نتحمل أية مسؤولية تجاه أي أطراف ثالثة تستخدم هذا الخطاب.

مع خالص التحية

سانغ جون لي

جميل، ودوايند أندوينج ذ.م.م

دراسة الحالة ب - شركة كومار وشركاه

مذكرة ترفق بالملف: اتصال تم مع المكلفين بالحوكمة

تعديلات ونتائج المراجعة

لقد ناقشنا مع السيد راج التعديلات على رصيد المخزون والاستحقاقات الخاصة بالمبالغ المستحقة الدفع. وقد أشار إلى أنه لم يقض الكثير من الوقت في الإشراف على السيدة روبي واعتماد المعاملات خلال هذه الفترة بسبب مشاكله العائلية، ولذلك فهو غير متفاجئ من السهو عن تلك الأمور. وقد وعدنا بضمان أن تقوم السيدة روبي بتتبع الحسابات المدفوعة بعد نهاية الفترة لأغراض تسجيل الاستحقاقات بشكل أفضل خلال الفترة القادمة.

وأشرنا إلى أنه باستثناء التعديلات التي تم العثور عليها، فإننا لم نعثر على أية قضايا أخرى جوهرية أثناء مراجعتنا وأن السيدة روبي كانت متعاونة للغاية.

توصيات أخرى

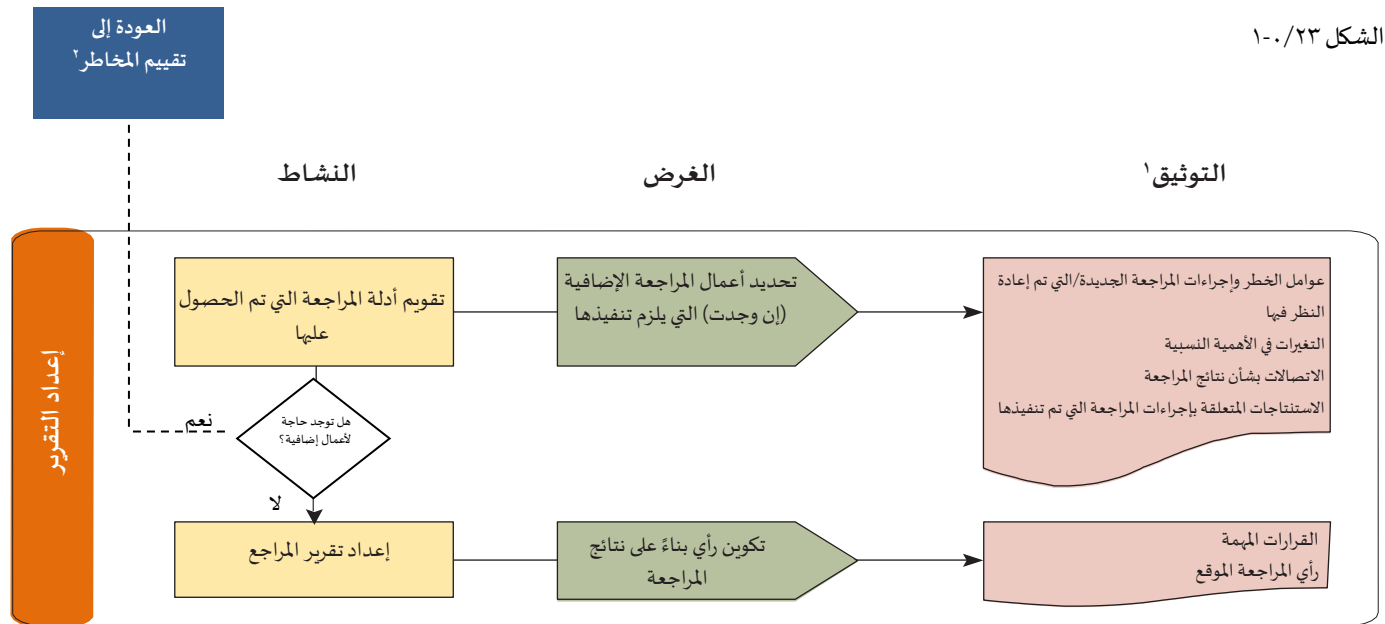
أثناء نقاشنا المتعلق بالرقابة على تقنية المعلومات، علمنا أن السيدة روبي لم تختبر أبداً النسخ الاحتياطي لحزمة البرامج المحاسبية وأوصينا بأن يقوم السيد راج باختبار النسخ الاحتياطي لضمان إمكانية إجرائه للسجلات المحاسبية. ففي حال حدوث عطل، سيكون لفقدان السجلات المحاسبية تأثير مهم على قدرتنا على تنفيذ المراجعة.

الإعداد: /توقيع/ التاريخ: ١٦ مارس ٢٠٢٣

٢٣. التعديلات على تقرير المراجع

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن كيفية إبداء رأي معدل بشكل مناسب بشأن القوائم المالية عند اللزوم.	٧٠٥

