



الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين

The Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

محاسب عربي قانوني معتمد "ACPA"

الورقة الثالثة – التدقيق

تأليف

الدكتور جمال الطرايرة

طبعة عام ٢٠١٣

www.ascasociety.org

منهاج مُحاسب عربي قانوني مُعتمد (ACPA)

حقوق التأليف محفوظة © 2013 للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة.

ينشر عن طريق المجمع العربي للمحاسبين القانونيين:-

ص.ب: 922104، عمان 11192

هاتف: +962-6-5100900

فاكس: +962-6-5100901

عمان-المملكة الأردنية الهاشمية

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: 2013/3/966

ISBN: 978-9957-418-16-8

جميع الحقوق محفوظة، ولا يجوز إعادة ترجمة أي جزء من المطبوعات التي يصدرها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أو إعادة طبعها أو نسخها أو استخدامها بأي شكل من الأشكال جميعها أو بعضها أو باستخدام أية وسائل إلكترونية أو ميكانيكية أو غيرها من الوسائل المعروفة في الوقت الراهن أو التي سيتم اختراعها فيما بعد، بما في ذلك التصوير والتسجيل أو أي نظام لتخزين المعلومات وإسترجاعها دون إذن خطي مسبق من المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

لا يتحمل المجمع والناشرون مسؤولية أية خسارة تحدث لأي من الأشخاص الذين يتصرفون أو يمتنعون عن التصرف بالإعتماد على المادة الواردة في هذا المنشور، سواء كانت الخسارة ناجمة عن الإهمال أو خلاف ذلك.

إن النص المعتمد منهاج محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA)، هو النص الذي نشره المجمع العربي للمحاسبين القانونيين باللغة العربية، ويمكن الحصول على نسخ منه مباشرة من المجمع. الرجاء إرسال المطبوعات والقضايا المتعلقة بحقوق التأليف إلى:-



بريد إلكتروني: info@ascasociety.org

موقع إلكتروني: www.ascasociety.org

إلى زملاء المهنة العرب

بكل فخر و إعتزاز أقدم لكم منهاج المواد الدراسية لشهادة "محاسب عربي قانوني معتمد" والذي أعد وفق لأعلى المعايير الدولية وذلك هدية إلى زملاء المهنة العرب الممارسين وإلى أبنائي الطلاب على مقاعد الدراسة.

لقد بذلت جهود مضيئة شارك فيها نخبة مختارة من الأساتذة المعروفين من عدد من الجامعات العربية والأجنبية، إلى أن تم إنجاز كتب المنهاج وتقييمها علمياً ووضعها بتصرف طلبة المجمع والجامعات العربية بما تحتويه من معلومات متطورة مواكبة للمستجدات في علم المحاسبة والإدارة والمراجعة والإقتصاد وتقنية المعلومات، وبذلك يكون المجمع هو الهيئة المهنية العربية الوحيدة التي تدرس وتؤهل وفق للمنهاج الدولي.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير لكل من ساهم وعمل بجد وإخلاص لإعداد مواد المنهاج، وكل أمنيات الخير والنجاح للدارسين ولكل زميل وطالب علم يعمل جاهداً على تطوير قدراته المهنية والعلمية.

عمان في إبريل 2013

طلال أبوغزاله

رئيس مجلس الإدارة

جدول محتويات التدقيق

رقم الصفحة	
	الفصل الأول: الأهداف العامة للتدقيق وقبول عملية التدقيق
2	ما هية عملية التدقيق
5	أخلاقيات المهنة والمبادئ الأساسية لعملية التدقيق
17	الشروط الواجب توافرها لقبول عملية التدقيق
19	كتاب التكاليف وتحديد طبيعة ومدى عملية التدقيق
21	إعتبارات أخرى عند قبول عملية التدقيق
	الفصل الثاني: التخطيط لعملية التدقيق
35	مفهوم عملية التخطيط ومراحلها
37	خطوات مرحلة التدقيق
52	التأكيدات وأهداف التدقيق
54	الإعتبارات المتعلقة بالإحتيال
56	الإعتبارات الخاصة بالتشريعات عند أداء التدقيق
57	مدى الإستفادة من عمل المدققين الداخليين
	الفصل الثالث: الرقابة الداخلية
66	الرقابة الداخلية
79	الحصول على فهم وتوثيق للعمليات التي تقوم بها المنشأة
84	دراسة نظام الرقابة المتعلقة بالعمليات وتقييم المخاطر
85	دراسة الدورات التشغيلية والمحاسبة
93	محددات فعالية نظام الرقابة الداخلي
	الفصل الرابع: تقييم المخاطر والإستجابة لها
105	مقدمة
105	تقييم إحتمالية وجود تحريفات جوهرية
109	تحديد المخاطر الجوهرية التي تتطلب إهتمام خاص عند أداء عملية التدقيق
	الفصل الخامس: تصميم وتنفيذ برنامج التدقيق (1): إختبارات الإلتزام
137	المقدمة
137	تصميم وتنفيذ برامج التدقيق
144	تحديد المخاطر الجوهرية المقيمة لبناء برنامج التدقيق
150	إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة
155	تنفيذ برنامج التدقيق لجمع أدلة الإثبات لإختبارات الإلتزام
158	تصميم وتنفيذ وتوثيق إختبارات تقييم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية

رقم الصفحة	
	الفصل السادس: تصميم وتنفيذ برامج التدقيق (2) الإختبارات الجوهرية
172	المقدمة
172	طبيعة الإختبارات الجوهرية
183	إستخدام العينات
195	الإختبارات الجوهرية
200	إستكمال إجراءات التدقيق
	الفصل السابع: تقييم أدلة الإثبات
217	المقدمة
219	تنفيذ الإجراءات التحليلية في مرحلة إصدار الرأي
219	تدقيق بعض البيانات والمعلومات الأخرى
224	مراجعة العمل المنجز من الآخرين
228	تقييم أدلة الإثبات
230	تلخيص الأخطاء غير المصححة
222	الإحتفاظ بأوراق العمل
	الفصل الثامن: إصدار التقارير
245	مقدمة
245	الإتصال مع المكلفين بالحوكمة
248	رأي المدقق
261	ملاحظات على صياغة التقرير المعدل
261	أمور أخرى مرتبطة بتقرير المدقق
262	تدقيق البيانات المالية الصادرة لأغراض خاصة
264	تقرير تدقيق البيانات المالية الملخصة
	الفصل التاسع: تقييم خدمات المراجعة
278	المقدمة
278	المراجعة
287	تقرير المراجعة
290	مراجعة البيانات المالية المرحلية
	الفصل العاشر: تقديم خدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ورقابة الجودة
303	المقدمة
303	عمليات التأكيد الأخرى
307	فحص المعلومات المستقبلية
314	الخدمات ذات العلاقة
317	إعداد البيانات المالية

محور التدقيق

الفصل الأول: الأهداف العامة للتدقيق وقبول عملية التدقيق

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- مفهوم التدقيق الخارجي وهدفه الرئيسي.
- المبادئ الرئيسية لعملية التدقيق وقواعد السلوك المهني.
- التهديدات التي تؤثر على قدرة المدقق على الالتزام بالمبادئ الأساسية.
- الإجراءات الوقائية للتعامل مع هذه التهديدات.
- شروط قبول أو رفض عملية التدقيق.
- محتويات كتاب التكاليف وشروط التعاقد مع العميل.
- الاعتبارات الأخرى المؤثرة في قبول عملية التدقيق.

1. ماهية عملية التدقيق

إن تحقيق هدف المحاسبة بتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، مرهون بمدى مصداقية هذه البيانات ومدى تعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وأداءها المالي. ومن هنا جاء دور التدقيق الخارجي لإضفاء هذه المصداقية من خلال التحقق من مدى عدالة البيانات المالية وأنها معدة وفقاً لإطار إبلاغ مالي محدد.

وكذلك فإن المدقق يخضع لإطار مهني - معايير رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وخدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة- يعتبر كمرجعية له في تحديد أوجه النشاط التي تغطيها هذه المعايير وكيفية تنفيذه لهذه النشاطات بالصورة المطلوبة. وفيما يلي بيان بالمعايير الصادرة:

المعيار الدولي لرقابة الجودة 1معايير التدقيق الدولية (200- 999)(200 – 299) المبادئ العامة والمسؤوليات

200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
210	شروط التكليف بالتدقيق.
220	رقابة الجودة لتدقيق المعلومات المالية التاريخية.
230	التوثيق
240	مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند تدقيق البيانات المالية.
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.
260	الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالرقابة.
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

(300 – 499) تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
320	الأهمية النسبية (المادية) للتدقيق.
330	إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر المقيّمة.
402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.
450	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق

(500- 599) أدلة الإثبات

500	أدلة التدقيق.
501	أدلة التدقيق - اعتبارات إضافية لبنود محددة.
505	التأكيدات الخارجية.

التكليف بمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية.	510
الإجراءات التحليلية.	520
عينات التدقيق وإجراءات الاختبارات الانتقائية الأخرى.	530
تدقيق التقديرات المحاسبية.	540
تدقيق قياسات وافصاحات القيمة العادلة.	545
الأطراف ذات العلاقة.	550
الأحداث اللاحقة.	560
استمرارية المنشأة.	570
إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل).	580
<u>(600- 699) الاستفادة من عمل آخرين</u>	
الاستفادة من عمل مدقق آخر.	600
مراعاة عمل التدقيق الداخلي.	610
الاستفادة من عمل الخبير.	620
<u>(700- 799) نتائج وتقارير التدقيق</u>	
تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام.	700
التعديلات على تقرير المدقق المستقل.	705
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق.	706
الأرقام المقارنة.	710
المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة.	720
<u>(800 - 899) المجالات المتخصصة</u>	
تقرير المدقق عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة.	800
تدقيق بيانات مفردة أو حسابات أو بنود محددة.	805
إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.	810
<u>(2000 - 2699) المعايير الدولية لعمليات المراجعة</u>	
التكليف بمراجعة البيانات المالية.	2400
عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية.	
<u>(3000 - 3699) المعايير الدولية لعمليات التأكيد</u>	
3000 (3000 - 3399) تنطبق على جميع عمليات التأكيد	
عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية.	3000
<u>(3400 - 3699) المعايير المحددة لموضوع البحث</u>	
فحص المعلومات المالية المستقبلية.	3400

الخدمات ذات العلاقة (4000 - 4699)

4400	عمليات أداء إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية.
4410	عمليات إعداد المعلومات المالية.

عملية تدقيق البيانات المالية

أن الهدف من إجراء عملية تدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي حالة معظم أطر الأهداف العامة يكون رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة أو ما إذا كانت تتقل وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وأن عملية التدقيق مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

تقتضي معايير التدقيق الدولية، كأساس لرأي المدقق أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو خطأ. وأن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية) إلى مستوى متدن مقبول، ومع ذلك لا يعتبر التأكيد المعقول مستوى مطلقاً من التأكيد بسبب وجود محددات لعملية التدقيق التي ينتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخلص منها المدقق استنتاجاته ويستند إليها في تكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قاطعاً.

يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق وفي تقييم تأثير الأخطاء المحددة في عملية التدقيق والأخطاء غير المصححة إن وجدت على البيانات المالية وبشكل عام تعتبر الأخطاء بما في ذلك الحذوفات جوهرية عندما يكون من المتوقع أن تؤثر بشكل فردي أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتخذونها على أساس البيانات المالية. ويتم إصدار الأحكام حول الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة وتتأثر بوجهة نظر المدقق حول احتياجات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات المالية وبحجم وطبيعة الخطأ أو كلاهما، ويتعامل رأي المدقق مع البيانات المالية ككل ولذلك فإن المدقق غير مسؤول عن الكشف عن أخطاء غير جوهرية بالنسبة للبيانات المالية ككل.

تحتوي معايير التدقيق الدولية على الأهداف والمتطلبات وآلية التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى المصممة لدعم المدقق في الحصول على تأكيد معقول وتقتضي معايير التدقيق الدولية من المدقق ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية التدقيق وأن يقوم بما يلي من أمور أخرى:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة عن احتيال أم خطأ بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها.

- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء موجودة أم لا وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات استجابة مناسبة للمخاطر المقيمة.
- تكوين رأي حول البيانات المالية بالاستناد إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- ويتم إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على افتراض أن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يقررون ويدركون بأنهم يتحملون المسؤوليات التالية:
 - أ. إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المعمول به (كمعايير الإبلاغ المالي الدولية).
 - ب. تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بما يضمن إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن احتيال أو أخطاء.
 - ج. تزويد المدقق بما يلي:
- الوصول إلى كافة المعلومات المرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى.
- المعلومات الأخرى التي قد يطلبها المدقق للقيام بعملية التدقيق.
- السماح للمدقق بالوصول غير المقيد إلى أي أشخاص يعملون داخل المنشأة، ويرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

وقبل الخوض في الدور الذي يؤديه المحاسب والمدقق الخارجي في ذلك، وكيفية أداء كل منهما للدور المطلوب منه -كما سيأتي في الفصول اللاحقة-، سيتم في هذا الجزء تناول المبادئ الأساسية وأخلاقيات المهنة الخاصة بكل منهما، ومن ثم البدء ببيان كيف تنشأ عملية التدقيق.

2. أخلاقيات المهنة والمبادئ الأساسية لعملية التدقيق

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants, IFAC) قواعد السلوك الأخلاقي التي يجب أن تسود العمل المهني للمحاسب والمدقق، وسيتم في الجزء التالي استعراض أهم هذه القواعد لأنها تتعلق بكافة المحاسبين في مختلف الحقول.

1.2 قواعد السلوك الأخلاقي

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين طالباً من المحاسبين مراعاتها عند أداء مهامهم ما لم يمنع القانون أو التشريعات المحلية الامتنال لجزء من هذه القواعد. وقد قسمت هذه القواعد إلى ثلاثة أجزاء:

- جزء يوضح المبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي لكافة المحاسبين المهنيين في مختلف قطاعات العمل، والتهديدات التي قد تواجههم وكيفية التعامل معها.

- جزء آخر يقدم تفصيلات واعتبارات إضافية خاصة بالمحاسب المهني في القطاع العام (الذي يقدم خدمات التأكيد كالتدقيق وسيتم الإشارة إليه بـ "المدقق").
- الجزء الأخير يقدم تفصيلات واعتبارات إضافية خاصة بالمحاسب المهني في قطاع الأعمال (الذي يقدم خدمات المحاسبة بمختلف فروعها كموظف لدى المنشأة. وسيتم الإشارة إليه بـ "المحاسب").

وسيتم استعراض أهم ملامح قواعد السلوك الأخلاقي في الملخص التالي مع بيان الأمثلة التوضيحية حيثما لزم ذلك.

2.2 المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة وتهديداتها لكافة المحاسبين المهنيين

يجب أن يلعب المحاسبون المهنيون بمختلف نشاطاتهم دورهم في بناء المجتمع والعمل على خدمة المصلحة العامة، وذلك عن طريق تقديم أفضل أداء مهني للمحافظة على ثقة المجتمع، من خلال الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، والعمل على تجنب ما يهدد التزامهم بهذه المبادئ أو تقليص هذه التهديدات إلى مستوى مقبول لا يؤثر على موضوعيته وأداء المهام المطلوبة منه بشكل صحيح.

1.2.2 المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة لكافة المحاسبين المهنيين

1. النزاهة: يجب أن يكون المدقق أميناً وصادقاً في أداء خدماته المهنية والتجارية. ويتضمن ذلك ألا يرتبط اسم المحاسب المهني ببيانات مالية مضللة، أي تحتوي على معلومات خاطئة أو حذفت منها بيانات ومعلومات هامة للمستخدمين.
2. الموضوعية: يجب أن يكون المدقق عادلاً لا يسمح بالتحيز أو تعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز حكمه المهني أو التجاري.
3. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يجب أن يؤدي المحاسب الخدمات المهنية (كمحاسب أو كمدقق) بشكل مستمر بكل اجتهاد وعناية وكفاءة بشكل يضمن حصول صاحب العمل أو العميل على خدمات مهنية عالية الجودة، وهذا يتطلب تطبيق المعرفة والمهارة المهنية بشكل صحيح. وتقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين:

أ. الحصول على الكفاءة المهنية:

حيث أن بلوغ الكفاءة المهنية يتطلب مستوى عالي من الثقافة وتعليم أكاديمي ومهني متخصص في الموضوعات المتعلقة بالمهنة، ثم الخبرة العملية.

ب. المحافظة على الكفاءة المهنية:

تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية المتابعة المستمرة للتطورات المهنية في مهنة المحاسبة والتدقيق والحقوق ذات العلاقة، بما في ذلك الإصدارات المحلية والدولية. ويتضمن ذلك مسؤولية المحاسب المهني أن يتبنى برنامجاً خاصاً مصمماً لضمان متابعة التطورات المهنية وإيصالها بشكل منظم للمحاسبين الذين يعملون تحت سلطته.