الشكل ٢٣/١٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٤/٧٠٥	هدف المراجع هو أن يُبدي بوضوح رأياً معديلاً على نحو مناسب في القوائم المالية، ويكون مثل هذا الرأي ضرورياً في الحالات الآتية: (أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرى؛ أو (ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٥/٧٠٥	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) منتشر: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم المراجع: (١) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو (٢) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو (٣) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدم للقوائم المالية. (ب) الرأي المعدل: رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.
٦/٧٠٥	يجب على المراجع تعديل الرأي في تقريره في الحالات الآتية: (أ) عندما يستنتج المراجع استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرى؛ أو (راجع: الفقرات ٢١-٧١) (ب) عندما يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى. (راجع: الفقرات ٨١-١٢١)
٧/٧٠٥	يجب على المراجع إبداء رأي متحفظ في الحالات الآتية: (أ) عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، لكنها غير منتشرة فيها؛ أو (ب) عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية، ولكنها غير منتشرة.
٨/٧٠٥	يجب على المراجع أن يبدي رأياً معارضاً عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، وأيضاً منتشرة فيها.
٩/٧٠٥	يجب على المراجع الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.
١٠/٧٠٥	في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد، يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء رأي عندما يستنتج أنه بالرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.
١١/٧٠٥	إذا علم المراجع، بعد قبوله للارتباط، أن الإدارة قد فرضت قيداً على نطاق المراجعة، ورأى أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى الحاجة لإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة إزالة هذا القيد.
١٢/٧٠٥	إذا رفضت الإدارة إزالة القيد المشار إليه في الفقرة ١١ من هذا المعيار، فيجب على المراجع إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة، ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتحديد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١٣/٧٠٥	إذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك كما يلي: (أ) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية ولكنها غير منتشرة، فيجب عليه أن يتحفظ في الرأي؛ أو (ب) إذا استنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة لدرجة أن التحفظ في الرأي لن يكون كافياً للإبلاغ عن خطورة الموقف، فيجب عليه: (١) أن ينسحب من المراجعة، متى كان ذلك عملياً ومسموحاً به بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛ أو (راجع: الفقرة ١٣) (٢) أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، إذا كان الانسحاب من المراجعة قبل إصدار تقرير المراجع غير عملي أو غير ممكن. (راجع: الفقرة ١٤)
١٤/٧٠٥	في حالة انسحاب المراجع، وفقاً لما تنص عليه الفقرة ١٣ (ب) (١)، فيجب عليه قبل الانسحاب أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالتحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، كان سينشأ عنها تعديل للرأي. (راجع: الفقرة ١٥)
١٥/٧٠٥	عندما يرى المراجع أنه من الضروري إبداء رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره أيضاً رأياً غير معدل بموجب نفس إطار التقرير المالي في قائمة مالية واحدة أو واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود معينة في إحدى القوائم المالية. فمن شأن تضمين مثل هذا الرأي غير المعدل في نفس التقرير في هذه الظروف أن يتناقض مع رأي المراجع المعارض أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة ١٦)
١٦/٧٠٥	عندما يُعدّل المراجع رأي المراجعة، فيجب عليه أن يستخدم لقسم الرأي العنوان "الرأي المتحفظ" أو "الرأي المعارض" أو "الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات ١٧أ-١٩أ)
١٧/٧٠٥	عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف جوهرية في القوائم المالية، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه باستثناء تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ: (أ) فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو (ب) فإن القوائم المالية المرفقة تم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام. وعندما ينشأ التعديل عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع أن يستخدم العبارة "باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر (الأمور) ..." لإبداء الرأي المعدل. (راجع: الفقرة ٢٠أ)
الرأي المعارض	
١٨/٧٠٥	عندما يُبدي المراجع رأياً معارضاً، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض: (أ) فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) [...] وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار عرض عادل؛ أو (ب) فإن القوائم المالية المرفقة لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار التقرير المالي المنطبق]، وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقاً لإطار التزام.
الامتناع عن إبداء رأي	
١٩/٧٠٥	عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه: (أ) أن ينص على أنه لا يُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة؛ (ب) أن ينص على أنه بسبب أهمية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإنه لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛ (ج) أن يعدّل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٤ (ب) من معيار المراجعة (٧٠٠)، والتي تشير إلى أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، لتنص على أن المراجع تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
أساس الرأي	
٢٠/٧٠٥	عندما يُعدّل المراجع الرأي في القوائم المالية، فيجب عليه، بالإضافة إلى العناصر المحددة المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠٠): (راجع: الفقرة ٢١١) (أ) أن يعدّل العنوان "أساس الرأي" الذي تتطلبه الفقرة ٢٨ من معيار المراجعة (٧٠٠) إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال؛ (ب) أن يُضَيِّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.
٢١/٧٠٥	في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة (بما فيها الإفصاحات الكمية) في القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضَيِّن في قسم أساس الرأي وصفاً للتأثيرات المالية الناجمة عن التحريف، وتحديدًا لحجمها، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية، فيجب على المراجع أن ينص على ذلك في هذا القسم. (راجع: الفقرة ٢٢١)
٢٢/٧٠٥	في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بإفصاحات نوعية، يجب على المراجع أن يُضَيِّن في قسم أساس الرأي شرحاً لكيفية تحريف الإفصاحات.
٢٣/٧٠٥	في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، فيجب على المراجع القيام بما يلي: (أ) أن يناقش عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛ (ب) أن يوضح في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات التي أُغِـلَ ذكرها؛ (ج) أن يُضَيِّن الإفصاحات التي أُغِـلَ ذكرها، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، وبشرط أن يكون ذلك ممكناً عملياً وأن يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المغفل ذكرها. (راجع: الفقرة ٢٣١)
٢٤/٧٠٥	إذا كان التعديل ناتجاً عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على المراجع إدراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس الرأي.
٢٥/٧٠٥	عندما يُبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً، فيجب عليه تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه، لتضمن كلمة "المتحفظ" أو "المعارض"، حسب مقتضى الحال.
٢٦/٧٠٥	عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٨ (ب) و ٢٨ (د) من معيار المراجعة (٧٠٠). وتتمثل تلك العناصر فيما يلي: (أ) إشارة إلى القسم الذي يوضح مسؤوليات المراجع في تقرير المراجع؛ (ب) عبارة بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراجع.
٢٧/٧٠٥	حتى لو أبدى المراجع رأياً معارضاً أو امتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يوضح في قسم أساس الرأي أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها، كانت ستطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها. (راجع: الفقرة ٢٤١)

١/٢٣ نظرة عامة

يتعين على المراجع أن يبدي بوضوح رأياً معدلاً بشكل مناسب بشأن القوائم المالية في حالات كتلك الموضحة أدناه.

الشكل ١-١/٢٣

الحالات	التقرير المعدل (الرأي)
القوائم المالية مُحَرَّفَةٌ بشكلٍ جوهري	متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء رأي
استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، فإن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهري. ويشمل هذا التحريفات غير المصححة الجوهرية، ومناسبة أو تطبيق المبادئ المحاسبية، وعدم الإفصاح عن معلومات بما يؤدي إلى تحريف جوهري.	

عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة	
عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية. قد يشمل هذا:	
• ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل اندلاع حريق أتلف السجلات المحاسبية؛ أو	
• ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المراجع، مثل عدم القدرة على حضور جرد المخزون؛ أو	
• القيود التي تفرضها الإدارة، مثل عدم سماح الإدارة للمراجع بالحصول على مصادقات خارجية بشأن مبالغ معينة مستحقة التحصيل.	

٢/٢٣ التعديلات على رأي المراجعة

يتعين إبداء رأي مراجعة معدل عندما يستنتج المراجع:

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرية؛ أو
 - أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية.
- ويوجد ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة. وهي الرأي المتحفظ والمعارض والامتناع عن إبداء رأي.

ويوضح الشكل التالي (المقتبس من الفقرة ١٠ من معيار المراجعة (٧٠٥)) كيفية تأثير نوع الرأي الذي سيتم إبداءه بحكم المراجع فيما يتعلق بما يلي:

- طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل؛
- مدى انتشار تأثيرات هذا الأمر أو تأثيراته المحتملة في القوائم المالية.

الشكل ٢/٢٣-١

طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل		حكم المراجع بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية
		جوهري ولكنه غير منتشر
		جوهري ومنتشر
القوائم المالية محرفة بشكل جوهري	رأي متحفظ	رأي معارض
عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة	رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء رأي

ويوضح الشكل أدناه الاستخدام المناسب لأنواع التعديل الثلاثة.

الشكل ٢/٢٣-٢

النوع	التطبيق
الرأي المتحفظ	عندما يكون التأثير جوهرياً ولكنه غير منتشر في القوائم المالية. وينطبق هذا عندما: • يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة ولكن يستنتج المراجع وجود تحريفات تُعد، منفردة أو في مجملها، جوهرياً بالنسبة للقوائم المالية ولكنها غير منتشرة؛ أو • يكون المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي. ويستنتج المراجع أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرياً ولكنها غير منتشرة.
شكل الصياغة:	"في رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر (أو التأثيرات المحتملة للأمر) الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل..." (ملحوظة: لا يُشار إلى "التأثيرات المحتملة" إلا عندما يكون المراجع غير قادر على تحديد التأثيرات أو عندما يكون من غير الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات.)

النوع	التطبيق
الرأي المعارض	عندما تكون تأثيرات التحريفات الجوهرية ومنتشرة على السواء. وينطبق هذا عندما يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ولكن يستنتج المراجع أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية.
شكل الصياغة:	"في رأينا، ونظراً لأهمية الأمر الذي تمت مناقشته في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل..."
الامتناع عن إبداء رأي	عندما يكون التأثير المحتمل للتحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، من الممكن أن يكون جوهرياً ومنتشراً على السواء. وينطبق هذا عندما يكون المراجع غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية وأيضاً منتشرة. وينطبق هذا أيضاً في ظروف نادرة للغاية عندما يكون من غير الممكن تكوين رأي بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم تأكيد متعددة وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية. وينطبق هذا حتى عندما يكون المراجع قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة بشأن كل حالة من حالات عدم التأكد بمفردها.
شكل الصياغة:	"نحن لا نبيد رأياً في القوائم المالية المرفقة للشركة (س). فنظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية".

والبديل الوحيد عن إصدار رأي معارض أو الامتناع عن إبداء رأي هو الانسحاب من المراجعة بالكلية (عندما يكون مسموحاً بالانسحاب) وعدم إصدار رأي.

وعندما يتعين تعديل الرأي، يتم تقديم التفاصيل الخاصة بذلك في فقرة بعنوان "أساس التعديل" على النحو الموضح أدناه.

الشكل ٢٣-٣

فقرة أساس التعديل	الغرض
	توضيح تفاصيل التعديل في قسم منفصل بعد قسم الرأي مباشرة في تقرير المراجع. ويأتي هذا القسم تحت عنوان "أساس الرأي المنخفض" أو "أساس الرأي المعارض" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي".
	الصيغة
	يحتوي القسم (حسب الاقتضاء) على ما يلي:
	• وصف للأمر الناشئ عنه التعديل؛
	• عندما يتعلق التحريف الجوهرى بمبالغ محددة (بما في ذلك الإفصاحات الكمية) في القوائم المالية، وصف للتأثيرات المحتملة بسبب التحريف الجوهرى الذي يتعلق بالمبالغ المحددة، وتحديد لحجم تلك التأثيرات؛ وقد يشمل هذا تحديد لحجم التأثيرات على أرصدة الحسابات وفئات المعاملات والإفصاحات المتأثرة، إضافة إلى التأثير الواقع على الدخل قبل الضريبة وصافي الدخل وحقوق الملكية؛
	• عند الاقتضاء، عبارة تفيد بأنه من غير الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية؛
	• عندما يتعلق التحريف الجوهرى بإفصاحات وصفية، شرح لكيفية تحريف الإفصاحات؛
	• طبيعة المعلومات التي تم إغفال ذكرها إلا إذا كانت الإفصاحات غير متاحة بسهولة أو لم يتم إعدادها من قبل الإدارة أو كانت ستشغل حيزاً كبيراً دون داعٍ في التقرير؛
	• وصف لجميع الأمور التي تم التعرف عليها التي كانت ستتطلب تعديلاً على رأي المراجع. ولا يبرر الرأي المعارض أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمر معين إغفال ذكر الأمور الأخرى التي كانت ستتطلب تعديل تقرير المراجع.
الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	قد يشير المراجع في قسم "أساس التعديل" إلى نقاش أكثر تفصيلاً بشأن الأمر الناشئ عنه التعديل، في أحد الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٤/٤٥٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش. (راجع: الفقرة ١١) وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو أنها تعطي صورة حقيقية وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراجع، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية، أو حتى تعطي القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة. (ب) التحريفات غير المصححة: تحريفات قام المراجع بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.

ينطبق هذا عندما يتم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ولكن يستنتج المراجع أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعدّ جوهرية (مما يتطلب رأياً متحفظاً) أو جوهرية ومنتشرة (مما يتطلب رأياً معارضاً) في القوائم المالية.

وقد ينتج هذا عن:

- تقويم المراجع للتحريفات غير المصححة؛ أو
- مناسبة السياسات المحاسبية المختارة؛ أو
- تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو
- مناسبة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

وموضح أدناه مثال للعناصر ذات الصلة في تقرير يحتوي على رأي متحفظ بسبب وجود تحريفات جوهرية.

الشكل ٢٣/١-٣

الاختيار غير المناسب للسياسات المحاسبية التقويم = جوهري ولكنه غير منتشر الاستجابة = رأي متحفظ الإطار = المعايير الدولية للتقرير المالي • استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠). • لم يتم الإبلاغ بأمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) لأن هذا المعيار غير منطبق على مراجعة القوائم المالية للشركة (س). تقرير المراجع المستقل إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب] الرأي المتحفظ لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء تأثيرات الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية [أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ"]، المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح رقم X للقوائم المالية المرفقة، لم يظهر أي إهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجاً على المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وينبغي أن يكون المخصص للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ بمبلغ xxx، بناءً على الإهلاك بطريقة القسط الثابت، باستخدام معدل سنوي ٥% للمباني و ٢٠% للمعدات. وعليه، ينبغي تخفيض قيمة العقارات والآلات والمعدات بإهلاك متراكم يبلغ xx، وزيادة ضرائب الدخل المؤجلة المستحقة الدفع ومصروف ضريبة الدخل بمبلغ yyy، وزيادة خسارة الفترة والعجز المتراكم بمبلغ xxx و xxx، على الترتيب.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

[بأقي التقرير يكون وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)]

الشكل ٢٣/٣-٢

وموضح أدناه مثال آخر للعناصر ذات الصلة في تقرير يحتوي على رأي معارض بسبب وجود تحريفات جوهرية منتشرة.

عدم توحيد منشأة تابعة

التقويم = جوهرى ومنتشر

الاستجابة = رأي معارض

الإطار = المعايير الدولية للتقرير المالي

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهرى فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- لم يتم الإبلاغ بأمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) لأن هذا المعيار غير منطبق على مراجعة القوائم المالية للشركة (س).

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبسبب أهمية الأمر المناقش في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بشكل عادل [أو "لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ"] المركز المالي للشركة والمنشآت التابعة لها كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المعارض

كما هو مبين في الإيضاح رقم x، لم توحيد الشركة (س) القوائم المالية للمنشأة التابعة (ص) التي استحوذت عليها الشركة خلال عام ٢٠١٠، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المهمة للمنشأة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب

المعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، كان ينبغي توحيد المنشأة التابعة، لأنها مسيطر عليها من جانب الشركة (س). ولو كانت المنشأة التابعة (ص) قد تم توحيدها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية المرفقة قد تأثر بشكل جوهري. ولم يتم تحديد تأثيرات عدم التوحيد على القوائم المالية. ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المعارض.

[باقي التقرير يكون وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)]

الشكل ٣-٢٣

وموضح أدناه مثال ثالث للعناصر ذات الصلة في تقرير يحتوي على رأي معارض بسبب وجود تحريف جوهري منتشر.

عدم كفاية الإفصاح عن عدم تأكد جوهري

التقويم = جوهري ومنتشر

الاستجابة = رأي معارض

الإطار = المعايير الدولية للتقرير المالي

- لم يتم الإبلاغ بأمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) لأن هذا المعيار غير منطبق على مراجعة القوائم المالية للشركة (س).

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الرأي المعارض

لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وبسبب أهمية المعلومات التي تم إغفالها، والمذكورة في قسم "أساس الرأي المعارض" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية الموحدة المرفقة لا تعرض بشكل عادل [أو "لا تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ"] المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.

أساس الرأي المعارض

انتهت ترتيبات تمويل الشركة وكان المبلغ غير المسدد مستحق الأداء في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل، وهي الآن تنظر في إعلان إفلاسها. وتشير هذه الأحداث إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعليه، قد لا تستطيع الشركة تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار العمل الطبيعي. والقوائم المالية (والإيضاحات المرفقة بها) لا تفصح عن هذه الحقيقة.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المعارض.

[باقي التقرير يكون وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)]

٤/٢٣ عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

ينطبق هذا عندما يكون المراجع غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون جوهرية (رأي متحفظ) أو جوهرية ومنتشرة (الامتناع عن إبداء رأي).

وقد تنشأ عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (يُشار إليها أيضاً بالقيود على نطاق المراجعة) عن:

- ظروف خارجية عن سيطرة المنشأة، كما عندما تتعرض السجلات المحاسبية للمنشأة للتلف (بسبب حريق أو مياه أو سرقة أو فقدان بيانات الكمبيوتر مثلاً) أو للمصادرة من قبل السلطات الحكومية؛ أو
- ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المراجع. قد يحدث هذا عندما يتم تكليف المراجع في توقيت لا يمكنه من ملاحظة جرد المخزون الفعلي، أو عندما لا تكون السجلات المحاسبية كاملة وقت المراجعة، أو عندما يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس وحدها لن يكون كافياً وأدوات الرقابة في المنشأة ليست فعالة؛ أو
- القيود التي تفرضها الإدارة، مثل عدم السماح بإجراء مصادقات خارجية بشأن مبالغ معينة مستحقة التحصيل أو تقييد الوصول إلى الموظفين الرئيسيين أو السجلات المحاسبية أو المواقع التشغيلية. عند حدوث ذلك، قد تكون هناك آثار أخرى مترتبة في المراجعة، مثل تقييم مخاطر الغش وتحديد ما إذا كان سيتم الاستمرار في الارتباط. وإذا كان القيد معروفاً قبل قبول الارتباط، فلا يقبل المراجع عادة مثل هذا الارتباط المقيد.