4. السرية: يجب أن يحترم المدقق سرية المعلومات التي تصله أثناء أداء واجباته المهنية، وأن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات بدون تفويض محدد وصحيح إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها. ويتضمن ذلك أن لا يستخدمها لتحقيق منفعة شخصية مباشرة أو غير مباشرة من خلال الإفصاح عنها للغير.

ويقوم المحاسب المهني بالتأكد أن العاملين تحت سلطته أو الذين يقدمون له المساعدة والمشورة ملتزمون بمبدأ السرية. ويستمر واجب السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل.

ولا يعتبر الإفصاح عن المعلومات انتهاكاً للسرية في الحالات التالية:

- أ- عندما يكون الإفصاح مطلوباً بموجب القانون: كتقديم وثائق ومستندات في سياق إجراءات قانونية معينة أو الإفصاح للسلطات الحكومية ذات الاختصاص عن مخالفات أو ممارسات غير قانونية ارتكبها العميل أو صاحب العمل.
 - ب- عندما يوجد واجب أو حق مهني للإفصاح، كما في الحالات التالية:
 - لتنفيذ عمليات مراجعة الجودة التي تقوم بها جهات مهنية.
 - لحماية المصالح المهنية للمدقق أثناء الإجراءات القانونية.
 - للاستجابة لأي تحقيق أو استفسار من قبل هيئة مهنية.
 - للالتزام بالمتطلبات المهنية والأخلاقية.
 - ج- إذا تم الإفصاح بموافقة العميل أو صاحب العمل المسبقة.
- وعلى المحاسب المهني أن يدرك الحاجة لاستشارة قانونية أحياناً عند الإفصاح عن معلومات سرية.
5. السلوك المهني: يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والمتطلبات المهنية ذات الصلة ويمتنع عن أي سلوك قد يسيء إلى سمعة المهنة. فلا يجوز له مثلاً أن يروج لنفسه أو لأعماله بإبداء مواصفات ومؤهلات وقدرات غير صحيحة أو أن يسيء للزملاء الآخرين في المهنة.

2.2.2 تهديدات المبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة لكافة المحاسبين

هنالك العديد من التهديدات التي قد تؤثر على قدرة المحاسب المهني على الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة المبينة سابقاً، وتقسم هذه التهديدات إلى ما يلي:

1. **تهديد المصلحة الشخصية:** ويقصد به أن تؤثر المصالح المالية أو المصالح الشخصية الأخرى على تقدير وسلوك المحاسب المهني.
2. **تهديد المراجعة الذاتية:** ويقصد به تأثير رأي وتقدير المحاسب المهني عند أداء خدمة جديدة للعميل أو صاحب العمل تعتمد على بيانات ناتجة عن خدمة أخرى كان المحاسب المهني نفسه أو زميل له في نفس الشركة قد أداها في السابق.
3. **تهديد التأييد:** ويقصد به دعم المحاسب المهني لموقف أو أداء العميل أو صاحب العمل وإمكانية تأثير ذلك على موضوعيته.

4. **تهديد التآلف:** ويقصد به إمكانية تأثير وجود علاقة وثيقة للمحاسب المهني بالعميل أو صاحب العمل نتيجة القرابة أو طول فترة التعامل على موضوعيته.

5. **تهديد المضايقة:** ويقصد به وجود ضغوطات فعلية أو متوقعة على المحاسب المهني للتأثير على تقديره وموضوعيته.

وسيتم شرح هذه التهديدات مع الأمثلة التوضيحية لها لكل من المدقق الخارجي والمحاسب عند الحديث عن قواعد السلوك الأخلاقي لكل منهما. مع بيان كيفية تعاملهما مع هذه التهديدات.

3.2 قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب المهني (المدقق) والتهديدات والإجراءات الوقائية

بالإضافة للمبادئ الأساسية وقواعد السلوك الأخلاقي أعلاه، فإن المبدأ الأساسي الذي يميز مهنة التدقيق الخارجي هو الاستقلالية، وهي الصفة التي تؤدي إلى إضفاء المصداقية على البيانات المالية المدققة من قبل المستخدمين. وبالتالي لا يسمح للمدقق القيام بعملية التدقيق ما لم يكن مستقل.

1.3.2 الاستقلالية

إن المبدأ الرئيسي الذي تقوم عليه مهنة التدقيق (بما فيها خدمات التأكيد الأخرى كالمراجعة) هو **الاستقلالية**، وهذا لا يقلل من أهمية مبادئ السلوك الأخلاقي الأخرى التي تم بيانها في الجزء السابق. وتتبع أهمية الاستقلالية في أن الهدف من عملية التدقيق مثلاً هو إبداء الرأي حول عدالة وصحة البيانات المالية التي يعتمد عليها العديد من المستخدمين (خاصة المستثمرين والمقرضين) في اتخاذ قرارات مالية واقتصادية. وبالتالي تهتم هذه الفئات بأن تكون البيانات المالية قد تم تدقيقها من جهة مستقلة عن المنشأة المسؤولة عن إعداد هذه البيانات والتي قد تحرف فيها لتحقيق مصالح شخصية كرفع سعر السهم السوقي أو الحصول على قرض بنكي.

وتعني الاستقلالية أن لا توجد أي مظاهر أو عوامل أو ظروف قد تؤثر على قدرة المدقق على استخدام حكمه الشخصي المهني في إبداء رأيه في ضوء الاستنتاجات التي حصل عليها من أدلة الإثبات، وتتطلب الاستقلالية:

أ. استقلالية الفكر: ويقصد بها أن المدقق في داخله (حالته الذهنية) على ثقة بعدم وجود أي أسباب أو عوامل قد تؤثر على إبداءه للنتائج التي توصل لها دون أي تغيير.

ب. استقلالية المظهر: ويقصد بها أن يتجنب المدقق الظروف التي قد يستنتج منها طرف ثالث أن الحكم المهني ورأي المدقق قد تأثر بهذه الظروف. فقد يقرر المدقق في داخله أنه يستطيع ممارسة الاستقلالية حتى لو قام بالتدقيق على شركة له فيها مصلحة مالية أو يديرها أحد أصوله أو فروعه أو أقاربه (استقلالية الفكر)، ولكن أي طرف ثالث لن يقتنع بهذه الاستقلالية وسيطعن بها (استقلالية المظهر). وبالتالي فإن الاستقلالية غير متحققة هنا.

2.3.2 التهديدات للمبادئ الأساسية للمدقق

فيما يلي أمثلة على الظروف (التهديدات) التي قد تؤثر على التزام المدقق بالاستقلالية والمبادئ الأساسية الأخرى:

1. تهديد المصلحة الشخصية:

- وجود مصلحة مالية مباشرة هامة للمدقق مع العميل.
- أن تشكل الإيرادات من العميل الجزء الأكبر من إيرادات شركة التدقيق.
- وجود علاقة تجارية وطيدة للمدقق مع العميل.
- وجود مخاوف لدى شركة التدقيق من فقدان عميل مهم.
- وجود علاقة تجارية وثيقة مع العميل.
- دخول المدقق في مفاوضات توظيف لدى العميل.
- أن تكون الرسوم (أتعاب عملية التدقيق) مشروطة بنتائج التدقيق.

2. تهديد المراجعة الذاتية:

- أن يتم تدقيق بيانات مالية معدة من قبل شركة التدقيق نفسها.
- إصدار رأي حول فعالية نظام مالي شاركت شركة التدقيق في تصميمه أو تنفيذه.
- أن يكون أحد أعضاء فريق التدقيق حتى وقت قريب مديراً أو مسؤولاً لدى العميل.
- أن شركة التدقيق تقدم خدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر في البيانات موضوع التدقيق.

3. تهديد التأييد:

- تأييد شركة التدقيق عملية إصدار الأسهم للعميل.
- أن تعمل شركة التدقيق كمحامي للعميل في قضايا ونزاعات مع الغير.

4. تهديد التآلف:

- يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل.
- يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع موظف لدى العميل، يمارس تأثيراً هاماً -بحكم منصبه- على موضوع التدقيق.
- أن يكون أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل مسؤولاً في شركة التدقيق حتى وقت قريب.
- ارتباط طويل الأجل بين مدقق رئيسي في فريق التدقيق والعميل.
- قبول الهدايا المادية من العميل أو أي معاملة تفضيلية غير مبررة.

5. تهديد المضايقة:

- تهديد شركة التدقيق بالطرد أو الفصل من عملية التدقيق.
- تهديد شركة التدقيق بعدم التجديد والاستبدال إذا عارضت سياسة محاسبية استخدمها العميل لعملية معينة.
- تهديد شركة التدقيق بالمقاضاة إذا أصدرت رأي معين.

- الضغط على المدقق لقبول ممارسة محاسبية ما من موظف لدى العميل بداعي الخبرة الكبيرة لهذا الموظف.
- الضغط على المدقق لتقليل إجراءات التدقيق بصورة غير مناسبة بهدف تقليص الأتعاب.

3.3.2 الإجراءات الوقائية

يجب على المدقق تحديد إمكانية وجود أي من التهديدات السابقة قبل وخلال تنفيذ عملية التدقيق والعمل على تجنبها أو تقليصها لمستوى مقبول بحيث لا تؤثر على حكمه المهني، أو أن يقوم برفض المهمة أو إلغائها إذا لم يتمكن من ذلك. وتنقسم الإجراءات الوقائية للتعامل مع هذه التهديدات إلى ما يلي:

1. الإجراءات الوقائية التي تتضمنها المتطلبات المهنية أو التشريعية أو الأنظمة:

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق.
- متطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة.
- أنظمة الحوكمة.
- المعايير المهنية لأداء المهمة.
- آليات المراقبة والتأديب التي تتضمنها المهنة والأنظمة.
- مراجعة طرف ثالث للإجراءات والنتائج التي يصل إليها المدقق.

2. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: وتنقسم إلى:

أ- الإجراءات الوقائية في بيئة وأنظمة عمل التدقيق: قد تتضمن بيئة العمل أحياناً إجراءات

وقائية مساعدة للمدقق في تقليص التهديدات إلى مستوى مقبول، مثل:

- وجود موظفين أكفاء وبخبرات عالية.
- متانة أنظمة وإجراءات العمل الداخلية التي تضمن جودة الأداء وفقاً لمعايير الأداء لدى القطاع وسلامة عملية اتخاذ القرارات.
- غير أنه لا يمكن للمدقق الاعتماد على هذه الإجراءات الوقائية فقط في تقليص التهديدات.

ب- الإجراءات الوقائية على مستوى بيئة العمل في شركة التدقيق، وتتضمن:

- مدى تركيز إدارة شركة التدقيق على الالتزام بالمبادئ الأساسية.
- سياسات وإجراءات تطبيق ومراقبة جودة تنفيذ المهام وعمليات التدقيق.
- وضع سياسات توضح كيفية تحديد التهديدات للمبادئ الأساسية ودرجتها والإجراءات الوقائية لتقليصها إلى حد مقبول أو رفض المهمة.
- وجود سياسات وإجراءات داخلية تتطلب الالتزام بالمبادئ الأساسية.
- وجود سياسات وإجراءات تمكن من تحديد المصالح أو العلاقات بين شركة التدقيق أو أعضاء فريق التدقيق والعملاء.

- سياسات وإجراءات لمراقبة وإدارة الإيرادات لتجنب الاعتماد على إيرادات من عميل واحد.
- وجود فرق عمل للخدمات غير التدقيق مستقلة عن فرق عمل التدقيق للعملاء.
- سياسات وإجراءات منع الآخرين من موظفي شركة التدقيق من التدخل أو التأثير غير المقبول على نتائج التدقيق.
- ضمان إيصال سياسات وإجراءات الشركة لكافة الموظفين في الوقت المناسب، ومتابعة تدريبهم وتمكينهم منها.
- وجود سياسات وإجراءات لتشجيع الموظفين على إيصال أية تهديدات لإدارة شركة التدقيق.
- تحديد شخص مسؤول عن متابعة ومراقبة التزام كافة الموظفين بنظام الجودة وسياسات العمل في شركة التدقيق.
- وجود نظام عقوبات لضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات.
- ج- الإجراءات الوقائية في شركة التدقيق على مستوى عملية التدقيق، وتتضمن:
 - قيام مدقق ليس عضواً في فريق التدقيق بمراجعة العمل المنجز من فريق التدقيق.
 - استشارة أطراف خارجية خبيرة مستقلة كالهيئات المهنية أو شركات تدقيق أخرى.
 - مناقشة المسائل الأخلاقية وطبيعة الخدمات المقدمة والأتعاب المتوقعة مع المكلفين بالحوكمة لدى العميل.
 - إشراك شركة تدقيق أخرى في إنجاز أو إعادة إنجاز جزء من عملية التدقيق.
 - التناوب والتدوير في أعضاء فريق التدقيق.

4.3.2 حالات أخرى لقواعد السلوك المهني للمدقق

1. تضارب المصالح

- على المحاسب المهني في القطاع العام (المدقق) أن يتخذ خطوات معقولة لتحديد الظروف التي يمكن أن تخلق تضارباً في المصالح من خلال وجود علاقة تنافسية مع العميل بشكل مباشر أو مشروع مشترك مع منافس رئيسي للعميل، أو القيام بخدمات مشابهة لمنافس رئيسي للعميل المقترح في نفس مجال التنافس. وقد تؤدي هذه الظروف إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية كالموضوعية والسرية. وعلى المدقق هنا القيام بالإجراءات الوقائية التالية:
- أ- إعلام العميل بالمصلحة أو الأنشطة التجارية التي تمثل تضارب المصالح، والحصول على موافقته للتصرف في مثل هذه الظروف.

- ب- إبلاغ جميع الأطراف بأنه يمثلهم بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متضاربة والحصول على موافقتهم على ذلك.
- ج- استخدام فرق عمل مختلفة لكل عميل.
- د- منع وصول فرق العمل إلى معلومات بعضهم البعض.
- هـ- المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة بعمليات العميل ذات الصلة.

2. الأتعاب والعمولات

الأتعاب هي ما تحصل عليه شركة التدقيق مقابل تقديم الخدمات المهنية، ويتم تحديدها بناءً على الجهد والوقت المتوقع بذله والخبرة المستخدمة. ولا يعتبر قبول أتعاب أقل من شركات تدقيق أخرى بأنه سلوك غير أخلاقي إذا كانت عملية تحديدها موضوعية وليست كنوع من المنافسة غير الشريفة. كما لا يسمح بأن تكون أتعاب عملية التدقيق مشروطة بنتائج معينة.

أما العمولات مثل دفع عمولة للغير للحصول على عميل ما، أو قبض عمولات لتحويل عميل إلى طرف ثالث، أو إحالة خدمات لآخرين فهي عادة ما تحدث تهديدات للمصلحة الشخصية والموضوعية والكفاءة المهنية. فإذا وجدت فإنه يجب الإفصاح للعملاء عن هذه الحقيقة.

3. الأنشطة عبر الحدود

وتعني قيام المحاسب المهني بتقديم خدماته في دولة أخرى، فهنا عليه إتباع المتطلبات الأخلاقية الأكثر تشدداً أو صرامة من المتطلبات في المعايير الدولية أو المعايير المحلية في الدولة التي يعمل بها المدقق أو معايير الدولة الأخرى.

4. الدعاية

وتعني قيام المحاسب المهني بالدعاية لنفسه، وعندها عليه أن يستعمل وسائل الترويج المناسبة التي لا تسيء إلى سمعة المحاسبين الآخرين، مثل:

- المبالغة في الإشارة إلى القدرة على تحقيق نتائج جيدة.
- بيان وجود قدرة في التأثير على المحاكم والمؤسسات الحكومية.
- عرض أسعار خدمات غير واقعية أو مضللة.
- وجود عبارات قد تؤدي إلى خداع أو تضليل القارئ العادي.

4.2 قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب المهني (المحاسب):

المحاسب المهني مسؤول بشكل منفرد أو مشترك عن إعداد المعلومات المالية وغيرها وتقديم تقارير بها ليستفيد منها أطراف مختلفة كأرباب العمل والمقرضين والمستثمرين... الخ. كما يقومون بعمليات الإدارة المالية وتقديم النصح والمشورة في بيئة العمل. ولا ينبغي له المشاركة في أعمال أو نشاطات أو إعداد تقارير أو التزويد بمعلومات بشكل يسيء إلى سمعة المهنة عن معرفة وقصد بذلك. ويجب أن يلتزم بالمبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي (النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني)

كما تم بيانها في بداية الفصل. وقد يتعرض المحاسب إلى ظروف تهدد التزامه بهذه المبادئ، مما يتطلب وجود إجراءات وقائية للتعامل مع هذه التهديدات وتقليلها لمستوى مقبول.

1.4.2 تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب

فيما يلي أمثلة على الظروف (التهديدات) التي قد تؤثر على التزام المحاسب بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة:

1. تهديد المصلحة الشخصية:

- امتلاك مصالح مالية أو الحصول على قروض أو كفالات من رب العمل.
- المشاركة في ترتيبات التعويض التحفيزية المقدمة من قبل رب العمل.
- الاستخدام الشخصي غير المناسب لأصول الشركة.
- القلق بشأن الأمان الوظيفي.
- الضغط التجاري الخارجي.