وقبل الخلوصل إلى ضرورة إبداء رأي معدل، يقوم المراجع بما يلي:

- محاولة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة؛
- مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لتحديد إمكانية العلاج. وإذا لم يكن من الممكن علاج الأمر، يبلغ المراجع عندئذ بعزمه على تعديل رأي المراجعة وبالصيغة المقترحة.

وموضح أدناه مثال للعناصر ذات الصلة في تقرير يحتوي على رأي متحفظ بسبب وجود قيد على النطاق.

الشكل ١-٤/٢٣

قيد على النطاق، عدم القدرة على ملاحظة جرد المخزون

التقويم = جوهرية ولكنه غير منتشر

الاستجابة = رأي متحفظ

الإطار = المعايير الدولية للتقرير المالي

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهرية فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- لم يتم الإبلاغ بأمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) لأن هذا المعيار غير منطبق على مراجعة القوائم المالية للشركة (س).

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) / أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل، من جميع الجوانب الجوهرية [أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ"]، المركز المالي للشركة كما في ...

أساس الرأي المتحفظ

لم نقوم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، لأن ذلك التاريخ كان قبل الارتباط معنا لأول مرة لنكون مراجعين للشركة. وبسبب طبيعة سجلات الشركة، لم نتتمكن من الوصول إلى قناعة بشأن كميات المخزون الفعلي من خلال إجراءات مراجعة أخرى. وعليه، فإننا لم نتتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإدخال أي تعديلات في المخزون، وأي تغييرات تتعلق بذلك في أرصدة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الموحدة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية الموحدة، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لتلك القواعد. وفي اعتقادنا فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

[بإقاي التقرير يكون وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)]

الشكل ٢٣-٤

وموضح أدناه مثال للعناصر ذات الصلة في تقرير تم الامتناع فيه عن إبداء رأي بسبب وجود قيد على النطاق.

قيد على النطاق، فرضت الإدارة قيوداً على نطاق عمل المراجعة

التقويم = جوهري ومنتشر

الاستجابة = الامتناع عن إبداء رأي

الإطار = المعايير الدولية للتقرير المالي

- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- لم يتم الإبلاغ بأمور رئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) لأن هذا المعيار غير منطبق على مراجعة القوائم المالية للشركة (س).

تقرير المراجع المستقل

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مخاطب آخر مناسب]

الامتناع عن إبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة. ونحن لا نبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة. فنظراً لأهمية الأمور الموضحة في قسم "أساس الامتناع عن إبداء رأي" الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء رأي

إننا لم نتتمكن من ملاحظة جرد المخزون الفعلي والتأكد من المبالغ المستحقة التحصيل بسبب قيود فرضتها الشركة على نطاق عملنا. ولم نتتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون والمبالغ المستحقة التحصيل المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، التي تظهر في قائمة المركز المالي بمبلغ ××× و ×××، على الترتيب. ونتيجة لهذه الأمور، فإننا لم نتتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون والمبالغ المستحقة التحصيل، والعناصر التي تتألف منها أرصدة قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)]

مسؤولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية المرفقة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، وإصدار تقرير المراجع عنها. ولكن نظراً للأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء رأي" الوارد في تقريرنا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة في هذه القوائم المالية.

ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ذات الصلة بمراجعتنا للقوائم المالية، وقد وفينا أيضاً بمسؤولياتنا المسلكية الأخرى وفقاً لتلك القواعد.

[باقي التقرير يكون وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)]

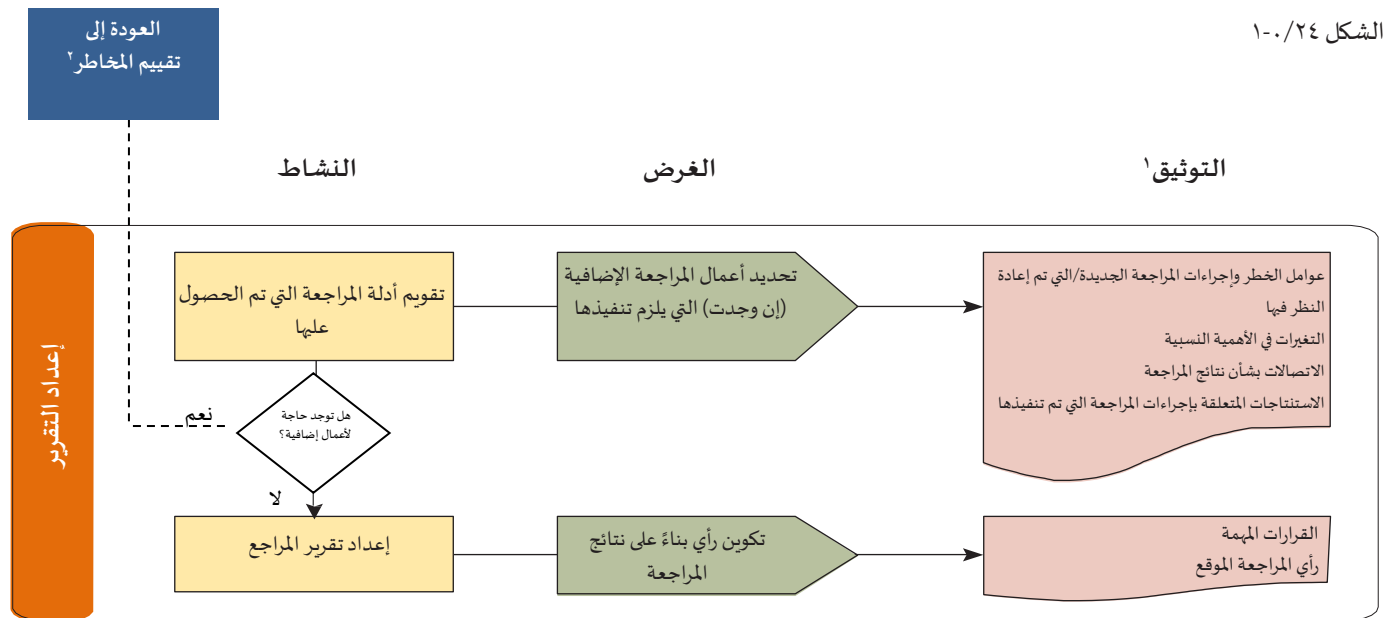
يحتوي ملحق معيار المراجعة (٧٠٥) على الأمثلة التوضيحية التالية لتقارير المراجع التي تشتمل على تعديلات على الرأي:

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمنشأة أجنبية زميلة.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية الموحدة.
- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراجع يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة المراجع على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية.

٢٤. الإبلاغات الإضافية في تقرير المراجعة: الاستمرارية ولفت الانتباه والأمور الأخرى

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن الإبلاغات الإضافية التي ترد في تقرير المراجع للفت انتباه مستخدمي القوائم المالية لأمر معينة بما في ذلك إدراج قسم منفصل للاستمرارية.	٧٠٦، ٥٧٠

الشكل ٢٤/١٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

١/٢٤ أساس الاستمرارية في المحاسبة وتقرير المراجع

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٢٠/٥٧٠	كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد جوهري في حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، لكن، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج المراجع أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرتين ٢٤، ٢٥أ)
٢١/٥٧٠	الآثار المترتبة في تقرير المراجع عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم المراجع يُعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على المراجع إبداء رأي معارض. (راجع: الفقرتين ٢٦أ، ٢٧أ)
٢٢/٥٧٠	مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد جوهري إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد جوهري في حالة إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية" بغرض: (راجع: الفقرات ٢٨أ-٣١أ، ٣٤أ) (أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة ١٩؛ (ب) بيان أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي المراجع غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.
٢٣/٥٧٠	في حالة عدم إجراء إفصاح كافٍ في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهري، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات ٣٢أ-٣٤أ) (أ) إبداء رأي متحفظ أو رأي معارض، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛ (ب) النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) في تقرير المراجع، على وجود عدم تأكد جوهري قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كافٍ عن هذا الأمر.

وفقاً لما تقدم في الفصل الرابع عشر من الجزء الأول، فإن استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد ركناً أساسياً في إعداد القوائم المالية. ويقدم معيار المراجعة (٥٧٠) إرشادات بشأن المسؤولية التي يتحملها المراجع أثناء مراجعة القوائم المالية فيما يتعلق باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة وتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويتناول أيضاً متطلبات لإعداد التقرير.

ويتطلب معيار المراجعة (٥٧٠) إدراج قسم منفصل بشأن الاستمرارية في تقرير المراجعة عند وجود حالة عدم تأكد جوهري تتعلق بالاستمرارية، وهذه الحالة يجب تناولها بشكل منفصل، أي ليس في فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمور أخرى.

ويلخص الشكل التالي تبعات إعداد التقرير إذا حُدد أنه من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا كان أساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب، يتعين على المراجع إبداء رأي معارض.

تقرير المراجع في حال وجود عدم تأكد جوهري يتعلق باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة		
تم الإفصاح عنه بشكل كافٍ	إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل كافٍ	
	يستخدم الحكم المهني لتحديد ما هو مناسب وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)	
		
رأي غير معدل	رأي متحفظ	رأي معارض
		
يُضاف قسم منفصل بعنوان "عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية"	يُدرج في قسم "أساس الرأي المتحفظ" في تقرير المراجع عبارة تفيد بوجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كافٍ عن هذا الأمر	يُدرج في قسم "أساس الرأي المعارض" في تقرير المراجع عبارة تفيد بوجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كافٍ عن هذا الأمر
اقتباس من معيار المراجعة (٥٧٠) المثال التوضيحي (١)	اقتباس من معيار المراجعة (٥٧٠) المثال التوضيحي (٢)	اقتباس من معيار المراجعة (٥٧٠) المثال التوضيحي (٣)
عدم التأكد الجوهري المتعلق بالاستمرارية نود أن نلفت الانتباه للإيضاح رقم ×× المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، واعتباراً من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (٦)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنباً إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد جوهري، قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.	أساس الرأي المتحفظ وفقاً للنقاش الوارد في الإيضاح رقم ××، تنتهي ترتيبات تمويل الشركة وتكون المبالغ غير المسددة واجبة الأداء في ١٩ مارس ٢٠×٢. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكل كافٍ عن هذا الأمر.	أساس الرأي المعارض انتهت ترتيبات تمويل الشركة واستحق أداء المبلغ غير المسدد في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. ولم تستطع الشركة إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل، وهي الآن تنظر في إعلان إفلاسها. ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكل كافٍ عن هذه الحقيقة.

وفقاً لما سبق، يقدم معيار المراجعة (٥٧٠) الأمثلة التوضيحية التالية لتقارير المراجع فيما يتعلق بالاستمرارية:
• المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع يحتوي على رأي غير معادل عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري ووجود إفصاح كافٍ عن ذلك في القوائم المالية.
• المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية مُحَرَّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم كفاية الإفصاح.
• المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع يحتوي على رأي معارض عندما يخلص المراجع إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية تغفل ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بعدم التأكد الجوهري.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٦/٧٠٦	هدف المراجع هو أن يقوم، بعد تكوين رأي في القوائم المالية، بلفت انتباه المستخدمين إلى ما يلي، عندما يكون من الضروري القيام بذلك بحسب حكمه المهني، عن طريق تضمين إبلاغ إضافي واضح في تقرير المراجع: (أ) أمرٍ معروض أو مفصح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، لكنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو (ب) أي أمر آخر يُعد ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو لتقريره، حسب مقتضى الحال.
٧/٧٠٦	لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) فقرة لفت الانتباه: فقرة يتضمنها تقرير المراجع تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية. (ب) فقرة أمر آخر: فقرة ترد في تقرير المراجع، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد - حسب حكم المراجع - ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره.
٨/٧٠٦	إذا رأى المراجع أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لأمرٍ ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المراجع، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فيجب على المراجع أن يُضمّن في تقريره فقرة لفت انتباه شريطة ما يلي: (راجع: الفقرتين ٥٥، ٦١) (أ) ألا يكون مطلوباً من المراجع تعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) نتيجةً لهذا الأمر؛ (ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات ١١-٣١)
٩/٧٠٦	عندما يُضمّن المراجع في تقريره فقرة لفت انتباه، فيجب عليه: (أ) تضمين الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه:" (ب) إضافة إشارة واضحة في الفقرة إلى الأمر الذي يتم لفت الانتباه إليه والموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويجب أن تشير الفقرة فقط إلى المعلومات التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛ (ج) الإشارة إلى أن رأي المراجع لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه. (راجع: الفقرات ٧١، ٨١، ١٦١، ١٧١)
١٠/٧٠٦	إذا رأى المراجع أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المراجع ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقريره، فيجب على المراجع أن يُضمّن في تقريره فقرة أمر آخر شريطة ما يلي: (أ) ألا يكون ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ (ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات ٩١-١٤١)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١١/٧٠٦	عندما يقوم المراجع بتضمين فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه أن يضيف الفقرة في قسم منفصل تحت عنوان "أمر آخر" أو أي عنوان آخر مناسب. (راجع: الفقرات ١٥١-١٧١)
١٢/٧٠٦	إذا كان المراجع يتوقع إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المكلفين بالحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (راجع: الفقرة ١٨١)

٢/٢٤ نظرة عامة - لفت الانتباه والأمور الأخرى

في حالات معينة، قد يودّ المراجع لفت انتباه المستخدمين إلى أمور معينة في تقرير المراجع تشكل أساساً لفهم القوائم المالية أو فهم المراجعة نفسها ومسؤوليات المراجع. ويمكن تحقيق ذلك بإضافة فقرة إضافية ضمن قسم منفصل في تقرير المراجع.

ولهذه الفقرات التي يمكن إضافتها نوعان موضحان فيما يلي.

الشكل ٢-٢/٢٤

الفترة	التطبيق
لفت الانتباه	لفت الانتباه إلى أمور مهمة فيما يتعلق بالقوائم المالية تم الإفصاح عنها بالفعل في القوائم المالية. أمور معروضة/مفصّل عنها بشكل مناسب في القوائم المالية ولكنها على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.
أمثلة	عدم التأكد المتعلق بدعوى قضائية أو إجراءات تنظيمية استثنائية، والأحداث اللاحقة المهمة، والكوارث الكبرى، وأوجه عدم الاتساق وحالات عدم التأكد الأخرى المهمة، والتطبيق المبكر (في حال السماح به) لمعايير المحاسبة الجديدة.
أمور أخرى	أمور ذات صلة بفهم المستخدمين لوظيفة المراجعة لكن لم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية أي أمور (بخلاف تلك المعروضة أو المفصّل عنها في القوائم المالية) تُعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة و/أو مسؤوليات المراجع و/أو تقرير المراجع.
أمثلة	عدم قدرة المراجع على الانسحاب من الارتباط، ووجود مسؤوليات إضافية على المراجع، وأي قيود على توزيع تقرير المراجع.

ولا تُعد فقرة "لفت الانتباه" بديلاً عن:

- تعديل رأي المراجعة عند الحاجة؛ أو
- تقديم الإدارة للإفصاحات المطلوبة في القوائم المالية.

وعندما يتوقع المراجع تضمين فقرة "لفت انتباه" أو "أمور أخرى"، فإنه يتواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن:

- الحاجة إلى تضمين تلك الفقرة؛
- الصيغة المقترحة.

ويشتمل معيار المراجعة (٥٧٠) أيضاً على متطلبات لإدراج قسم منفصل في تقرير المراجع فيما يتعلق بأساس الاستمرارية في المحاسبة وأية قضايا ذات صلة بذلك. وينبغي عدم الخلط بين أية معلومات يتم تضمينها فيما يتعلق بالاستمرارية وبين فقرة لفت الانتباه أو فقرة الأمور الأخرى، ويجب إدراج هذه المعلومات ضمن قسم منفصل بعنوان خاص بها في تقرير المراجع. (انظر القسم ٣/٢٤ من هذا الفصل).