2. تهديد المراجعة الذاتية:

- تحديد المعالجة المناسبة لاندماج أعمال تم بحث جدواه الاقتصادية.

3. تهديد التأييد:

- الدعم والترويج لموقف صاحب العمل في الوضع المالي أو الضريبي مثلاً بشكل غير مدروس.

4. تهديد التآلف:

- تحمل المحاسب لمسؤولية إعداد التقارير المالية، عندما يكون أحد أفراد عائلته المباشرين أو القريبين موظفاً في المنشأة ويتخذ قرارات تؤثر على إعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة.
- علاقة ارتباط طويلة الأمد مع المدراء والمسؤولين في الشركة أو الشركات التي تقدم لهم خدمة المحاسبة.
- قبول هدايا مادية أو الحصول على معاملة تفضيلية.

5. تهديد المضايقة:

- التهديد بطرد أو استبدال المحاسب أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو أحد الأقارب نتيجة الاختلاف مع رب العمل في مسألة مبدأ محاسبي معين أو الطريقة التي ينبغي بها إعداد التقارير حول المعلومات المالية.
- وجود مسؤول أو موظف متنفذ ذو شخصية مهيمنة تحاول التأثير على عملية اتخاذ القرار، كالإصرار على تطبيق مبدأ محاسبي معين.

2.4.2 الإجراءات الوقائية

يجب على المحاسب تحديد إمكانية وجود أي من التهديدات السابقة والعمل على تجنبها أو تقليصها لمستوى مقبول بحيث لا تؤثر على أدائه لمهامه بالشكل الصحيح ووفقاً لأخلاقيات المهنة، أو أن يقوم برفض الارتباط بالبيانات والتقارير غير الصحيحة والتفكير بالاستقالة إذا لم يتمكن من ذلك. وتقسم الإجراءات الوقائية للتعامل مع هذه التهديدات إلى ما يلي:

1. الإجراءات الوقائية التي تتضمنها المتطلبات المهنية أو التشريعية أو الأنظمة:

- متطلبات التعليم والتدريب والخبرة اللازمة لمزاولة العمل كمحاسب.
- متطلبات التطوير المهني المستمر للمحافظة على الكفاءة.
- أنظمة الحوكمة.
- المعايير المهنية لأداء المهمة (كمتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تحدد المعالجات المحاسبية والسياسات المقبولة).
- آليات المراقبة والتأديب التي تتضمنها المهنة والأنظمة.
- مراجعة طرف ثالث للإجراءات والنتائج التي يصل إليها المحاسب.

2. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:

- الأنظمة الرقابية لدى الشركة أو غيرها من الهياكل الرقابية.
- الأخلاقيات والسلوكيات المحددة والمتبعة لدى الشركة.
- إجراءات التوظيف لدى الشركة التي تؤكد على أهمية تعيين موظفين أكفاء ذوي قدرات عالية.
- أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة.
- عمليات التأديب وأنظمة العقوبات المناسبة.
- القيادة التي تشدد على أهمية السلوك الأخلاقي والتوقع بأن يتصرف الموظفون بطريقة أخلاقية.
- سياسات وإجراءات رقابة جودة أداء الموظفين.
- إبلاغ سياسات وإجراءات الشركة لكافة الموظفين في الوقت المناسب، بما في ذلك التعديلات التي تطرأ عليها، مع التدريب والتعليم المناسب والمستمر على مثل هذه السياسات والإجراءات.
- سياسات وإجراءات تشجيع الموظفين على إبلاغ أية مسائل أخلاقية تقلقهم إلى المستويات العليا ضمن المؤسسة التابعين لها دون خوف من العقاب.
- استشارة محاسب مهني آخر مناسب عند الحاجة (مع مراعاة مبدأ السرية).

3.4.2 حالات خاصة لقواعد السلوك المهني الأخلاقي للمحاسبين

1. **التضاريات المحتملة:** قد تتعارض أحياناً مسؤوليات المحاسب للالتزام بالمتطلبات المهنية مع مصالح الشركة التي يعمل فيها وبالتالي قد يتعرض لضغط صريح أو ضمني من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو أي من المسؤولين في الشركة للقيام بما يلي:
 - فعل مناقض للقانون أو الأنظمة.
 - فعل مناقض للمعايير الفنية أو المهنية.
 - تسهيل إستراتيجيات إدارة الأرباح غير الأخلاقية أو غير القانونية.
 - تعتمد تضليل الآخرين كالمدقق الخارجي أو المقرضين (بما في ذلك التضليل عن طريق البقاء صامتاً).
 - إصدار أو الارتباط بتقرير مالي أو غير مالي يشوه الحقائق بشكل مادي، بما في البيانات المتعلقة بما يلي على سبيل المثال:
 - البيانات المالية.
 - الإقرار الضريبي.
 - الالتزام القانوني.
 - التقارير المطلوبة من قبل منظمي سوق الأوراق المالية.
- في مثل هذه الحالة ينبغي تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة لتجنب التهديدات والضغوط أعلاه، وقد تشمل هذه الإجراءات الوقائية ما يلي:
 - الحصول على المشورة حيثما كان مناسباً سواء من أشخاص من داخل الشركة أو من مستشار مهني مستقل أو هيئة مهنية ذات صلة.
 - القيام بإجراءات رسمية لتسوية النزاعات داخل الشركة.

2. العمل وفق المعرفة والخبرة:

- يجب على المحاسب مراعاة قبول المهام التي تتناسب مع معرفته وخبرته، وأن لا يبالغ في تحديد قدراته وتضليل رب العمل عمداً.
- يجب على المحاسب اللجوء إلى الاستشارة والمساعدة من قبل الخبراء في الحالات التي تستدعي ذلك.

5.2 الشك المهني

- يقصد بالشك المهني عدم إغفال الحالات التي قد تؤدي إلى وجود تحريفات في البيانات المالية، وبالتالي أن يكون المدقق متيقظاً لما يلي:
- أدلة التدقيق التي تتعارض مع أدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها.

- المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية الوثائق وإجراءات الاستجابة للاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق.
- الحالات التي قد تدل على وجود احتيال محتمل.
- الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى وضع إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية.

وبالتالي فإن الالتزام بمبدأ الشك المهني أثناء عملية التدقيق ضروري للحد من مخاطر:

- الإغفال عن ظروف غير عادية.
- المبالغة في التعميم عند استخلاص الاستنتاجات.
- استخدام افتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم النتائج الناشئة من ذلك.

إن اعتقاد المدقق بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة صادقون ونزهاء لا يعفيه من الالتزام بالشك المهني ولا يعني أن يرضى بأدلة تدقيق أقل من مقنعة عند الحصول على تأكيد معقول.

6.2 الحكم المهني

يعتبر استخدام الحكم المهني (الحكم الشخصي للمدقق) مهماً لإجراء عملية التدقيق بالشكل الملائم. حيث أنه لا يمكن تنفيذ المتطلبات المهنية لمعايير التدقيق الدولية والالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي ذات العلاقة خلال عملية التدقيق، دون تطبيق معرفة وخبرة المدقق ذات العلاقة على الحقائق والظروف التي يواجهها. ويعد استخدام الحكم المهني ضرورياً عند قيام المدقق بتحديد:

- الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المستخدمة لتحقيق متطلبات معايير التدقيق الدولية وجمع أدلة التدقيق.
- تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وما إذا كانت هناك حاجة إلى القيام بالمزيد من إجراءات التدقيق من أجل الحصول على أدلة إثبات مناسبة لإصدار الرأي، وبالتالي تحقيق الأهداف الكلية للمدقق.
- تقييم أحكام الإدارة في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الخاص بالمنشأة، مثل تحديد البديل المحاسبي المناسب وأثر ذلك على البيانات المالية المعدة.
- استخلاص الاستنتاجات بالاستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها مثل تقييم مدى معقولية التقديرات التي تضعها الإدارة لدى إعداد البيانات المالية.

وتحتاج حالات استخدام مدقق الحسابات لحكمه المهني إلى توثيقها بشكل مناسب، من خلال إعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير - لا يملك أية صلة سابقة مع عملية التدقيق - من فهم الأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها من قبل المدقق عند التوصل إلى الاستنتاجات المتعلقة بالمسائل الهامة الناشئة

أثناء عملية التدقيق. ولا ينبغي استخدام الحكم المهني كمبرر لقرارات المدقق ما لم تكن مدعومة بحقائق وظروف أو بأدلة تدقيق كافية ومناسبة.

3. الشروط الواجب توافرها لقبول عملية التدقيق

يتم تعيين المدقق الخارجي بواسطة المالك/الملاك كقاعدة عامة. حيث يتم التعيين من قبل المالك في المنشآت الفردية، أو من قبل الشركاء في شركات الأشخاص، أو من قبل المساهمين (الهيئة العامة) أو مجلس الإدارة بتفويض من الهيئة العامة في الشركات المساهمة، وقد تلعب لجنة التدقيق دور مهم في ذلك.

ويجوز أن يتم تعيين أكثر من مدقق لتدقيق البيانات المالية، وفي هذه الحالة يصبح هؤلاء المدققون مسؤولون مسؤولية تضامنية عن أداء الخدمة المطلوبة. أما بالنسبة لتعيين مدقق الحسابات خلال فترة التأسيس أو بداية عمر المنشآت فالقانون أعطى الحق للجنة المؤسسين أو للهيئة التأسيسية للقيام بانتخاب مدققي الحسابات وتحديد أتعابهم.

أما بالنسبة للمدقق - وقبل الموافقة على قبول التكليف للقيام بعملية التدقيق - فيجب أن تتم عملية القبول وفقاً للإجراءات المتبعة في نظام رقابة الجودة المطبق، والتي عادة ما تتضمن:

1. إجراءات لتقييم العملاء المتوقعين وللموافقة عليهم كعملاء، ويمكن أن تتضمن إجراءات التقييم ما يلي:

- الحصول على ومراجعة البيانات المالية المتاحة التي تتعلق بالعمل المتوقع، مثل التقارير السنوية والبيانات المالية المرحلية.
- الاستعلام من أطراف أخرى كموظفي بنك العميل المتوقع والمستشارين القانونيين وآخرين في مجتمع المال والأعمال عن أية معلومات تتعلق بالعمل والتي لها تأثير على تقييم قبول التكليف.
- الاتصال مع المدقق السابق، والاستفسار عن الحقائق التي يمكن أن تؤثر على نزاهة الإدارة، والخلافات مع الإدارة حول السياسات المحاسبية وإجراءات التدقيق أو أية أمور مهمة مشابهة وأسباب تغيير المدققين.

- تقييم استقلالية مكتب التدقيق وقدرته على خدمة العميل المتوقع.
- الأخذ في الاعتبار الحاجة للمهارات والكفاءة الفنية المناسبة لنشاط العميل المتوقع.
- التأكد من أن قبول العميل لن يشكل خرقاً لقواعد المهنة الأخلاقية.

2. تعيين شخص أو مجموعة بمستويات إدارية مناسبة لتقييم المعلومات التي تم الحصول عليها المتعلقة بالعمل المتوقع، لاتخاذ قرار القبول، مع مراعاة مايلي:

- أنواع الارتباطات التي لا تقبلها الشركة أو التي يمكن قبولها تحت ظروف معينة فقط.
- توثيق النتائج التي تم التوصل إليها.
- إبلاغ الموظفين المناسبين بسياسات وإجراءات الشركة لقبول العملاء.

3. تعيين مسؤولين عن إدارة ومراقبة الامتثال لسياسات وإجراءات شركة التدقيق لقبول العملاء.

وعند حصول المدقق على كتاب من العميل باختياره لتدقيق البيانات المالية للمنشأة، وقبل موافقته بقبول مهمة التدقيق وإصداره لكتاب التعيين، يجب أن يقوم بـ:

1. الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن الأمور التالية:
 - إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
 - تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً من أجل إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.
2. السماح للمدقق الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والعقود والمستندات وغيرها من الأمور ذات العلاقة.
3. تزويد المدقق بالمعلومات الإضافية التي قد يطلبها لتحقيق هدف عملية التدقيق.
4. التأكد أن إطار إعداد التقارير المالية الذي تم تطبيقه في إعداد البيانات المالية مقبول.
5. وصول المدقق غير المقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
6. عدم فرض أية قيود على نطاق عمل المدقق قبل قبول عملية التدقيق، وفي حال فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المدقق فيما يخص عملية تدقيق مقترحة بحيث يعتقد المدقق بأن هذا القيد سيؤدي إلى حجب الرأي حول البيانات المالية، فينبغي أن يرفض المدقق القيام بعملية التدقيق، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.
7. تقييم مدى وجود أي تهديدات للمبادئ الأساسية لعملية التدقيق، والتي تم مناقشتها سابقاً في هذا الفصل، وتحديد مدى القدرة على تقليص هذه التهديدات إلى مستوى منخفض مقبول يسمح بقبول عملية التدقيق. وهذا يتطلب من المدقق جمع المعلومات اللازمة لتقييم مدى وجود أي من هذه التهديدات، ومن هذه المعلومات:
 - أسماء الشركاء والمدراء والموظفين الأساسيين المؤثرين لتحديد وجود أي تهديد على الاستقلالية.
 - أنواع النشاطات التي تمارسها المنشأة لتحديد وجود أي تهديد للكفاءة في أداء مهمة التدقيق.
 - وجود أية اتفاقيات أخرى مع المنشأة قد تؤثر على موضوعية المدقق في أداء عملية التدقيق، كإعداد البيانات المالية أو المشاركة في تصميم أو تنفيذ النظام المالي والمحاسبي.

وعلى المدقق عند قبول مهمة التدقيق توثيق ما يلي:

- القضايا المتعلقة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها.
- الاستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق وأي نقاشات ذات علاقة مع المؤسسة والتي تدعم هذه الاستنتاجات.

- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على عملية التدقيق. والمشاورات التي تمت خلال فترة أخذ قرار القبول.

4. كتاب التكلفة وتحديد طبيعة ومدى عملية التدقيق

1.4 محتويات كتاب التكلفة

بعد قبول عملية التدقيق، يجب تدوين شروط التكلفة المتفق عليها في كتاب تكلفة (تعيين) أو أي شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية قبل المباشرة بالمهمة، وذلك لتجنب أي سوء فهم متعلق بالمهمة، بالإضافة إلى توثيق موافقة الطرفين على شروط التكلفة ومسؤولية كل منهما، ويجب أن يتضمن كتاب التكلفة (التعيين) ما يلي:

1. الهدف من عملية التدقيق، وهو إبداء الرأي حول عدالة البيانات المالية.
2. أن الإدارة هي المسؤولة عن:
 - إعداد البيانات المالية، وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق.
 - تصميم أنظمة رقابة داخلية فاعلة، لإعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.
3. تحديد نطاق عملية التدقيق، مع الإشارة إلى التشريعات والمعايير ذات العلاقة.
4. شكل أية تقارير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج التدقيق. وبيان باحتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.
5. الإطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال التدقيق يتم طلبها.

كما قد يحتوي كتاب التكلفة، وحسب رغبة المدقق، الإشارة إلى الأمور التالية:

1. أن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها في بقاء بعض المعلومات الخاطئة الجوهرية غير مكتشفة، رغم تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك بسبب طبيعة الاختبارات والمحددات الملزمة لعملية التدقيق.
2. شكل أي تبليغ آخر أو تقارير أخرى حول نتائج عملية التدقيق.
3. الترتيبات المتعلقة بتخطيط وأداء عملية التدقيق، بما في ذلك تكوين فريق التدقيق.
4. التوقع بأن الإدارة ستقدم إقرارات خطية حول بعض البنود والمعلومات خلال عملية التدقيق.
5. موافقة الإدارة على تزويد المدقق بمسودة البيانات المالية وأي معلومات مصاحبة أخرى في الوقت المحدد من أجل السماح له باستكمال عملية التدقيق وفقاً للجدول الزمني المقترح.
6. موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالحقائق التي قد تؤثر على البيانات المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها أثناء الفترة الممتدة من تاريخ إصدار تقرير المدقق وحتى تاريخ إصدار البيانات المالية.
7. الأساس الذي سيتم حساب الرسوم بناء عليه وأية ترتيبات لإصدار الفواتير.

8. الطلب من الإدارة بأن تقر باستلام كتاب تعيين عملية التدقيق وأن توافق على شروط التكليف المحددة في كتاب التعيين.

كما يجب أن يتم الإشارة إلى الأمور التالية أيضاً في كتاب تعيين عملية التدقيق، إن وجدت:

1. الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين وخبراء آخرين في بعض جوانب عملية التدقيق.
2. الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين داخليين وكادر عمل آخر تابع للمنشأة.
3. الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، إن وجد، في حالة إجراء عملية تدقيق لأول مرة.
4. أي تقييد مفروض على مسؤولية المدقق عند وجود مثل هذه الاحتمالية.
5. أية اتفاقيات إضافية بين المدقق والمنشأة.
6. أي التزام يتعلق بتزويد الأطراف الأخرى بأوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق.