٣/٢٤ فقرة لفت الانتباه

المُرَاد من فقرة لفت الانتباه هو تسليط الضوء على أمور مهمة (تم الإفصاح عنها بالفعل في القوائم المالية) من شأنها أن تعزز فهم المستخدمين للقوائم المالية.

وموضح فيما يلي المتطلبات الرئيسية لاستخدام فقرة لفت الانتباه.

الشكل ٢٤/٣-١

الشروط	الملاحظات
الأمر مفصح عنه بالفعل بصورة كاملة في القوائم المالية	تشير فقرة لفت الانتباه إلى أمور معروضة أو مفصح عنها بالفعل في القوائم المالية وهي لا تُغني عن هذا الإفصاح. ولا تحتوي الفقرة على تفاصيل إضافية بخلاف ما هو معروض بالفعل في القوائم المالية.
عدم وجود تحريف جوهري	يتعين على المراجع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية فيما يتعلق بهذا الأمر.
مكان الفقرة	لا يوجد مكان معين، ولكن أحد الاقتراحات هو أن تأتي بعد القسم الخاص بأساس الرأي. ويتم إدراجها تحت عنوان "لفت الانتباه" أو عنوان آخر مناسب. (انظر الفقرة ١٦٦ من معيار المراجعة (٧٠٦))
ليس تعديلاً للرأي	تشير الفقرة إلى أن رأي المراجع لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم لفت الانتباه إليه.

وتشتمل معايير المراجعة التالية على متطلبات لتضمين فقرة لفت انتباه في تقرير المراجع.

الشكل ٢٤/٣-٢

معيار المراجعة	العنوان	الفقرة
٢١٠	الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة	١٩ (ب)
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	١٢ (ب)، ١٦
٨٠٠	اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر ذات غرض خاص	١٤

وموضح فيما يلي مثال للصيغة.

الشكل ٢٤/٣-٣

حالات عدم تأكد مهمة - دعوى قضائية
بافتراض كفاية الإفصاح الوارد ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، يمكن أن تكون صيغة الفقرة على النحو الآتي:
لفت الانتباه
نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح رقم × المرفق بالقوائم المالية. فالشركة مدعى عليها في دعوى قضائية بشأن انتهاك حقوق براءات اختراع معينة ويُطالب في تلك الدعوى بدفع عوائد عن تلك الحقوق إضافة إلى تعويضات تأديبية. وقد رفعت الشركة دعوى مقابلة، وتجرى حالياً جلسات استماع مبدئية وتبادل للمعلومات في كلا القضيتين. ولا يمكن في الوقت الحالي تحديد ما قد يسفر عنه هذا الأمر، ولم يُرصد في القوائم المالية أي مخصص لأي التزام قد ينتج. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

ويقدم معيار المراجعة (٧٠٦) الأمثلة التالية للظروف التي قد يرى المراجع فيها أنه من الضروري تضمين فقرة لفت الانتباه:

- وجود حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لإجراء قضائي أو تنظيمي غير معهود.
- وقوع حدث لاحق مهم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع.
- التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير جوهري على القوائم المالية.
- وقوع كارثة كبرى كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة. (الفقرة ٢٠٦ من معيار المراجعة (٧٠٦))

٤/٢٤ فقرة الأمور الأخرى

قد يكون من الضروري إدراج فقرة "أمور أخرى" لتسليط الضوء على أمور لم يتم الإفصاح عنها بالفعل في القوائم المالية وتُعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة و/أو مسؤوليات المراجع و/أو تقرير المراجع.

ويمكن استخدام فقرات "أمور أخرى" لتسليط الضوء على أمور مثل:

- تقييد توزيع تقرير المراجع - نظراً لإعداد القوائم المالية (باستخدام إطار ذي غرض عام) لغرض خاص أحياناً، فإن فقرة الأمور الأخرى قد تنص على أن تقرير المراجع موجه فقط لمستخدمين مستهدفين ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أطراف أخرى؛ أو
- المسؤوليات الإضافية - قد تتطلب أنظمة أو لوائح أو ممارسات معينة متعارف عليها في إحدى الدول من المراجع، أو قد تسمح له بأن يستفيض في شرح مسؤولياته؛ أو
- عدم القدرة على الانسحاب من الارتباط - إذا كان المراجع غير قادر على الانسحاب أو الاستقالة عند انتشار التأثيرات المحتملة لقيود مفروضة على النطاق، فإن فقرة الأمور الأخرى قد توضح أسباب ذلك.

وموضح فيما يلي المتطلبات الرئيسية لاستخدام فقرة الأمور الأخرى.

الشكل ٢٤/١-٤

الشروط	الملاحظات
الأمر غير مفصّل عنه بالفعل في القوائم المالية	تشير الفقرة إلى أمر آخر بخلاف الأمور المعروضة أو المفصّل عنها بالفعل في القوائم المالية. وإضافة لذلك، لا تتضمن فقرة الأمور الأخرى المعلومات التي يتعين على الإدارة تقديمها.
عدم حظر الإفصاح	ألا يكون الإفصاح محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى مثل المعايير المتعلقة بسرية المعلومات.
صلة الإفصاح بالمستخدمين	أن يكون الإفصاح ذا صلة بفهم مستخدمي القوائم المالية للمراجعة أو مسؤوليات المراجع أو تقرير المراجع.
عدم التعارض	ألا تتعارض المعلومات المعروضة مع الرأي أو البنود المفصّل عنها أو المعروضة في القوائم المالية. ولا تؤثر فقرة الأمور الأخرى على رأي المراجع.
مكان الفقرة	يمكن إدراج الفقرة ضمن قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" أو قد يتم تضمينها في قسم منفصل بعد قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" و "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى". (انظر الفقرة ١٦١ من معيار المراجعة (٧٠٦))
النص على عدم ضرورة ذلك الإفصاح	يشير محتوى فقرة الأمور الأخرى إلى أن هذا الأمر لا يلزم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية.

وتشير معايير المراجعة التالية إلى حالات يتعين فيها تضمين فقرة "أمور أخرى".

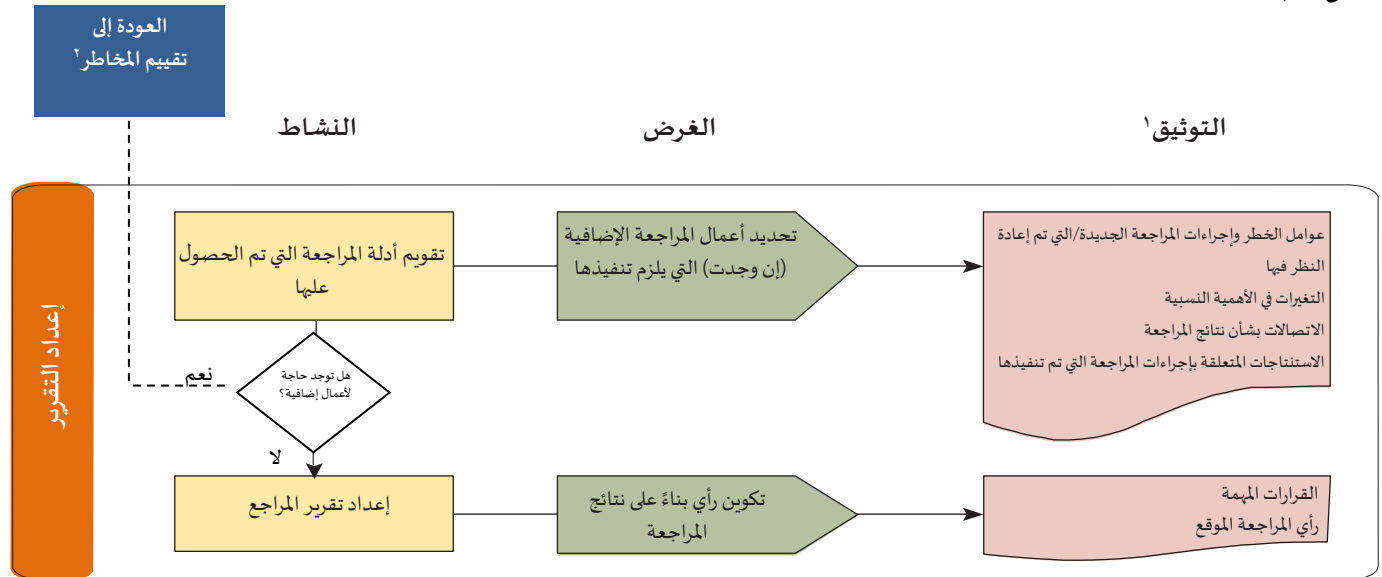
الشكل ٢٤/٢-٤

معيار المراجعة	العنوان	الفقرة
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	١٢(ب)، ١٦
٧١٠	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	١٣، ١٤، ١٦، ١٧، ١٩

٢٥. المعلومات المقارنة

محتوى الفصل	معايير المراجعة ذات الصلة
إرشادات بشأن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المعلومات المقارنة، ومسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالتقرير عن تلك المعلومات.	٧١٠

الشكل ٢٥/١٠٠



ملاحظات:

١. راجع معيار المراجعة (٢٣٠) للاطلاع على قائمة أكثر تفصيلاً بالتوثيق المطلوب.
٢. يُعد التخطيط (معيار المراجعة (٣٠٠)) عملية مستمرة ومتكررة طوال المراجعة.

رقم الفقرة	أهداف المعيار
٥/٧١٠	تتمثل أهداف المراجع فيما يلي: (أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة المضمّنة في القوائم المالية قد تم عرضها، من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقرير المالي المنطبق؛ (ب) إعداد تقرير وفقاً لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير.
رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
٦/٧١٠	لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه: (أ) المعلومات المقارنة: المبالغ والإفصاحات المضمّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (ب) الأرقام المقابلة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها هو أن تُقرأ فقط في مقابل المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية. (ج) القوائم المالية المقارنة: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية. لأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة الإشارات إلى "الفترة السابقة" على أنها إشارات إلى "الفترات السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة مبالغ وإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.
٧/٧١٠	يجب على المراجع تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مُصنفة بشكلٍ مناسب. ولهذا الغرض، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت: (أ) المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، قد تم إعادة عرضها؛ (ب) السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية. وفي حالة وجود تغييرات في السياسات المحاسبية، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكلٍ سليم، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ.
٨/٧١٠	إذا علم المراجع بوجود تحريفٍ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء تنفيذ المراجعة للفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة بحسب ما تقتضيه الضرورة في ظل الظروف القائمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد تحريف جوهري. وإذا كان المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فيجب عليه أيضاً اتباع المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٦٠). وإذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مُعدّلة، فيجب على المراجع تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة.
٩/٧١٠	وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٥٨٠)، يجب على المراجع أن يطلب الحصول على إفادات مكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأيه. ويجب عليه أيضاً أن يحصل على إفادة مكتوبة محددة فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريفٍ جوهري وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة. (راجع: الفقرة ١١)
١٠/٧١٠	عندما يتم عرض أرقام مقابلة، يجب ألا يشير رأي المراجع إليها إلا في الظروف الموضحة في الفقرات ١١ و ١٢ و ١٤. (راجع: الفقرة ٢١)

رقم الفقرة	اقتباسات ذات صلة من المعايير
١١/٧١٠	إذا تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو امتناعاً عن إبداء رأي أو رأياً معارضاً، ولم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل، فيجب على المراجع أن يعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية. وفي فقرة "أساس التعديل" في تقرير المراجع، يجب على المراجع إما: (أ) الإشارة لكل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عند وصف الأمر الذي نشأ عنه التعديل، عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية؛ أو (ب) في حالات أخرى، توضيح أن رأي المراجعة قد تم تعديله بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها. (راجع: الفقرات ٣-٥١)
١٢/٧١٠	إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بوجود تحريف جوهري في القوائم المالية للفترة السابقة، والتي صدر بشأنها سابقاً رأي غير معدل، ولم يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة بشكل سليم أو لم يتم تقديم الإفصاحات المناسبة، فيجب على المراجع أن يبدي في تقريره عن القوائم المالية للفترة الحالية رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً، مُعدلاً فيما يتعلق بالأرقام المقابلة الواردة في القوائم المالية. (راجع: الفقرة ٦١)
١٣/٧١٠	إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، ولا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق عن الأرقام المقابلة، وقرر المراجع أن يقوم بذلك، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على ما يلي: (أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛ (ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛ (ج) تاريخ ذلك التقرير. (راجع: الفقرة ٧١)
١٤/٧١٠	إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة ٨)
١٥/٧١٠	عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة، فإن رأي المراجع يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويجب أن يحدد الفترة المُبدى بشأنها رأي المراجعة. (راجع: الفقرتين ٩، ١٠)
١٦/٧١٠	عند التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، ففي حالة اختلاف رأي المراجع في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه سابقاً، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦). (راجع: الفقرة ١١١)
١٧/٧١٠	إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مراجعة من قبل مراجع سابق، فيجب على المراجع، إضافة إلى إبداء رأي في القوائم المالية للفترة الحالية، أن ينص في فقرة أمر آخر على ما يلي: (أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛ (ب) نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛ (ج) تاريخ ذلك التقرير، وذلك ما لم يكن تقرير المراجع السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة قد أُعيد إصداره مع القوائم المالية.
١٨/٧١٠	إذا خلص المراجع إلى وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة، التي سبق أن أصدر المراجع السابق تقريراً بشأنها دون تعديل، فيجب على المراجع إبلاغ التحريف إلى المستوى الإداري المناسب، وإلى المكلفين بالحوكمة ما لم يكونوا جميعاً مشاركين في إدارة المنشأة، والمطالبة بإطلاع المراجع السابق على ذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المراجع السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على المراجع أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط. (راجع: الفقرة ١٢١)
١٩/٧١٠	إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة غير مراجعة، فيجب على المراجع أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها. ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية. (راجع: الفقرة ١٣٢)

١/٢٥ نظرة عامة

تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. وستعتمد مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالتقرير عن هذه المعلومات على المنهج المتبع للتعامل مع المعلومات المقارنة المعروضة الذي تفرضه الأنظمة واللوائح وشروط الارتباط.

ويوجد منهجان عامان فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة، موضحان فيما يلي.

الشكل ١-١/٢٥

المنهج	الملاحظات
الأرقام المقابلة	يتم تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والقصد منها هو أن تُقرأ فقط في مقابل المبالغ والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية. ولا يشير رأي المراجع إلا إلى الفترة الحالية.
القوائم المالية المقارنة	يتم تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، ولكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها بشكل منفصل في رأي المراجع. ويكون مستوى المعلومات المُضمنة في القوائم المالية المقارنة مشابهاً لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية. ويشير رأي المراجع إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها.