2.4 عمليات التدقيق المتكررة

قد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعيين لعملية تدقيق جديدة أو اتفاقية خطية أخرى في كل فترة. ومع ذلك قد تجعل العوامل التالية من المناسب إعادة إرسال كتاب التعيين وأي تعديلات فيه في الفترات التالية:

1. أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق عملية التدقيق.
2. أي تغيير في شروط التكليف.
3. حدوث تغيير في الإدارة.
4. حدوث تغيير هام في الملكية والملاك.
5. حدوث تغيير هام في طبيعة وحجم أعمال المنشأة.
6. أن يكون ذلك وفقاً للمتطلبات القانونية أو التنظيمية.

3.4 عمليات تدقيق العناصر

عندما يكون مدقق المنشأة الأم هو نفس مدقق العنصر (كالشركات التابعة)، تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد ما إذا سيتم إرسال كتاب تعيين منفصل لعملية التدقيق إلى العنصر ما يلي:

1. من الذي يعين مدقق العنصر.
2. هل سيتم إصدار تقرير منفصل للمدقق حول العنصر.
3. المتطلبات القانونية المتعلقة بالتعيينات الخاصة بالتدقيق.
4. نسبة ملكية المنشأة الأم.
5. مدى استقلالية إدارة العنصر عن المنشأة الأم.

4.4 التغيير على بنود اتفاقية التدقيق

يجب على المدقق الذي يُطلب منه، وقبل إكماله مهمة التدقيق، بتغيير التكاليف إلى تكليف آخر يتضمن مستوى ثقة أقل، أن يدرس مدى ملائمة قيامه بذلك، مع مراعاة الآتي:

1. إن الطلب المقدم من العميل إلى المدقق بتغيير التكاليف قد يكون لمسيبات معقولة تبرر طلب تغيير شروط التكاليف، كتغير في الظروف التي تؤثر على الحاجة إلى الخدمة، كتغير المتطلبات القانونية التي كانت تفرض على العميل إصدار بيانات مالية مدققة. أو إلى سوء فهم العميل لطبيعة عملية التدقيق. أو إلى تحديدات على نطاق التدقيق مفروضة من قبل الإدارة.
2. وعلى العكس من ذلك فإن طلب التغيير لا يعتبر مقبولاً إذا ظهر بأن التغيير يعود إلى معلومات خاطئة أو غير كاملة أو غير مرضية، أو إلى تحديدات على نطاق التدقيق مفروضة من قبل الإدارة، أو لتجنب قيام المدقق بإبداء رأي متحفظ أو سلبي أو عدم إبداء رأي.
3. قبل الموافقة على تغيير التكاليف على المدقق الذي كلف بأداء مهمة التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق أن يدرس، إضافة للأمور الواردة أعلاه، أية تأثيرات قانونية أو تعاقدية يتضمنها التغيير.
4. إذا استنتج المدقق بأن هناك مبررات معقولة لتغيير التكاليف وأن أعمال التدقيق التي أنجزت مطابقة للمعايير الدولية للتدقيق ذات العلاقة بالتكاليف الجديد، فإن التقرير الصادر عنه يجب أن يكون ملائماً لشروط التكاليف التي تم إعادة النظر به. ولغرض تجنب إرباك مستخدم التقرير لا يجوز أن يتضمن التقرير الجديد الإشارة إلى:
 - التكاليف الأصلي.
 - أية إجراءات قد تم إنجازها بالتكاليف الأصلي، فيما عدا التكاليف الذي غير إلى تكليف يأخذ على عاتقه إجراءات متفق عليها، وأن الإشارة إلى الإجراءات التي أنجزت هو جزء عادي من التقرير.
5. عندما يتم تغيير شروط التكاليف، فعلى المدقق والعميل الاتفاق على الشروط الجديدة.

5. اعتبارات أخرى عند قبول عملية التدقيق

1.5 الاتصال بالمدقق السابق

عند تعيين المدقق لأول مرة بدلاً من مدقق سابق، يجب أن يتأكد من عدم وجود أسباب مهنية تبرر عدم قبوله ذلك التعيين، ويصعب القيام بذلك بدون اتصال مباشر مع المدقق السابق. ويحقق هذا الاتصال الأهداف التالية:

1. حماية المدقق من قبول التعيين في ظروف لا يعرف فيها كل الحقائق ذات الصلة. وأن يتأكد المدقق الجديد أن أسباب إجراء التغيير في التعيين مقبولة وتسمح بقبول التعيين بالشكل المناسب.
2. حماية أقلية المالكين في المنشأة الذين لا يعرفون تماماً كل ظروف التغيير المقترحة.
3. حماية مصالح المدقق السابق عندما يكون التغيير ناجماً عن التدخل أو محاولة التدخل في واجبات المدقق. فقد تشير المعلومات التي يقدمها المدقق السابق على سبيل المثال إلى أسباب مزعومة يقدمها

العميل من أجل التغيير ولكنها لا تطابق الحقيقة، وربما تكشف أن اقتراح تغيير المدقق كان لأن المدقق السابق متمسك بمواقفه، وينفذ بشكل صحيح مهامه، ووجود خلافات جوهرية مع العميل.

4. المحافظة على العلاقات الإيجابية التي يجب أن تتوفر بين جميع المدققين.

إن مدى قدرة المدقق السابق على مناقشة أمور العميل مع المدقق المقترح تعتمد على:

1. حصوله على موافقة العميل، و/أو

2. المتطلبات القانونية أو الأخلاقية التي تتعلق بالإفصاح عن المعلومات.

5. وفي جميع الحالات يجب أن يتعامل المدقق الجديد بأقصى درجات السرية وأن يعطى الاعتبار المناسب لأيّة معلومة يقدمها المدقق السابق. علماً بأن وجود أتعاب مستحقة للمدقق السابق ليست سبباً مهنياً يمنع مدققاً آخر من قبول التعيين.

وقبل الموافقة على التعيين، على المدقق الجديد أن يتأكد من أن العميل قد كشف للمدقق السابق عن التغيير وأعطاه الإذن بتزويده بالمعلومات اللازمة، ويفضل أن يكون ذلك خطياً، ليناظر الأمور والمعلومات بشكل كامل وبحرية تامة مع المدقق الجديد. وإذا رفض العميل ذلك الطلب، فعلى المدقق الجديد أن يرفض التعيين في غياب الظروف الاستثنائية والمعرفة التامة، وما لم يكن هناك رضا بالحقائق الضرورية.

إذا لم يستلم المدقق الجديد الجواب من المدقق السابق خلال وقت معقول، مع عدم وجود أسباب للاعتقاد بوجود أية ظروف استثنائية تحيط بعملية التغيير، يجب على المدقق الجديد أن يتصل مع المدقق السابق بوسيلة أخرى، وإن لم يحصل على جواب مرضٍ، ففي هذه الحالة يجب أن يرسل المدقق الجديد رسالة أخرى يذكر فيها افتراض عدم وجود سبب مهني يمنع قبول التعيين مع وجود النية لقبول ذلك.

2.5 نزاهة الإدارة

يجب أن يقوم المدقق بجمع المعلومات المناسبة للحكم على نزاهة وأمانة الإدارة ولو بشكل مبدئي، وهذا يساعد المدقق في تقدير مخاطر قبول التكليف واتخاذ القرار المناسب. ويمكن جمع هذه المعلومات من مصادر مختلفة كالمدقق السابق والمستشارين القانونيين والبنوك ومجلات الأعمال ومن خلال خبرته ومعرفته السابقة. وعادة ما تتضمن تلك المعلومات مدى التزام الإدارة بالقيام بمسؤولياتها، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

1. مسؤولية الإدارة عن منع واكتشاف الخطأ والاحتيال: تحتاج الإدارة وبإشراف الأشخاص المكلفين

بالرقابة إلى وضع توجه سليم للشركة وخلق ثقافة للأمانة والأخلاق العالية والمحافظة عليها، وإنشاء الأنظمة الرقابية المناسبة لمنع واكتشاف الخطأ والاحتيال داخل المنشأة.

2. مسؤولية الإدارة والأشخاص المكلفين بالرقابة عن فعالية النظم المحاسبية وسلامة التقرير المالي للمنشأة، وأن الأنظمة الرقابية المناسبة قد وضعت في الموضع الصحيح أو الملائم، بما في ذلك الرقابة المالية.

3. مسؤولية الإدارة بشأن الالتزام بالقوانين والأنظمة: إن الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن فعاليات المنشأة تسير حسب القوانين والأنظمة، واكتشاف أي حالات عدم التزام تقع أيضاً. وفيما يلي

بعض السياسات والإجراءات التي قد تساعد الإدارة على الوفاء بمسؤولياتها لمنع واكتشاف عدم الالتزام:

- مراقبة المتطلبات القانونية والتأكد من أن إجراءات التشغيل قد صممت لمقابلة هذه المتطلبات.
 - تأسيس وتشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية.
 - وضع قواعد سلوكية للعمل، والإعلان عنها وإتباعها.
 - التأكد من أن الموظفين قد تدربوا بشكل ملائم على قواعد العمل هذه وفهموها.
 - مراقبة الالتزام بقواعد العمل واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه الموظفين الذين لا يلتزمون بها.
 - تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة في مراعاة المتطلبات القانونية.
 - الاحتفاظ بسجل يتضمن القوانين المهمة التي على المنشأة الالتزام بها ضمن اختصاصها القطاعي، إضافة إلى سجل بالشكاوي.
- وعند وجود مؤشرات على عدم نزاهة الإدارة فعلى المدقق رفض التكليف للقيام بعملية التدقيق.

3.5 القوانين المحلية والتشريعات

في إطار التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم تقوم الحكومة بدور بالغ الأهمية لحماية الاقتصاد الوطني من ناحية وحماية المستثمرين من ناحية أخرى من خلال إصدار التشريعات المناسبة والملائمة للمستجدات والتطورات كفضّل الشركات العملاقة وحالات إفلاس البنوك، ولذلك فإن التشريعات التي تؤثر في ممارسة المدققين لعملهم تشمل:

1. قانون الشركات السائد في الدولة وأنظمتها ولوائحها التنفيذية والتعليمات الصادرة بموجبه.
2. قانون هيئة الأوراق المالية وسوق المال السائد في الدولة وأنظمتها ولوائحها التنفيذية والتعليمات الصادرة بموجبه.
3. قانون مهنة المحاسبة والتدقيق السائد في الدولة وأنظمتها ولوائحها التنفيذية والتعليمات الصادرة بموجبه.
4. العديد من القوانين الأخرى مثل قانون البنوك وقانون التأمين وقانون ديوان المحاسبة وقانون المعاملات الإلكترونية وقانون غسيل الأموال وقانون الإستثمار وقانون الضرائب على الدخل والمبيعات وقانون التأجير التمويلي وغير ذلك من القوانين ذات العلاقة بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.

ولذلك تقع على المدققين مسؤولية الالتزام بتطبيق المتطلبات القانونية - كحد أدنى - عند ممارسة العمل المهني، وخاصة تلك المتعلقة بتدقيق البيانات المالية.

وتتولى جمعيات المحاسبين والمدققين الوطنية في معظم دول العالم، مهمة الإشراف والمتابعة للمدققين من خلال تشكيل لجان خاصة تعتني بالأمور التالية:

1. الترخيص لمزاولة المهنة، وما يتطلب ذلك من تدريب وتعليم مستمر وعقد امتحان.

2. التفتيش للتأكد من أن المحاسب المزاوول لمهنة التدقيق متفرغ لها ويقوم بمزاوولتها، كما أنه ملتزم بمعايير التدقيق المعتمدة وآداب السلوك المهني.

3. اتخاذ إجراءات التأديب المناسبة بعد النظر في الشكاوي بحق المدققين والتحقيق فيها.

وتتحدد علاقة معايير التدقيق الدولية مع معايير التدقيق الوطنية على أساس أنها لا تعطى الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها الأنظمة مع المعايير الوطنية، ويتضح ذلك من خلال ما ورد في مقدمة معايير التدقيق الدولية حيث تضمنت ما يلي:

1. يدرك مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية أن الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعليمات الصادرة عن المؤسسات الحكومية أو المهنية في كل بلد بدرجة مختلفة تؤثر في الممارسة المهنية لعمليات التدقيق.

2. يحاول المجلس أخذ مظاهر الاختلاف بين معايير التدقيق المطبقة في كل دولة بعين الاعتبار في محاولة لتحقيق القبول الدولي لمعايير التدقيق الدولية.

3. تكون الأولوية للمعايير والمتطلبات المحلية على تلك الصادرة عن المجلس إلا في الحالات التي لا توجد فيها معايير محلية عندئذ تطبق بصورة تلقائية المعايير الدولية.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إن المبدأ الأساسي لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسب المهني في الممارسة العامة هو:

- أ- الكفاءة المهنية.
- ب- الموضوعية.
- ج- الاستقلالية.
- د- جميعها لها نفس الأهمية.

2. قد تختلف بعض السلوكيات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين من دولة لأخرى بسبب:

- أ- اختلاف المعايير المحاسبية.
- ب- اختلاف السياسات المحاسبية.
- ج- اختلاف الثقافات واللغات والقوانين.
- د- جميع ما ذكر.

3. يقصد بالسلوك المهني:

- أ- الكفاءة المهنية.
- ب- الحفاظ على سرية المعلومات.
- ج- الأمانة عند القيام بالخدمات المهنية.
- د- العمل بطريقة تحافظ على سمعة المهنة وأخلاقياتها.

4. أي العبارات التالية صحيحة:

- أ- تنطبق نفس أخلاقيات المهنة على كل من المحاسب والمدقق.
- ب- لا تشترط الاستقلالية في عمل المحاسب.
- ج- لا تشترط الاستقلالية في عمل المدقق.
- د- جميع ما ذكر.

5. من الأمثلة على تهديدات التأييد:

- أ- وجود علاقة تجارية.
- ب- قبول هدايا مادية.
- ج- قبول هدايا غير مادية.
- د- لا شيء مما ذكر.

6. تقع مسؤولية محتويات الإقرار الضريبي بشكل أساسي على:

- أ- المحاسب المهني.
- ب- العميل.
- ج- المدقق.
- د- جميع ما ذكر.

7. يتم الحصول على الكفاءة المهنية عن طريق:

- أ- الشهادات العلمية.
- ب- الخبرة العملية.
- ج- الشهادات المهنية.
- د- جميع ما ذكر.

8. من الحالات التي قد تفقد المدقق استقلاليته:

- أ- التدقيق على شركة يمتلك فيها أسهم
- ب- التدقيق على شركة تماثل أنشطتها التجارية قيمتها متدنية.
- ج- إعداد البيانات المالية لشركة تدقق من
- د- التدقيق على شركة لسنتين متتاليتين.
- شركة تدقيق أخرى.
- مجلس إدارتها.

9. أي من التالية لا يعتبر من التهديدات للمبادئ الأساسية للمحاسب المهني:

- أ- تهديد المصلحة الشخصية.
- ب- تهديد التأييد.
- ج- تهديد الموضوعية.
- د- تهديد التآلف.

10. المحاسب المهني في قطاع الأعمال هو:

- أ- المحاسب الذي يشارك في إعداد
- ب- المحاسب الذي يقوم بتدقيق البيانات المالية.
- ج- المحاسب الذي يقوم بتزويد الإدارة
- د- (أ + ج).
- بالمعلومات المالية المفيدة لاتخاذ القرارات.

11. من الإجراءات الوقائية على مستوى بيئة العمل:

- أ- متانة نظام الرقابة الداخلية.
- ب- المتطلبات المهنية في معايير التدقيق الدولية.
- ج- ما تسمح به التشريعات من ممارسات.
- د- تدريب الموظفين في شركة التدقيق على سياسات أخلاقيات العمل.

12. يقصد بالموضوعية:

- أ- العدالة وعدم التحيز.
- ب- العدالة والأمانة.
- ج- حسن أداء المهام.
- د- جميع ما ذكر.

13. تهدف قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين إلى:

- أ- زيادة ثقة المستخدمين لنتائج أعمال
- ب- فرض السلوكيات الواجب اتباعها من قبل المحاسبين المهنيين.
- ج- نشر أخلاقيات جيدة في المجتمع.
- د- توثيق الأخلاقيات التي يسعى الاتحاد الدولي

للمحاسبين لتثبيتها.

14. ما هو الإجراء الوقائي المناسب عند وجود ضغوطات من العميل لتخفيض إجراءات عمل المدقق من خلال تخفيض الأجر:

- أ- أن يقبل المدقق ذلك مع تقليل إجراءاته الأقل أهمية مقارنة مع باقي الإجراءات.
- ب- أن يقبل المدقق ذلك مع عدم تعديل الإجراءات اللازمة حتى لو كانت الأتعاب منخفضة جداً.
- ج- رفض القيام بمهمة التدقيق.
- د- زيادة قيمة الأتعاب لتخفيضها لاحقاً إلى المستوى المطلوب عند مساومة العميل.

15. أي من التالية ليست من الأمثلة على تهديدات المضايقة:

- أ- تهديد شركة التدقيق بالطرد أو الفصل من عملية التدقيق.
- ب- تهديد شركة التدقيق بعدم التجديد والاستبدال.
- ج- تهديد شركة التدقيق بالمقاضاة إذا أصدرت رأي معين.
- د- تهديد شركة التدقيق بعدم تزويدها ببيانات مطلوبة.

16. ينبغي على شركات التدقيق تجنب:

- أ- الأتعاب المشروطة.
- ب- قبول أتعاب أقل من الآخرين.
- ج- الأتعاب المحسوبة وفقاً للجهد.
- د- الأتعاب المحسوبة وفقاً لساعات العمل.

17. إن هدف التكليف بعمليات التأكيد الأخرى هو:

- أ- تقديم تقرير بالحقائق المكتشفة.
- ب- تمكين المراجع من توفير الأدلة التي تتطلبها عملية المراجعة.
- ج- توفير إرشادات حول المعلومات المالية.
- د- لا شيء مما ذكر.

المستقبلية للشركة.

18. قد يرغب المدقق بإضافة جميع ما يلي عدا واحدة في كتاب التكليف:

- أ- ترتيبات تتعلق بتخطيط عملية التدقيق.
- ب- تأييد العميل لشروط التكليف خطياً.
- ج- الإشارة إلى أي اتفاقيات أخرى مع العميل.
- د- أي تقارير أخرى يتوقع إصدارها.

19. يتم إرسال كتاب تكليف جديد عند إعادة التكليف في جميع الحالات التالية عدا واحدة:

- أ- كمتطلب قانوني.
- ب- تغيير الأتعاب.
- ج- تغيير في الإدارة.
- د- تغيير طبيعة وحجم أعمال الشركة.

20. تتضمن الاستقلالية:

- أ- استقلال الشكل واستقلال المظهر.
- ب- استقلال الفكر والاستقلال الذهني.
- ج- استقلال الشكل والموضوعية.
- د- لا شيء مما ذكر.

21. يتم تدقيق البيانات المالية لتحديد ما إذا:

- أ- المنشأة تعمل بكفاءة وفعالية.
 - ب- التزام المنشأة بالتعليمات.
 - ج- التزام الإدارة بمسؤولياتها تجاه
 - د- لا شيء مما ذكر.
- المساهمين.

22. تعني الاستقلالية:

- أ- المحافظة على علاقة مالية غير مباشرة ب- اتخاذ وجهة نظر موضوعية غير متحيزة.
 - مع العميل.
 - ج- عدم تقديم أي خدمات للعملاء ذوي
 - د- تقديم النصح والتأييد للعملاء.
- الصلة.

23. عند تقديم خدمات التدقيق يجب بذل العناية المهنية:

- أ- المعقولة.
- ب- المتميزة.
- ج- الخالية من الأخطاء.
- د- المطلقة.

24. يقدم المدقق تأكيد معقول حول عدالة البيانات المالية. إن هذا يعني أن المدقق:

- أ- غير ضامن لصحة البيانات المالية.
 - ب- غير مسؤول عن عدالة البيانات المالية.
 - ج- مسؤول عن إصدار رأي عن البيانات
 - د- مسؤول عن اكتشاف كافة التحريفات.
- المالية فقط.

25. هدف عملية التدقيق:

- أ- ابداء رأي فني محايد حول عدالة ب- تقليل مخاطر التدقيق من خلال بذل العناية
 - البيانات المالية.
 - المهنية اللازمة.
 - ج- وضوح عملية التدقيق من خلال كتاب
 - د- جميع ما ذكر.
- التكليف الشامل الصحيح.

26. تعني المحافظة للكفاءة المهنية:

- أ- متابعة المستندات المتعلقة بمعايير ب- الحصول على الشهادات الأكاديمية.
- المحاسبية والتدقيق الدولية.
- ج- الحصول على الشهادات المهنية. د- جميع ما ذكر.

27. من مسببات القصور الضمني لعملية التدقيق:

- 1- عدم إلمام المدقق ببعض المتطلبات الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية.
- 2- وجود بعض التعقيدات الضمنية في متطلبات ممارسة مهنة التدقيق.
- 3- اعتماد المدقق على الحكم الشخصي كأساس لإصدار رأيه الفني المحايد.
- 4- الطبيعة الإختبارية لعملية التدقيق.

- أ- 1 فقط.
- ب- 1+2+3.
- ج- 1+2+4.
- د- 3+4.

28. يعني التشكك المهني:

- أ- تقييم إنتقادي لمدى صحة أدلة التدقيق ب- افتراض أن البيانات خاطئة.
- بهدف تقليل مخاطره إغفال الحالات المثيرة للشك.
- ج- افتراض عدم صحة البيانات المحاسبية د- (أ + ج).
- مسبقاً.

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض الحالات التي قد تشكل تهديداً لالتزام المدقق بالمبادئ الأساسية:

1. أن تكون الرسوم (أتعاب عملية التدقيق) مشروطة بنتائج التدقيق.
2. أن يتم تدقيق بيانات مالية معدة من قبل شركة التدقيق نفسها.
3. ارتباط طويل الأجل بين مدقق رئيسي في فريق التدقيق والعميل.
4. أن يكون أحد أعضاء فريق التدقيق حتى وقت قريب مديراً أو مسؤولاً لدى العميل.
5. أن شركة التدقيق تقدم خدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر في البيانات موضوع التدقيق.
6. وجود مخاوف لدى شركة التدقيق من فقدان عميل مهم.
7. أن يكون أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل مسؤولاً في شركة التدقيق حتى وقت قريب.
8. تأييد شركة التدقيق عملية إصدار الأسهم للعميل.
9. دخول المدقق في مفاوضات توظيف لدى العميل.

10. أن تعمل شركة التدقيق كمحامي للعميل في قضايا ونزاعات مع الغير .
11. يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع مسؤول لدى العميل .
12. الضغط على المدقق لقبول ممارسة محاسبية ما من موظف لدى العميل بداعي الخبرة الأعلى .

المطلوب: بيان نوع التهديد الذي تشكله كل حالة.

التمرين الثالث:

قد يتعارض ولاء المحاسب للمنشأة التي يعمل بها مع التزامه بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة، بحيث قد يتطلب حصول الشركة على قرض بنكي أن يتم تعديل البيانات المالية لتعكس مؤشرات أفضل.

المطلوب: أجب عن الفقرات التالية:

1. ما هو السلوك الواجب اتباعه في هذه الحالة؟
2. إذا أصرت الإدارة على التعديل، كيف يتصرف المحاسب؟
3. هل يفضل الحصول على استشارة خارجية لقبول أو رفض طلب الإدارة في مثل هذه الحالة؟ لماذا؟

التمرين الرابع:

تم تكليف شركة تدقيق من قبل شركة مساهمة التدقيق على بياناتها المالية لأول مرة بدلاً من المدقق السابق. أجب عن الاستفسارات التالية:

1. ما نوع المعلومات التي يجب التحري عنها لتحديد وجود أي تهديدات تآلف؟
2. ما نوع المعلومات التي يجب التحري عنها لتحديد وجود أي تهديدات على الكفاءة المهنية؟
3. ما هي الاعتبارات الأساسية التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب؟
4. إذا كانت هذه الشركة منافس رئيسي لعميل آخر وبينهما خلافات حول البيانات موضوع التدقيق، ما هو نوع التهديد الموجود؟ وما هي الإجراءات الوقائية الواجب اتباعها؟

التمرين الخامس:

ما هي الأمور الواجب توثيقها عند قبول عميل جديد؟

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ج	ج	د	ب	د	ب	د	ب
9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
ج	د	أ	أ	أ	ج	د	أ
17.	18.	19.	20.	21.	22.	23.	24.
أ	ج	ب	أ	د	ب	أ	أ
25.	26.	27.	28.				
أ	أ	د	د				

التمرين الثاني:

تهديد المصلحة الشخصية	- أن تكون الرسوم (أتعاب عملية التدقيق) مشروطة بنتائج التدقيق.
تهديد المراجعة الذاتية	- أن يتم تدقيق بيانات مالية معدة من قبل شركة التدقيق نفسها.
تهديد التآلف	- ارتباط طويل الأجل بين مدقق رئيسي في فريق التدقيق والعميل.
تهديد المراجعة الذاتية	- أن يكون أحد أعضاء فريق التدقيق حتى وقت قريب مديراً أو مسؤولاً لدى العميل.
تهديد المراجعة الذاتية	- أن شركة التدقيق تقدم خدمات أخرى للعميل تؤثر بشكل مباشر في البيانات موضوع التدقيق.
تهديد المصلحة الشخصية	- وجود مخاوف لدى شركة التدقيق من فقدان عميل مهم.
تهديد التآلف	- أن يكون أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل مسؤولاً في شركة التدقيق حتى وقت قريب.
تهديد التأييد	- تأييد شركة التدقيق عملية إصدار الأسهم للعميل.
تهديد المصلحة الشخصية	- دخول المدقق في مفاوضات توظيف لدى العميل.
تهديد التأييد	- أن تعمل شركة التدقيق كمحامي للعميل في قضايا ونزاعات مع الغير.
تهديد التآلف	- يرتبط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع مسؤول لدى العميل.
تهديد المضايقة	- الضغط على المدقق لقبول ممارسة محاسبية ما من موظف لدى العميل بداعي الخبرة الأعلى.

التمرين الثالث:

1. ما هو السلوك الواجب اتباعه في هذه الحالة؟
رفض المشاركة في هذا التلاعب.
2. إذا أصرت الإدارة على التعديل، كيف يتصرف المحاسب؟
التفكير بالاستقالة.
3. هل يفضل الحصول على استشارة خارجية لقبول أو رفض طلب الإدارة في مثل هذه الحالة؟ لماذا؟
نعم، لتحديد مسؤوليات المحاسب تجاه الآخرين.

التمرين الرابع:

1. ما نوع المعلومات التي يجب التحري عنها لتحديد وجود أي تهديدات تآلف؟
جمع المعلومات الخاصة بملاك ومديري وموظفي العميل الرئيسيين لتحديد التهديدات المتعلقة بـ:
- ارتباط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل.
- ارتباط أحد أعضاء فريق التدقيق بعلاقة عائلية مباشرة أو وثيقة مع موظف لدى العميل، يمارس تأثيراً هاماً -بحكم منصبه- على موضوع التدقيق.
- أن يكون أحد المدراء أو المسؤولين لدى العميل مسؤولاً في شركة التدقيق حتى وقت قريب.
2. ما نوع المعلومات التي يجب التحري عنها لتحديد وجود أي تهديدات على الكفاءة المهنية؟
المعلومات المتعلقة بطبيعة عمليات ونشاط المنشأة، لتحديد امتلاك فريق التدقيق المهارة والمعرفة والكفاءة لتدقيق العمليات والنشطة التي تمارسها المنشأة.
3. ما هي الاعتبارات الأساسية التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب؟
يتم تحديد الأتعاب بناءً على الجهد والوقت المتوقع بذله والخبرة المستخدمة.
4. إذا كانت هذه الشركة منافس رئيسي لعميل آخر وبينهما خلافات حول البيانات موضوع التدقيق، ما هو نوع التهديد الموجود؟ وما هي الإجراءات الوقائية الواجب اتباعها؟
التهديد هو تهديد تضارب المصالح، وعلى المدقق هنا القيام بالإجراءات الوقائية التالية:
- إعلام العميل بالمصلحة أو الأنشطة التجارية التي تمثل تضارب المصالح، والحصول على موافقته للتصرف في مثل هذه الظروف.
- إبلاغ جميع الأطراف بأنه يمثلهم بمسألة ما تكون فيها مصالحهم متضاربة والحصول على موافقتهم على ذلك.
- استخدام فرق عمل مختلفة لكل عميل.

- منع وصول فرق العمل إلى معلومات بعضها البعض.
- المراجعة المنتظمة لتطبيق الإجراءات الوقائية من قبل فرد رئيسي ليس له علاقة بعمليات العمل ذات الصلة.

التمرين الخامس:

- على المدقق عند قبول مهمة التدقيق توثيق ما يلي:
- القضايا المتعلقة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها.
 - الاستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق وأي نقاشات ذات علاقة مع المؤسسة والتي تدعم هذه الاستنتاجات.
 - الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على عملية التدقيق، والمشاورات التي تمت خلال فترة أخذ قرار القبول.

محور التدقيق

الفصل الثاني: التخطيط لعملية التدقيق

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- مفهوم التخطيط لعملية التدقيق وأهمية ذلك.
- المراحل التي تمر بها عملية التخطيط.
- المخاطر التي تتضمنها عملية التدقيق.
- مفهوم الأهمية النسبية ودوره في تحديد التحريفات الجوهرية.
- مسؤولية الإدارة والمدقق في منع واكتشاف الخطأ والاحتيال.
- الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتحديد وتقييم المخاطر.

1. مفهوم عملية التخطيط ومراحلها

تمر عملية التدقيق بمراحل مختلفة، والشكل (1-2) يبين خطوات هذه المراحل. وتعد مرحلة التخطيط والتي تتضمن الخطوات (1-6) كما في الشكل (1-2) أهم مرحلة لعملية التدقيق كونها تنتهي بوضع إجراءات التدقيق التي يجب تنفيذها. وبالتالي تحدد المسار الذي سيسلكه فريق التدقيق لجمع أدلة الإثبات المناسبة لإصدار الرأي. وسيتم في هذا الفصل شرح هذه المرحلة بكل معطياتها.

1.1 ماهية مرحلة التخطيط

تختلف طبيعة ونطاق أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشأة والخبرة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق التدقيق في المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق. إن مرحلة التخطيط عملية مستمرة ومتكررة وكثيراً ما تبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة، وتستمر حتى أكمال عملية التدقيق الحالية.

وتشمل مرحلة التخطيط دراسة توقيت بعض الأنشطة والإجراءات التي ينبغي استكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق. ويشمل ذلك الحاجة للنظر في المسائل التالية:

- إطار إعداد التقارير المالية التي تم بموجبه إعداد البيانات المالية التي سيتم تدقيقها، بما في ذلك الحاجة للمطابقة مع إطار آخر لإعداد التقارير المالية.
- متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع مثل التقارير التي يفرضها منظمو القطاع.

الشكل (1-2) خطوات مراحل تدقيق البيانات المالية



8. تقييم النتائج ومقارنة التحريفات مع مستوى الأهمية النسبية

9. إصدار التقرير

- طبيعة عملية التدقيق المتوقعة، بما في ذلك عدد ومواقع الأقسام (المكونات) التي سيتم شمولها.
- طبيعة علاقة الرقابة بين الشركة القابضة (الأم) وأقسامها (مكوناتها) التي تحدد كيف سيتم توحيد البيانات المالية للمجموعة.
- مدى تدقيق الأقسام (المكونات) من قبل مدققين آخرين.
- طبيعة قطاعات الأعمال التي سيتم تدقيقها بما في ذلك تلك التي تحتاج إلى معرفة متخصصة.
- عمل المدققين الداخليين ومدى اعتماد المدقق المحتمل على هذا العمل.
- استخدام المنشأة للمؤسسات الخدمية وكيف يمكن للمدقق الحصول على أدلة فيما يتعلق بتصميم أو عمل أنظمة الرقابة التي يتم تطبيقها لدى مؤسسات الخدمة.
- الاستخدام المتوقع لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، على سبيل المثال أدلة التدقيق المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر واختبارات أنظمة الرقابة.
- أثر تقنية المعلومات على إجراءات التدقيق، بما في ذلك توفر البيانات والاستخدام المتوقع لأساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.
- التوقيت المتوقع لعملية التدقيق مع أية عمليات مراجعة للمعلومات المالية المرحلية وأثر المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء عمليات المراجعة هذه على التدقيق.

2.1 أهمية مرحلة التخطيط

- يتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة وبناء خطة تدقيق، وتتبع أهمية مرحلة التخطيط في عملية التدقيق في أنها تساعد المدقق على:
- تولية الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق.
 - تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
 - تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
 - اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة عند تحديد العمل المناسب لهم.
 - تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.
 - تنسيق العمل مع مدققو العناصر والخبراء.
 - الحكم على فعالية الإنجاز خلال مرحلة التنفيذ.

- التحقق من الالتزام بالمتطلبات المهنية وأن العمل المخطط يضمن تحقيق بذل العناية المهنية المعقولة.