٢/٢٥ إجراءات المراجعة

الشكل ١-٢/٢٥

المهمة	الإجراءات
الحصول على أدلة المراجعة الضرورية	الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت استيفاء المعلومات المقارنة لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مُصنّفة بشكل مناسب. وينطوي هذا على تقويم ما إذا كانت: - السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية. وفي حال وجود تغييرات في السياسات المحاسبية، فيجب على المراجع تقويم ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكل سليم، وتم عرضها بشكل كافٍ؛ - المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، قد تم إعادة عرضها.
تحديد أي تحريفات محتملة	يتم تحديد التحريف الجوهرية في المعلومات المقارنة، إن أمكن، أثناء تنفيذ المراجعة الخاصة بالفترة الحالية، ويقوم المراجع بما يلي: - تنفيذ ما يلزم من إجراءات المراجعة في ظل الظروف القائمة لتحديد ما إذا كان يوجد تحريف جوهري؛ - تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم تعديلها. وإذا كان المراجع قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فإنه يتناول أيضاً المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٥٦٠) بشأن الأحداث اللاحقة. وقد تم مناقشة هذا الموضوع في الفصل الثالث عشر من الجزء الأول.
الحصول على إفادات مكتوبة	يتم طلب الحصول على إفادات مكتوبة بشأن جميع الفترات المشار إليها في رأي المراجع. ويتضمن هذا إفادات مكتوبة خاصة بشأن أي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف جوهري في القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

٣/٢٥ الأرقام المقابلة

موضح فيما يلي مسؤوليات إعداد التقرير ذات الصلة.

الشكل ٣-٢٥

الإجراءات	
لا يشير رأي المراجع إلى الأرقام المقابلة إلا إذا تضمن تقرير المراجع بشأن الفترة السابقة تعديلاً لم يتم علاجه. ويعدل المراجع الرأي الخاص بالفترة الحالية عن طريق: • الإشارة لكل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية؛ أو • توضيح أن رأي المراجعة الخاص بالفترة الحالية قد تم تعديله بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية المقارنة بين أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.	عدم الإشارة إلى المعلومات المقارنة في رأي المراجع
يلزم إبداء رأي متحفظ أو معارض بشأن القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية عندما يوجد في القوائم المالية للفترة السابقة تحريف جوهري: • صدر بشأنه رأي غير معدل في السابق؛ • ولم يُعاد عرض الأرقام المقابلة الخاصة به بشكل سليم أو لم تُقدّم بشأنه إفصاحات مناسبة.	هل من الضروري إعادة عرض أي معلومات؟
إذا لم يكن محظوراً على المراجع بموجب الأنظمة/اللوائح الإشارة إلى تقرير المراجع السابق وقرر المراجع إضافة هذه الإشارة، ينص المراجع في فقرة الأمور الأخرى في تقريره على ما يلي: • حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛ • نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛ • تاريخ ذلك التقرير.	مراجعة أرقام الفترة السابقة من قبل مكتب آخر
يتم النص في فقرة الأمور الأخرى ضمن تقرير المراجع على عدم مراجعة الأرقام المقابلة. ولكن هذا لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية. وفي حال اكتشاف تحريف جوهري، فإن الأرقام المقابلة يلزم إعادة عرضها ويلزم تقديم إفصاحات مناسبة بذلك. وإذا كان إعادة العرض أو الإفصاح غير ممكن، فيتم تعديل رأي المراجعة بخصوص أي أرقام مقابلة تم تضمينها. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال.	عدم مراجعة أرقام الفترة السابقة

٤/٢٥ القوائم المالية المقارنة

موضح فيما يلي مسؤوليات إعداد التقرير ذات الصلة.

الشكل ٤-٢٥

الإجراءات	
يشير رأي المراجع إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويحدد الفترة المبدى بشأنها رأي المراجعة.	الإشارة إلى كل فترة معروضة
في حال اختلاف رأي المراجع بشأن القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي سبق إبداءه، فيتم الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة الأمور الأخرى.	أي تغييرات مطلوبة في الرأي الذي سبق تقديمه

إضافة إلى إبداء الرأي بشأن القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية، يتم النص في فقرة الأمور الأخرى (إلا إذا أُعيد إصدار تقرير المراجع السابق مع القوائم المالية) على ما يلي: • حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت من قبل مراجع سابق؛ • نوع الرأي الذي أبداه المراجع السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل؛ • تاريخ ذلك التقرير. وفي حال وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة التي أصدر المراجع السابق تقريراً بشأنها في السابق دون تعديل: • يتم إبلاغ التحريف إلى المستوى الإداري المناسب وإلى المكلفين بالحوكمة؛ • تتم المطالبة بإطلاع المراجع السابق على ذلك. وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق المراجع السابق على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فإن المراجع يقوم بالتقرير عن الفترة الحالية وحدها.	مراجعة أرقام الفترة السابقة من قبل مكتب آخر
يتم النص في فقرة الأمور الأخرى ضمن تقرير المراجع على عدم مراجعة الأرقام المقابلة. ولكن هذا لا يعفي المراجع من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات جوهرية تؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية. وفي حال اكتشاف تحريف جوهري، فإن الأرقام المقابلة يلزم إعادة عرضها ويلزم تقديم إفصاحات مناسبة بذلك. وإذا كان إعادة العرض أو الإفصاح غير ممكن، فيتم تعديل رأي المراجعة بخصوص أي أرقام مقابلة تم تضمينها. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال. وإذا واجه المراجع صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يحدد المراجع أيضاً أن هذا يُعد أمراً رئيساً للمراجعة يلزم الإبلاغ عنه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).	عدم مراجعة أرقام الفترة السابقة

تقارير المراجع

يشتمل معيار المراجعة (٧١٠) على الأمثلة التوضيحية التالية لتقارير المراجع:

المثال التوضيحي (١) - الأرقام المقابلة (راجع: الفقرة ٥٤)

من العوامل ذات الصلة المستخدمة في المثال التوضيحي ما يلي:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية، وتتطلب تعديلاً على رأي المراجع بشأن أرقام الفترة الحالية.

المثال التوضيحي (٢) - الأرقام المقابلة (راجع: الفقرة ٥٤)

من العوامل ذات الصلة المستخدمة في المثال التوضيحي ما يلي:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية غير جوهرية، إلا أنها تتطلب تعديلاً على رأي المراجع بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم علاجه على قابلية المقارنة بين أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.

المثال التوضيحي (٣) - الأرقام المقابلة (راجع: الفقرة ٧٤)

من العوامل ذات الصلة المستخدمة في المثال التوضيحي ما يلي:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- تم عرض أرقام مقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.
- لا توجد أنظمة أو لوائح تمنع المراجع من الإشارة إلى تقرير المراجع السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر المراجع القيام بذلك.

المثال التوضيحي (٤) - القوائم المالية المقارنة (راجع: الفقرة ٩٤)

من العوامل ذات الصلة المستخدمة في المثال التوضيحي ما يلي:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في المملكة العربية السعودية، والمعايير والإصدارات الأخرى المعتمدة من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (إطار ذو غرض عام).
- مطلوب من المراجع التقرير عن كلٍّ من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية.
- تضمن تقرير المراجع عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- لم يتم علاج الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية جوهرية لكلٍّ من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، وتتطلب تعديلاً في رأي المراجع.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
“This Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities, published by the International Federation of Accountants in July 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants (SOCPA) in December 2021, and is reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC publications is that published by IFAC in the English language. SOCPA and IFAC assume no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢١ بإعداد الترجمة العربية لدليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الذي نشره الاتحاد الدولي للمحاسبين في يوليو ٢٠١٨ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر الدليل بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. والنسخة المعتمدة من جميع إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين هي تلك التي نشرها الاتحاد باللغة الإنجليزية. ولا تتحمل الهيئة ولا الاتحاد أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities © 2018 by IFAC. All rights reserved.	النص الإنجليزي من دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، محفوظ للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities © 2021 by IFAC. All rights reserved.	النص العربي من دليل استخدام المعايير الدولية للمراجعة في عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة، محفوظ للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠٢١. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities] ISBN: [978-1-60815-353-4]	Original title: [Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Medium Sized Entities] ISBN: [978-1-60815-353-4]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”	اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.

للحصول على المزيد من المعلومات، يُرجى الاتصال بالسيد:

كريستوفر أرنولد

رئيس فريق المنشآت الصغيرة والمتوسطة/المكاتب الصغيرة والمتوسطة والأبحاث

ChristopherArnold@ifac.org

هاتف: +٩٣٤٤ ٢٨٦ ٢١٢

www.ifac.org/SMP