3.1 أنشطة مرحلة التخطيط

- قبل تناول خطوات مرحلة التخطيط لعملية التدقيق (الخطوات 1-6 في الشكل السابق)، فإن اكتمال وفعالية مرحلة التخطيط تستلزم الاهتمام بالأمر التالي:
- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بإعداد التقارير، التاريخ المتوقع لإصدار البيانات المالية.
- تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمناقشة طبيعة ونطاق وتوقيت عمل التدقيق.
- أثر المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية عند المستوى الكلي للبيانات المالية على التوجيه والإشراف والمراجعة.
- الأسلوب الذي يؤكد به المدقق لأعضاء فريق العملية على الحاجة إلى الاحتفاظ بعقل متسائل وممارسة التشكك المهني عند جمع وتقييم أدلة التدقيق.
- نتائج عمليات التدقيق السابقة التي تتضمن تقييم فاعلية عمل الرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة نواحي الضعف المحددة والإجراءات المتخذة لمعالجتها.
- مناقشة المسائل التي قد تؤثر على التدقيق مع موظفي مكتب التدقيق المسؤولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة.
- التغيرات الهامة في العمل والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تقنية المعلومات وأساليب العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الدمج والتغير في الملكية.
- التطورات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية، مثل التغيرات في معايير المحاسبة المطبقة.
- التطورات الهامة الأخرى ذات العلاقة، مثل التغيرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة.

2. خطوات مرحلة التخطيط

1.2 المعرفة بطبيعة نشاط العميل

معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة التي يقوم بتدقيقها تمكنه من تحديد وفهم الحالات والعمليات والممارسات التي يظن المدقق بأن لها تأثير مهم على عملية الفحص وبناء برنامج التدقيق. إن مستوى معرفة المدقق يتضمن المعرفة العامة على مستوى الاقتصاد والقطاع الذي تعمل فيه المنشأة ومعرفة أكثر خصوصيةً وتفصيلاً بطبيعة ونشاط المنشأة نفسها.

1.1.2 المعلومات التي يحتاجها المدقق، وتشمل:

1. معلومات على مستوى الاقتصاد، وتشمل:
 - المستوى العام للنشاط الاقتصادي (كساد، ازدهار)، أسعار الفائدة وتوفر التمويل، التضخم، السياسات الحكومية (النقدية والمالية والضريبية).

- القوانين والتشريعات العامة، كقانون الشركات وقانون الضريبة.
- الحوافز المالية كبرامج الإعانة الحكومية.
- أسعار تحويل العملات الأجنبية.

2. معلومات على مستوى القطاع، وتشمل:

- ظروف وطبيعة السوق ودرجة المنافسة.
- طبيعة النشاط الدوري أو الموسمي.
- مخاطر العمل كمتطلبات التقنية العالية، سهولة دخول المنافسين، تدهور أو توسع العمليات.
- حالات الفشل وأسباب ذلك.
- المؤشرات المالية (معيار الصناعة للمؤشرات المالية الرئيسية).

3. معلومات على مستوى المنشأة، وتشمل:

- أ. الشكل القانوني للمنشأة: مؤسسة فردية أو من شركات الأشخاص أو من شركات الأموال.
- ب. الإدارة والملوك والأطراف ذات العلاقة: مجلس الإدارة، سمعة وخبرة الإداريين، وجود لجنة التدقيق ونطاق أنشطتها، التغييرات في المستشارين المهنيين.
- ج. النظام الإداري: الهيكل التنظيمي، أهداف الإدارة وفلسفتها، استخدام الموازنات التقديرية، الضغوط على الإدارة، أنظمة المعلومات الإدارية، التدقيق الداخلي.
- د. طبيعة وظروف عمل المنشأة: موقع معدات الإنتاج، المخازن، الأبنية الإدارية، الالتزامات التعاقدية، المنتجات أو الخدمات وأسواقها، الموردين الأساسيين للبضائع والخدمات، العملاء الأساسيين، البضاعة والعوامل الخاصة بها.
- هـ. الأداء المالي: سيولة المنشأة وربحيته وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة، النسب الرئيسية وإحصائيات التشغيل، تحليل الاتجاه للمؤشرات الأساسية.

إن الحصول على المعرفة المطلوبة لطبيعة العمل هي عملية مستمرة وتصادية، وعند الاستمرار في عملية التدقيق، فإن على المدقق تحديث وإعادة تقييم المعلومات التي تم تجميعها سابقاً، ومن ضمنها معلومات مستقاة من أوراق العمل للسنة السابقة. كما أن على المدقق عمل إجراءات مصممة لتحديد التغييرات المهمة التي حدثت منذ عملية التدقيق الأخيرة.

2.1.2 مصادر المعلومات عن طبيعة نشاط العمل

يمكن للمدقق الحصول على المعرفة الخاصة بالمنشأة والقطاع التابعة له من عدة مصادر، منها:

1. الخبرة السابقة مع المنشأة والقطاع التابعة له.
2. المناقشة مع أشخاص من المنشأة.
3. المناقشة مع موظفي التدقيق الداخلي والاطلاع على تقارير التدقيق الداخلي.

4. المناقشة مع مدقي الحسابات الآخرين ومع المستشار القانوني والمستشارين الآخرين الذين قدّموا خدمات للمنشأة أو للقطاع.
5. المناقشة مع أشخاص يتوفر لديهم حسن الإطلاع من خارج المنشأة (كالملاء، الموردين، المنافسين).
6. منشورات ذات علاقة بالقطاع (مثل الإحصائيات الحكومية، المجالات المهنية، التقارير الاقتصادية المنشورة، الصحف المالية).
7. التشريعات والأنظمة التي لها تأثير مهم في المنشأة.
8. الزيارات إلى مباني المنشأة ومعاملها.
9. وثائق صادرة عن المنشأة (مثل محاضر الاجتماعات، النشرات المرسلة إلى المساهمين أو المودعة لدى السلطات المنظمة، الموازنات التقديرية، التقارير الإدارية الداخلية، التقارير المالية الفصلية، دليل سياسة الإدارة، أدلة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، دليل الحسابات).

3.1.2 أهمية المعرفة بطبيعة نشاط العمل واستخداماتها

إن المعرفة بطبيعة نشاط العمل وجمع المعلومات المناسبة، يساعد المدقق في:

1. تقدير المخاطر وتشخيص المشاكل.
2. تخطيط وأداء عملية التدقيق بفعالية وكفاءة.
3. تقرير مستوى الأهمية النسبية وتقييم فيما إذا كان هذا المستوى لا يزال ملائماً.
4. تحديد المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.
5. دراسة مخاطر العمل وتعامل الإدارة معها.
6. وضع خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق.
7. تحديد نوع الاختبارات الملائمة ودرجة التركيز على الاختبارات التفصيلية.
8. تقييم التقديرات المحاسبية وإيضاحات الإدارة.
9. تحديد النواحي التي تحتاج إلى مهارات أو معلومات خاصة لتدقيقها.
10. تحديد الأطراف ذات العلاقة وعملياتها.
11. تقييم أدلة الإثبات.
12. توفير خدمات أفضل للعملاء.
13. تمييز المعلومات المتضاربة والظروف غير الاعتيادية (كالإحتيال وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة).
14. دراسة ملائمة السياسات المحاسبية والإفصاح في البيانات المالية.
15. تقييم الحاجة لمتخصصين وخبراء خارجيين. كاستخدام خبير في صناعة الماس والمجوهرات والخبير الإكتواري لتحديد مدى ملائمة القيمة الدفترية لإحتياطي خسارة التأمين.

ويجب على المدقق التأكد من أن المساعدين المشاركين في عملية التدقيق قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة لمساعدتهم في إنجاز أعمال التدقيق التي أنيطت بهم. كذلك على المدقق التأكد من أن المساعدين يفهمون الحاجة لأن يكونوا منتبهين لأية معلومات إضافية.

2.2 الإجراءات التحليلية الأولية

وتهدف الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى:

1. توسيع المعرفة بنشاطات العمل.
2. تحديد الحسابات والبند الأكثر خطورة لتركيز إجراءات التدقيق نحوها.
3. تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.
4. إمكانية التعرف على التحريفات المحتملة.
5. تخفيض الاختبارات التفصيلية لبعض البنود، كالتى تتصف بالثبات والاستقرار.

وتتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية وغير المالية مع:

1. المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
2. النتائج المتوقعة، مثل الموازنات التقديرية أو توقعات المدقق.
3. المعلومات القطاعية ومعايير الصناعة للمؤشرات المستخدمة. كمقارنة نسبة مجمل الربح لدى المنشأة إلى تلك السائدة في القطاع أو مع المنشآت الأخرى في نفس القطاع ذات الأحجام المتقاربة.
4. المعلومات غير المالية ذات العلاقة، مثل متوسط تكلفة الموظف، أو تكلفة ساعة التشغيل.

ومن الممكن استعمال عدة طرق لإنجاز الإجراءات أعلاه، وهذه الطرق تمتد من المقارنات البسيطة لغاية التحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة كتحليل الانحدار، كما قد تطبق الإجراءات التحليلية في البيانات المالية الموحدة أو في البيانات المالية المستقلة، أو في العناصر المنفردة في المعلومات المالية. ويعتمد اختيار المدقق للإجراءات وطرق ومستوى التطبيق على اجتهاده وحكمه المهني.

وللتعرف على مواطن الخطر التي قد تواجهه، يقوم المدقق ببحث الأرصدة والعلاقات غير العادية وغير المتوقعة في البيانات الإجمالية. ولتحقيق ذلك يعطي المدقق هنا أهمية للعلاقات المتداخلة التالية:

- المبيعات - حسابات المدينين.
- النقدية - حسابات المدينين.
- أوراق القبض - إيرادات الفوائد.
- حسابات المدينين - مخصص الديون والديون المعدومة.
- عدد أيام البيع والتحصيل (الفترة التشغيلية) - عدد أيام التسديد.
- الاستثمارات - إيرادات الاستثمارات.

- المخزون - تكلفة المبيعات.
- الأصول الثابتة - مصروف الاهتلاك.
- حسابات الدائنين - المخزون والمشتريات.
- الفائدة المستحقة - مصروف الفائدة.
- صافي الدخل - مصروف ضريبة الدخل.
- إجمالي الديون - إجمالي الأصول.

إن دراسة هذه العلاقات تفيد المدقق في التخطيط حيث يعطي أهمية لمواطن الضعف التي تظهر من تحليله لهذه العلاقات ومدى ما تظهره من علاقات غير عادية.

كما تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلتي التنفيذ وإصدار الرأي، وسيتم مناقشة تفاصيل ذلك في فصول لاحقة.

3.2 تحديد مخاطر التدقيق والمستوى الأولي للأهمية النسبية

1.3.2 مخاطر التدقيق

تعرف مخاطر التدقيق بأنها مخاطر أن يصدر المدقق رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، وتتمثل مخاطر التدقيق في إصدار رأي خاطئ، وعادة ما ترتبط هذه المخاطر بإصدار رأي نظيف رغم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية لم يكتشفها المدقق. ولا تتضمن مخاطر التدقيق مخاطر أن يعبر المدقق عن رأي بأن البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية بينما هي ليست كذلك. وتعد عملية تقييم المخاطر مسألة حكم مهني أكثر من كونها مسألة قادرة على القياس الدقيق.

ولا يستطيع المدقق الحد من مخاطر التدقيق بالكامل، أي أنه لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. ويعود ذلك للأسباب التالية:

1. استعمال الاختبارات (العينات)، بحيث قد توجد أخطاء في العناصر غير المأخوذة ضمن العينة.
 2. الضعف الذاتي لأي نظام محاسبي أو نظام رقابة داخلية.
 3. استخدام المدقق للحكم الشخصي.
 4. أن معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة، وذلك نتيجة وجود قيود ضمنية لعملية التدقيق ينتج عنها أن معظم أدلة التدقيق التي يستخدمها المدقق في التوصل إلى استنتاجاته وبناء رأيه ليكون مقنعاً أكثر منه قاطعاً. وتنشأ هذه القيود الضمنية من:
- أ. طبيعة التقارير المالية: تعتمد عملية إعداد البيانات على حكم الإدارة المتعلق بتطبيق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على حقائق وظروف المنشأة، وتحتوي العديد من بنود البيانات المالية على قرارات أو تقييمات ذاتية أو درجة من الشك، كما هو

الحال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تشكل جزءاً رئيساً من عملية إعداد البيانات المالية.

ب. طبيعة إجراءات التدقيق: هناك قيود عملية وقانونية على قدرة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة مثل:

- هناك احتمالية أن لا توفر الإدارة أو الآخرون، سواء بشكل متعمد أو غير متعمد، المعلومات الكاملة المرتبطة بإعداد البيانات المالية أو تلك المعلومات التي قد طلبها المدقق.

- وجود احتيال مبني على خطط معقدة ومنظمة بعناية تم تصميمها من أجل إخفائها. الأمر الذي قد يجعل المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق صحيحة بينما هي ليست كذلك.

- لا يعد التدقيق تحقيق رسمي في السلوكيات الخاطئة المزعومة، وبالتالي لا يمنح المدقق صلاحيات قانونية خاصة، مثل صلاحية البحث التي قد تكون ضرورية لمثل هذا النوع من التحقيق.

ج. إصدار التقارير المالية في مواعيدها، والموازنة بين المنفعة والتكلفة. بالرغم من أن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة لا تشكل بحد ذاتها أساساً مشروعاً لیتجاهل المدقق القيام بإجراء تدقيق معين لا بديل عنه أو ليكتفي بأدلة تدقيق غير مقنعة تماماً. ويساعد التخطيط الملائم في توفير الوقت والموارد الكافيين لإجراء عملية التدقيق، وبصرف النظر عن ذلك، يميل مدى ارتباط المعلومات، وبالتالي قيمتها، إلى التلاشي مع مرور الوقت، وهناك توازن يجب تحقيقه بين مدى موثوقية المعلومات وتكلفتها.

د. مسائل أخرى تؤثر على القيود الضمنية لعملية التدقيق:

- الاحتيال، وخاصة الاحتيال الذي تنورط فيه الإدارة العليا أو التآمر.
- وجود واكتمال علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- حدوث عدم امتثال للقوانين والأنظمة.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تجعل منشأة معينة تتوقف عن العمل كمنشأة مستمرة.

2.3.2 الأهمية النسبية

تعرف الأهمية النسبية بأنها مقدار الإغفال أو التحريف في البيانات المالية، الذي يعتقد المدقق في ضوء حكمه المهني، أنه يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم وقرار مستخدمي هذه البيانات.

إن تحديد المدقق لمستوى الأهمية النسبية هو أمر يعود للحكم المهني، ويتأثر بإدراك المدقق لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية للمعلومات المالية، على افتراض أن المستخدمين:

1. لهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة ورغبة في دراسة المعلومات في البيانات المالية باجتهاد معقول.

2. يفهمون أنه تم إعداد وعرض وتدقيق البيانات المالية عند مستويات هامة، وليس بشكل مطلق وكامل.
3. يدركون اللجوء للتقدير في قياس المبالغ بناءً على استخدام التقديرات والحكم واعتبار الأحداث المستقبلية.
4. يتخذون قرارات اقتصادية معقولة بناءً على المعلومات الواردة في البيانات المالية.

العوامل التي تؤثر في تحديد مستوى الأهمية النسبية:

1. الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوماً مطلقاً. قد يكون التحريف بمقدار معين جوهرياً في شركة صغيرة ولا يكون جوهرياً في شركة كبرى. فمثلاً 5000 دينار قد تكون مادية لشركة ما وغير مادية لشركة أخرى.
2. يجب توافر أسس لتقييم الأهمية النسبية. نظراً لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي، من الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية. وبعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر الأسس أهمية لتقرير ما الذي يعد جوهرياً، لأنه يمثل عنصراً حيوياً من المعلومات للمستخدمين. ومن المهم أيضاً أن يتم معرفة ما إذا كانت التحريفات تؤثر في منطقية بعض البنود أو الفئات الممكنة الأخرى مثل الأصول المتداولة، إجمالي الأصول، الالتزامات المتداولة، وحقوق الملكية.
3. العوامل النوعية تؤثر أيضاً في الأهمية النسبية. قد تكون أنواع معينة من التحريفات أكثر أهمية عند المستخدمين من غيرها حتى إذا تساوت القيم النقدية. وعلى سبيل المثال:
 - أ. تعد القيم التي تتضمن مخالفات أكثر أهمية من القيم الخاصة بالأخطاء غير المقصودة حتى إذا تساوت المبالغ النقدية لها.
 - ب. تعد التحريفات التي تنسم بالصغر جوهرية في ضوء الأهمية النسبية إذا كان هناك عواقب يحتمل ظهورها نتيجة الالتزامات التعاقدية، مثلاً أخطاء غير مادية تخص الموظفين أو شراء برنامج من غير حقوق أو أخطاء تخص البيئة يمكن أن تعرض الشركة لخسائر كبيرة بسبب القضايا.
 - ج. قد ينظر إلى التحريفات غير الجوهرية على أنها تحريفات جوهرية إذا أثرت على اتجاه الأرباح (إذا حولت نتيجة الأداء من ربح إلى خسارة مثلاً)، وبالتالي تؤثر على تقديرات المستخدم المستقبلية حول الشركة.
4. اختلاف أنواع المستخدمين وحاجاتهم.
5. ليس لها قوانين محددة، أو نسب ثابتة.
6. يتأثر بالشكل القانوني للمؤسسة مساهمة عامة أو تضامن أو مؤسسة فردية. يكون مستوى الأهمية النسبية (وبالتالي التحريفات المقبولة) في الشركات المساهمة أقل من شركات الأشخاص عادة، بسبب اتساع قاعدة المستخدمين عادة.

7. يختلف حسب هدف المؤسسة. إذا كانت المؤسسة ربحية يجب أن تكون أكثر دقة لأن المستخدمين للبيانات المالية شريحة واسعة.

8. مستوى خطر (مخاطرة) التدقيق المقبول. بحيث يتناسب عكسياً مع مستوى الأهمية النسبية.

- تخصيص مستوى الأهمية النسبية على مستوى البنود

عند وضع إستراتيجية التدقيق الكلية، إذا كان هناك فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر الأخطاء التي مبالغها دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على البيانات المالية، فإن على المدقق أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

- استخدام أساس قياس عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل

لتحديد الأهمية النسبية يتم تحديد نسبة مئوية على أساس قياس محدد كنقطة بداية عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. وتشمل العوامل التي تؤثر على تحديد أساس قياس مناسب ما يلي:

- عناصر البيانات المالية (الأصول، المطلوبات، حقوق المساهمين، الإيرادات، المصروفات).
- ما إذا كانت هناك بنود يزيد اهتمام مستخدمي البيانات المالية لمنشأة معينة بها (على سبيل المثال يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد بهدف تقييم الأداء المالي للمنشأة).
- طبيعة المنشأة، وأين هي المنشأة في دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة.
- هيكل ملكية المنشأة وطريقة تمويلها (على سبيل المثال إذا كانت المنشأة ممولة بالدين وليس بالأسهم قد يضع المستخدمون مزيداً من التأكيد على الأصول والالتزامات وليس على أرباح المنشأة).

- التقلب النسبي لأساس القياس: تشمل الأمثلة على أسس القياس التي قد تكون مناسبة اعتماداً على ظروف المنشأة، فئات الدخل المبلغ عنه مثل الربح قبل الضريبة أو إجمالي الإيراد أو إجمالي الربح وإجمالي المصروفات أو صافي قيمة الأصول، وكثيراً ما يستخدم الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة للمنشآت الموجهة نحو الربح، وعندما يكون الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة متقلباً قد تكون أسس قياس أخرى أكثر ملائمة، مثل إجمالي الربح أو إجمالي الإيرادات.

وهناك علاقة بين النسبة المئوية وأساس القياس المختار بحيث أن النسبة المئوية المطبقة على الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة سيكون عادة أعلى من النسبة المئوية المطبقة على إجمالي الإيراد، فعلى سبيل المثال يمكن أن يعتبر المدقق أن خمسة بالمائة من الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة مناسبة

لمنشأة ربحية، بينما قد يعتبر المدقق أن واحد في المائة من إجمالي الإيراد أو إجمالي المصروفات إنه مناسب لمنشأة غير ربحية، على أن نسباً أعلى أو أقل من الممكن أن تعتبر أنها مناسبة في ظل الظروف.

- تعديل مستوى الأهمية النسبية أثناء سير عملية التدقيق

إن مستوى الأهمية النسبية للبيانات ككل قد تحتاج للتعديل لتغير في الظروف أثناء تنفيذ عملية التدقيق أو نتيجة معلومات جديدة أو تغير في فهم المدقق للمنشأة وعملياتها نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية. فعلى سبيل المثال إذا اتضح أثناء التدقيق أن النتائج المالية الفعلية من المحتمل أنها ستكون مختلفة بشكل أساسي عن النتائج المالية لنهاية الفترة التي استخدمت مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل فإن على المدقق تعديل هذه الأهمية النسبية.

- خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال عملية التدقيق

1. تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط.
2. تخصيص الحكم الأولي للأهمية النسبية على الحسابات الفرعية في مرحلة التخطيط أيضاً.
3. حصر التحريفات المكتشفة خلال تنفيذ إجراءات التدقيق (التحريفات المكتشفة).
4. تقدير التحريف الكلي من خلال تعميم نتائج العينات على البيانات المالية ككل (التحريف الكلي = التحريف المكتشف + التحريف المقدر نتيجة تعميم النتائج (ويسمى أيضاً التحريف المتصور)).
5. مقارنة التحريف الكلي المقدر مع الحكم الأولي أو المعدل للأهمية النسبية لإصدار الرأي (في مرحلة إصدار الرأي لتحديد نوع الرأي). وسيتم تناول هذا بالتفصيل في الفصل الثامن.

4.2 فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الجوهرية

1.4.2 فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

يجب على المدقق القيام بالإجراءات المناسبة لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، حتى يتمكن ما التخطيط لعملية التدقيق بالشكل المطلوب. وهذا يتطلب:

1. أن يتعرف المدقق على تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وعلى طريقة عملهما. مثلاً قد يقوم المدقق بإجراء اختبار تتبع المسار (Walk-Through) وذلك بتتبع سير عمليات معينة من بداية نشوءها إلى نهاية تنفيذها وفقاً للنظام المحاسبي المطبق.
2. إن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ستعتمد على:
 - حجم وتعقيد المنشأة ونظام الحاسب المطبق فيها.
 - اعتبارات الأهمية النسبية.
 - نوع الضوابط الداخلية ذات العلاقة.
 - طبيعة التوثيق في المنشأة لبيئتها الرقابية.

3. اعتماد المدقق على خبرته السابقة مع المنشأة في التركيز على عناصر النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ذات الأهمية لعملية التدقيق.

4. القيام بالإجراءات الإضافية التالية:

- توجيه الاستفسارات إلى المدراء والمشرفين والموظفين الآخرين في مختلف مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة إضافة للرجوع إلى الوثائق، كإجراءات العمل الموثقة.
 - فحص الوثائق والسجلات الناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
 - ملاحظة كيفية تنفيذ الموظفين لأنشطة وعمليات المنشأة.
5. أن يركز المدقق على فهم الأمور التالية للحصول على فهم للنظام المحاسبي:
- نوع وطبيعة العمليات الرئيسية لدى المنشأة.
 - كيف تنفذ هذه العمليات.
 - السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المستخدمة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.
 - طريقة معالجة العمليات المالية (مراحل الدورة المحاسبية)، لحين الوصول إلى البيانات المالية النهائية.

وسيتم تناول نظام الرقابة الداخلية وفهم المدقق له بالتفصيل وبشكل مستقل لأهميته في الفصل الثالث.

2.4.2 تقدير المخاطر الجوهرية

تعرف مخاطر الأخطاء الجوهرية بأنها مخاطر وجود تحريفات في البيانات المالية بسبب ظروف خاصة ببيئة العمل، وليس بأداء المدقق، وتقسم إلى جزئين، هما:

1. مخاطر جوهرية على مستوى البيانات المالية ككل

تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند المستوى الكلي للبيانات المالية إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تتعلق بشكل شامل بالبيانات المالية ككل والتي من المحتمل أن تؤثر على عدة إثباتات، وتشمل:

- خبرة ومعرفة الإدارة، والتغيرات الحاصلة في الإدارة خلال الفترة.
- الضغوط غير الاعتيادية على الإدارة التي قد تجعل الإدارة ميالة لتقديم بيانات مالية خاطئة، مثل تجربة القطاع بحدوث عدد كبير من حالات فشل الأعمال، أو أن المنشأة ينقصها رأس مال كافٍ لاستمرارها بالتشغيل.
- طبيعة عمل المنشأة، مثلاً احتمالات كون منتجات أو خدمات المنشأة ذات تقنية قديمة، أو تعقيد هيكل رأس المال أو أهمية الأطراف ذات العلاقة أو عدد المواقع والانتشار الجغرافي لوسائل الإنتاج.
- العوامل التي تؤثر على القطاع الذي ينتمي له نشاط المنشأة، مثل التغيرات التقنية وطلب المستهلكين والأعراف المحاسبية السائدة في القطاع.

وهذا يتطلب من المدقق جمع المعلومات الكفيلة بتقييم مدى وجود أثر لمثل هذه العوامل.

2. مخاطر جوهرية على مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات: تتألف مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات من:

- أ. المخاطر الملازمة (Inherent Risk): ويقصد بها قابلية رصيد حساب ما لوجود تحريف مادي ناتج عن طبيعة البند المعني، وذلك قبل أخذ الرقابة الداخلية في الاعتبار. فمثلاً تعرض النقدية للسرقة أكثر احتمالاً من تعرض المخزون السلعي للسرقة، والأخير بدوره أكثر احتمالاً من تعرض الآلات للسرقة وهكذا، ويطلق عليها المخاطر المتأصلة والذاتية والضمنية أيضاً.
- ب. مخاطر الرقابة (Control Risk): وهي مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية وعدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع أو اكتشاف ذلك التحريف.

وتشمل المخاطر الجوهرية على مستوى الإثبات، ما يلي:

- حسابات البيانات المالية المحتمل أن تكون قابلة للتحريف، مثلاً الحسابات التي تتطلب إجراء تسويات في الفترة السابقة أو تلك التي تتضمن درجة عالية من التخمين.
- التعقيد في تسجيل العمليات، والتي قد تتطلب استخدام خبير.
- درجة الاجتهاد والتقدير التي يتضمنها تحديد أرصدة الحسابات.
- إتمام عمليات غير اعتيادية ومعقدة في أو قرب نهاية الفترة المالية.

ويتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة للحصول على دليل تدقيق كاف ومناسب. ويمكن هذا الدليل المدقق من التعبير عن رأي حول البيانات المالية عند مستوى متدن مقبول من مخاطرة التدقيق. ويستخدم المدقق أساليب متنوعة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

إن نسبة حدوث المخاطر الملازمة أعلى في بعض التأكيدات وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة من غيرها من التأكيدات. فعلى سبيل المثال، قد تكون نسبة حدوثها أعلى في العمليات الحسابية المعقدة أو الحسابات التي تتألف من مبالغ مشتقة من تقديرات محاسبية تخضع لشكوك هامة في التقدير. كما قد تؤثر الظروف الخارجية التي تؤدي إلى حدوث مخاطر في الأعمال على المخاطرة الملازمة. فعلى سبيل المثال، قد تجعل التطورات التكنولوجية من منتج معين قديماً، وبالتالي تجعل المخزون عرضة للمبالغة. كما قد تؤثر العوامل في المنشأة وبيئتها المتعلقة بعدة أو كافة فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات الإفصاحات على المخاطرة الملازمة المتعلقة بإثبات معين. وقد تتضمن مثل هذه العوامل مثلاً الافتقار إلى رأس مال عامل كافٍ لاستمرار العمليات أو وجود قطاع متدهور يتصف بعدد كبير من حالات الفشل.

إن مخاطرة الرقابة دالة على فعالية تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية والالتزام بها من قبل الإدارة في سبيل التعامل مع المخاطر المحددة التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد البيانات المالية

للمنشأة. ومع ذلك، يمكن أن تقلل الرقابة الداخلية، إذا كان تصميمها وتنفيذها فعالاً، من مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية دون أن تتخلص منها بالكامل، وذلك بسبب القيود الملازمة للرقابة الداخلية، والتي تشمل:

1. محدد التكلفة: سعي الإدارة بعدم تجاوز كلفة نظام الرقابة الداخلية المنافع المتوقعة من تطبيقه.
2. معظم الإجراءات الرقابية تصمم لمواجهة العمليات المتكررة، دون أن تأخذ بالاعتبار العمليات غير المتكررة.
3. احتمال الخطأ البشري في تصميم أو تنفيذ النظام الرقابي بسبب الإهمال أو الخطأ في تقدير وفهم التعليمات.
4. إمكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ موظف أو أكثر للقيام بعملية احتيال مع أطراف من خارج أو من داخل المنشأة.
5. إمكانية قيام أحد الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسؤولية، وتجاهل الرقابة الداخلية.

يجب على المدقق عند تقدير مخاطر الرقابة، مراعاة ما يلي:

1. يكون التقدير الأولي لمخاطر الرقابة عالياً، ما لم يكن المدقق:
 - أ. قادراً على تشخيص الضوابط الداخلية الملائمة والتي من المرجح أن تمنع أو تكتشف وتصحح المعلومات الخاطئة الرئيسية.
 - ب. يخطط للقيام باختبارات للنظام الرقابي (اختبارات الالتزام كما سيأتي في الفصل الخامس) للتأكد من صحة التقدير.
2. توثيق ما يلي في أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق:
 - أ. الفهم الذي حصل عليه للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، من الممكن استعمال عدة طرق لتوثيق المعلومات المتعلقة بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، مثل:
 - مذكرات الوصف.
 - الاستبانات.
 - القوائم التفقدية.
 - خرائط التدفق.
 - وإن اختيار إحدى الطرق أمر يعود إلى اجتهاد المدقق. ومن الطرق الشائعة، إن شكل ونطاق هذا التوثيق يتأثر بحجم وتعقيد المنشأة وطبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بها.
 - ب. تقدير مخاطر الرقابة.
 - ج. توثيق الأسس التي بنى عليها المدقق تقديره في حالة تقدير مخاطر الرقابة بأنها أقل من عالية.
3. إن بعض الإجراءات التي يتم القيام بها للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية قد لا تكون مخططة بشكل خاص كاختبارات للرقابة، ولكن قد توفر أدلة إثبات على

فعالية تصميم وعمل الضوابط الداخلية الملائمة لبعض التوكيدات، وبناءً على ذلك فإنها تصلح كاختبارات للرقابة.

4. عندما يستنتج المدقق بأن الإجراءات التي تم القيام بها للحصول على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية قد وفّرت أيضاً أدلة إثبات حول ملائمة تصميم وفعالية تطبيق السياسات والإجراءات المناسبة لتوكيدات خاصة للبيانات المالية، فإن المدقق قد يستعمل أدلة الإثبات هذه، على شرط أن تكون كافية، كسند لجعل تقدير مخاطر الرقابة منخفضاً.

5.2 تحديد مخاطر الاكتشاف المخططة

تعرف مخاطر الاكتشاف (Detection Risk) - وهي مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية وعدم قدرة المدقق على اكتشاف التحريف من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها رغم بذله للعناية المهنية المعقولة. وتقسم مخاطرة الاكتشاف إلى:

1. مخاطر المعاينة: وذلك بسبب الطبيعة الاختبارية لعملية التدقيق، وفي حالة أن نتائج العينة لا تمثل المجتمع.

2. مخاطر أخرى غير المعاينة: مثل عدم قيام المدقق بالفحص أو اختيار الإجراءات المناسبة والتفسير الخاطئ للنتائج. وذلك بسبب استخدام الحكم الشخصي من جهة وأن أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة من جهة أخرى.

أما بخصوص العلاقة الرياضية بين أنواع مخاطر التدقيق فإنه يمكن عرضها كما يلي:

مخاطر التدقيق المقبولة = المخاطر الملازمة x مخاطر الرقابة x مخاطر الاكتشاف المخطط.

وبالتالي فإن:

$$\text{مخاطر الاكتشاف المخطط} = \frac{\text{مخاطر التدقيق المقبولة}}{\text{المخاطر الملازمة} \times \text{مخاطر الرقابة}}$$

حيث أن المدقق يقوم بتحديد مستوى مخاطر التدقيق المقبولة كما يراه مناسباً، ثم يقوم بتقدير كل من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة (علماً بأنه يقدرها لكنه لا يملك تغييرها أو التأثير المباشر فيها)، وفي ضوء ذلك يخطط لمستوى مخاطر الاكتشاف المقبولة حسب المعادلة أعلاه.

وبالتالي فإن المدقق يستطيع التحكم بمخاطر الاكتشاف فقط لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى مقبول، وذلك من خلال التوسع في إجراءات التدقيق وجمع أدلة إثبات أكثر. وفيما يلي أهم العلاقات والمفاهيم المتعلقة بذلك:

- هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكمية الأدلة التي يتم جمعها. أي أنه كلما رغب المدقق بمخاطر اكتشاف أقل كلما استدعى ذلك إجراءات تدقيق أكثر لجمع الأدلة، والعكس صحيح.

- هناك دائماً وجود لبعض مخاطر الاكتشاف حتى لو قام المدقق بفحص رصيد الحساب أو العمليات بنسبة 100%، بسبب أن معظم أدلة الإثبات هي مقنعة وليست حاسمة.
- يجب على المدقق تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التفصيلية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى أدنى مقبول.
- هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وبين المستوى المشترك للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة. مثلاً عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة، فإن مخاطر الاكتشاف المقبولة تكون منخفضة لغرض تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.
- ومن ناحية أخرى عندما تكون المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة منخفضة، يستطيع المدقق قبول مخاطر اكتشاف مرتفعة، مع استمرار تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.
- إن اكتشاف معلومات خاطئة عند تنفيذ الاختبارات التفصيلية قد يسبب قيام المدقق بتعديل التقدير السابق لمخاطر الرقابة.
- إن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لا يمكن أن تكون منخفضة بشكل كبير لإلغاء حاجة المدقق إلى القيام بأية اختبارات تفصيلية (بأن تكون مخاطر الاكتشاف مرتفعة جداً). وبغض النظر عن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة، فإن على المدقق القيام ببعض الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة.
- إن تقديرات المدقق بشأن مكونات مخاطر التدقيق قد تتغير خلال عملية التدقيق. مثلاً قد تصل إلى انتباه المدقق عند قيامه بأداء بعض الاختبارات التفصيلية معلومات تختلف بشكل هام عن المعلومات التي بني عليها المدقق تقديراته للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة. في مثل هذه الحالات، يقوم المدقق بتعديل الاختبارات التفصيلية المخططة الموضوعية استناداً إلى المستويات المقدرة المعدلة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة.
- كلما كانت تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة مرتفعة كلما كانت أدلة الإثبات التي على المدقق أن يحصل عليها من إنجاز الاختبارات التفصيلية أكثر. وعندما يكون تقديري كل من المخاطر الملازمة والرقابية مرتفعين، فإن المدقق يحتاج إلى دراسة فيما إذا كانت الاختبارات التفصيلية تستطيع توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وبالتالي مخاطر التدقيق، إلى مستوى منخفض مقبول. وعندما يقرر المدقق بأن مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات البيانات المالية لرصيد حساب مهم أو طائفة من العمليات لا يمكن تخفيضه إلى مستوى مقبول، فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

6.2 تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق (تصميم برنامج التدقيق)

تمثل عبارة "طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق" جوهر عملية التدقيق، أي أنها تمثل اختصاراً لكافة متطلبات تحقيق وتنفيذ عملية التدقيق. فهي تشمل العناصر التالية:

1. طبيعة إجراءات التدقيق: هي نوع الإجراء الذي سيقوم به المدقق لجمع أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من الرصيد أو العملية أو الإفصاح المراد تدقيقه. وتشمل هذه الإجراءات:

أ. الفحص المادي والمستندي.

ب. المصادقات.

ج. الإجراءات التحليلية.

د. الملاحظة.

هـ. الاستفسار.

و. الاحتساب.

ز. إعادة التشغيل.

2. توقيت إجراءات التدقيق: ويقصد بذلك متى سيتم تنفيذ إجراء التدقيق ومدى تكرار ذلك الإجراء لنفس البند موضوع التدقيق. وعادة ما يتم تنفيذ إجراءات التدقيق لبنود قائمة الدخل خلال الفترة المالية، في حين تتركز إجراءات التدقيق لبنود قائمة المركز المالي حول نهاية السنة المالية.

3. مدى إجراءات التدقيق: ويقصد بها بشكل رئيسي حجم العمليات أو البنود التي ستخضع لإجراء التدقيق المخطط، وبمعنى آخر حجم العينة.

وسيتم تناول هذه الإجراءات بالتفصيل في الفصل السادس.

7.2 اعتبارات أخرى لمرحلة التخطيط

1. الاعتبارات الإضافية في عملية التدقيق الأولية:

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، على سبيل المثال مراجعة أوراق عمل المدقق السابق، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القانون أو الأنظمة.
- أية قضايا رئيسية يتم مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق بالاختيار الأولي كمدققين، وإبلاغ هذه المسائل إلى المكلفين بالحوكمة (كتطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير التدقيق وإعداد التقارير). وكيفية تأثير هذه المسائل على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.
- إجراءات التدقيق اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.
- الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة لعمليات التدقيق الأولية في الشركة (على سبيل المثال، قد يتطلب نظام رقابة الجودة في الشركة إشراك شريك آخر أو فرد رئيسي لمراجعة إستراتيجية التدقيق الشاملة قبل البدء في إجراءات تدقيق هامة أو مراجعة التقارير قبل إصدارها).

2. الاعتبارات الإضافية لتشكيل فريق التدقيق وتوزيع المهام:

- الموارد التي سيتم استخدامها لنواحي تدقيق محددة، مثل استخدام أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في مجالات المخاطرة المرتفعة أو إشراك خبراء في المسائل المعقدة.
- مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لنواحي تدقيق محددة، مثل عدد أعضاء الفريق المعنيين لمراقبة جرد المخزون في مواقع هامة، ومدى مراجعة عمل المدققين الآخرين في حال عمليات تدقيق المجموعات، أو موازنة بالساعات التي ستخصص لمجالات المخاطرة المرتفعة.
- متى سيتم استخدام هذه الموارد، سواء في مرحلة تدقيق مرحلية أو في تواريخ قطع رئيسية.
- كيفية إدارة هذه الموارد وتوجيهها والإشراف عليها، مثل الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات الفريق للإطلاع على معلومات أو استخلاصها، وكيف يتوقع أن تتم مراجعات الشريك ومدير العملية (على سبيل المثال في الموقع أو خارج الموقع)، وفيما إذا كان سيتم إكمال مراجعات رقابة الجودة على العملية.

3. التأكيدات وأهداف التدقيق

تمثل التأكيدات أهداف التدقيق التي يسعى المدقق للتحقق منها من خلال إجراءات التدقيق وإقرارات الإدارة لجمع أدلة الإثبات المناسبة لإصدار الرأي. وتقسم هذه التأكيدات إلى:

- 1- إثباتات بشأن فئات العمليات والأحداث للفترة التي يتم تدقيقها، وتشمل:
 - أ. الحدوث: العمليات والأحداث التي تم تسجيلها وقعت وتخص المنشأة.
 - ب. الاكتمال: جميع العمليات والأحداث التي كان يجب تسجيلها قد تم تسجيلها.
 - ج. الدقة: المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بشكل مناسب.
 - د. القطع Cutoff: العمليات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.
 - هـ. التصنيف: العمليات والأحداث تم تصنيفها بشكل مناسب.
- 2- الإثباتات بشأن أرصدة الحسابات في نهاية الفترة وتشمل:
 - أ. الوجود: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة.
 - ب. الحقوق والالتزامات: المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، والالتزامات هي التزامات على المنشأة.
 - ج. الاكتمال: كافة الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها.
 - د. التقييم والتوزيع: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة.

3- الإثباتات بشأن العرض والإفصاح وتشمل:

- أ. الحدوث: الأمور التي تم الإفصاح عنها وقعت.
- ب. الحقوق والالتزامات: الأمور التي تم الإفصاح عنها تخص المنشأة.
- ج. الاكتمال: كافة الإفصاحات التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية تم إدخالها.

د. التصنيف وإمكانية الفهم: المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب، والإفصاحات معبر عنها بوضوح.

ه. الدقة والتقييم: المعلومات تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة.

وهذه الأهداف تصمم على مستوى القوائم المالية ككل كما يمكن أن تستخدم على مستوى أكثر تحديداً، مثل عمليات أو حسابات معينة يراد فحصها.

4. الاعتبارات المتعلقة بالاحتيال

1.4 مفهوم الاحتيال وأنوعه:

يمثل الاحتيال التلاعب والتحريفات المتعمدة في القوائم المالية. ويقسم إلى:

1. غش الإدارة: ويقصد به قيام الإدارة بالتلاعب في إعداد البيانات المالية لعكس صورة غير حقيقية عن وضع المنشأة المالي ونتائج الأداء. مما يؤدي إلى إصدار تقرير مالي مضلل للمستخدمين. ومن الممكن أن ترتكب الإدارة التي تتجاوز أنظمة الرقابة الاحتيال باستخدام أساليب مختلفة، ومنها على سبيل المثال ما يلي:

- تسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية، وخصوصاً بالقرب من نهاية الفترة المالية للتلاعب بالنتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات بشكل غير مناسب وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية.
- إغفال أو تقديم أو تأخير الاعتراف في البيانات المالية بالأحداث والمعاملات التي تمت أثناء فترة إعداد التقارير.
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في البيانات المالية.
- الدخول في معاملات معقدة مهيكلية لتحويل المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة وغير العادية.

ويصعب عادة كشف هذا النوع من الاحتيال لأنه يمارس من خلال اختراق أنظمة الرقابة الداخلية من قبل مستوى إداري مرتفع، وعادة ما يتم إخفاء التحريف بوسائل يصعب تقديرها.

2. غش الموظفين: ويقصد به سرقة الأصول أو استخدامها في غير ما خصصت له. وكثيراً ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً أو غير هامة، إلا أنه قد يشمل أيضاً المدراء الذين هم عادة أكثر قدرة على إخفاء حالات سوء التخصيص بطرق يصعب اكتشافها. ومن الممكن أن يتم سوء تخصيص الأصول بطرق عدة، منها:

- سرقة المقبوضات (على سبيل المثال اختلاس تحصيلات الذمم المدينة أو تحويل المقبوضات فيما يتعلق بالحسابات المشطوبة إلى حسابات مصرفية خاصة).
- سرقة أصول فعلية أو ملكية فكرية (مثل سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو البيع أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بإفشاء بيانات تقنية مقابل دفع أموال).

- التسبب في أن تدفع المنشأة مقابل بضائع وخدمات لم يتم استلامها (على سبيل المثال دفعات لبائعين وهميين أو رشاي تدفع للذين يقومون بالبيع لوكلاء الشراء للمنشأة مقابل تضخيم الأسعار أو دفعات لموظفين وهميين).
- استخدام أصول المنشأة للاستعمال الشخصي (على سبيل المثال استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).

2.4 مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال

1.2.4 مسؤوليات الإدارة عن اكتشاف الاحتيال:

إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الإدارة، من خلال تصميم وتنفيذ نظام رقابي فعال، والمحافظة على الإجراءات والسياسات للمساعدة في تحقيق هدف ضمان السلوك المنظم والكفؤ لأعمال المنشأة إلى أبعد حد ممكن، وتتضمن هذه المسؤولية تنفيذ العمليات التشغيلية للنظم المحاسبية والرقابة الداخلية والتي صممت من أجل منع واكتشاف الخطأ والاحتيال. إن مثل هذه النظم تقلل من مخاطر التحريف ولكن لا تستبعد، بغض النظر عما إذا كانت قد نتجت عن الخطأ أو الاحتيال، ووفقاً لذلك فإن الإدارة تأخذ على عاتقها المسؤولية لأي مخاطر متبقية. وتحتاج الإدارة أيضاً وبإشراف الأشخاص المكلفين بالتحكم المؤسسي إلى وضع توجه سليم للشركة وخلق ثقافة للأمانة والأخلاق العالية والمحافظة عليها.

2.2.4 مسؤوليات المدقق عن اكتشاف الاحتيال:

يقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية تدقيق معينة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية مجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ. ويطلب منه بالتالي أن يضمن برنامج التدقيق إجراءات قد تكشف الاحتيال.

وتعتمد قدرة المدقق على كشف الاحتيال على:

1. براعة مرتكب الاحتيال.
2. مدى تكرار ونطاق التلاعب.
3. درجة التواطؤ المعنية والحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها.
4. المناصب التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطين.

3.4 الاستفسار من الإدارة عن الاحتيال

يجب على المدقق إجراء استفسارات من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:

1. تقييم الإدارة لمخاطرة احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها.

2. أسلوب الإدارة في التحديد والاستجابة لمخاطر الاحتيال في المنشأة بما في ذلك أية مخاطر معينة للاحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها بها، أو أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة الاحتيال.
3. اتصال الإدارة، إن وجد، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الاحتيال في المنشأة والاستجابة لها.
4. اتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بآرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.
5. تفاصيل أي عمليات احتيال سابقة.

4.4 تحديد وتقييم المخاطر التي قد ينجم عنها قوائم مضللة نتيجة للاحتيال

هنالك ثلاثة عوامل يمكن أن ترافق الاحتيال. ويحتوي كل عامل على مجموعة من المؤشرات التي تساعد المدقق على التنبؤ فيما إذا كان هناك احتمال كبير أو متوسط أو صغير بوقوع الاحتيال. وفيما يلي بيان لهذه العوامل:

1. العامل الأول: الظروف التي تسمح للإدارة بارتكاب الاحتيال:
 - ضعف الرقابة الداخلية.
 - هيمنة الإدارة، القرارات التشغيلية والتمويلية تتم من خلال شخص واحد أو أشخاص قليلين.
 - صعوبة مراجعة العمليات المالية.
 - صعوبة الحكم الشخصي عند تحديد إجمالي رصيد حساب ما أو فئة من العمليات المالية.
 - العمل يتم مراجعته لأول مرة ولا توجد معلومات كافية من المدقق السابق.
 - ضعف مستوى التدريب والممارسة لدى العاملين في الإدارة المحاسبية.
2. العامل الثاني: دوافع الإدارة لارتكاب الاحتيال:
 - النمو السريع للشركة، حيث يوجد تغييرات عديدة في الشركة وبيئتها.
 - وجود ظروف قانونية معاكسة من خلال ادعاءات تنظيمية أو قضايا لها أثر كبير.
 - عدم اتفاق الأرباح مع الاتجاه في النشاط التي تعمل فيه الشركة.
 - وجود خطر لعدم تمكن الشركة من الوفاء بالالتزامات التي عليها.
 - اتخاذ الإدارة لقرارات محاسبية مشددة على نحو غير مبرر خصوصاً في ظل وضع الأرباح الحالي.
 - عدم احترام الإدارة والعاملين في الشركة للهيئات التنظيمية.
3. العامل الثالث: وجود اتجاه حسي لدى من يوجدون في موقف يسمح لهم بارتكاب الاحتيال للقيام بذلك:
 - ضعف الرقابة الداخلية.
 - لامركزية التنظيم مع عدم وجود الإشراف الملائم.

- تأكيد الإدارة على نحو غير مبرر على مقابله التوقعات أو الأهداف الكمية الأخرى.
- عدم الأمانة والكذب على المراجع ومراوغته في الإجابة على الأسئلة وما يرغب في التوصل إليه.
- حدوث تصرفات غير قانونية مع وجود محاولات لتغطيتها.
- اتجاه الإدارة نحو المخاطرة مع عدم وجود ما يبرر ذلك في ظل الظروف الحالية.

5. الاعتبارات الخاصة بالتشريعات عند أداء التدقيق

إن لبعض القوانين والأنظمة علاقة مباشرة بالبيانات المالية، حيث تحدد بعض القوانين والأنظمة شكل ومضمون البيانات المالية للمنشأة أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يجب أن يتم في تلك البيانات. بينما توجب القوانين والأنظمة الأخرى على الإدارة الالتزام بها أو تضع الشروط التي يسمح بموجبها للمنشأة بإدارة عملها. إن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والمقاضاة وأحياناً الإغلاق. ويقل اهتمام المدقق بالمخالفات التي لا تؤثر على البيانات المالية عادةً.

وتمشياً مع بعض المتطلبات القانونية، فقد يطلب من المدقق، وكجزء من عملية تدقيق البيانات المالية، الإبلاغ عما إذا كانت المنشأة تلتزم بالقوانين والأنظمة. في مثل هذه الحالات على المدقق أن يخطط لعمل اختبارات للتأكد من هذا الالتزام.

ولغايات التخطيط لعملية التدقيق على المدقق الحصول على فهم عام للإطار القانوني للمنشأة، والقطاع العائدة له، ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار. وللحصول على هذا الفهم على المدقق أن يدرك، أن عدم الالتزام ببعض القوانين والأنظمة قد يسبب توقف نشاط المنشأة أو يجعل استمرار المنشأة موضع تساؤل. ولذلك فإن المدقق يقوم عادة بالآتي:

1. استعمال المعرفة الحالية بأعمال المنشأة والقطاع العائدة له.
2. الاستفسار عن اهتمام الإدارة بسياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين والأنظمة.
3. الاستفسار من الإدارة عن القوانين أو الأنظمة التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير جوهري في عمليات المنشأة.
4. مناقشة الإدارة للسياسات والإجراءات المتبناة لتحديد وتقييم واحتساب المطالبات القضائية والتقديرات الخاصة بها.

وبعد حصول المدقق على الفهم العام، عليه القيام بإجراءات لاكتشاف أي حالات عدم الالتزام ذات أثر على البيانات المالية، مثل:

1. الاستفسار من الإدارة عما إذا كانت المنشأة ملتزمة بالقوانين والأنظمة.
2. فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لإجازة العمل أو المنظمة له.
3. التحقق من وجود أرصدة خاصة بغرامات وأسبابها.

6. مدى الاستفادة من عمل المدققين الداخليين

تكون وظيفة التدقيق الداخلي للمنشأة متعلقة بعملية التدقيق إذا كانت طبيعة المسؤوليات والأنشطة الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة. ويتوقع المدقق الاستفادة من عمل المدققين الداخليين في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها أو الحد من نطاقها. وفي حال قرر المدقق أن وظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بعملية التدقيق، يتم تطبيق معيار التدقيق الدولي 610.

تختلف أهداف وظيفة التدقيق الداخلي وبالتالي طبيعة مسؤولياتها ووضعها ضمن الشركة، بشكل واسع وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة، وحيثما كان ملائماً، المسؤولين عن الحوكمة. وقد تتضمن مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي على سبيل المثال مراقبة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة. ومن جهة أخرى، قد تقتصر وظيفة التدقيق الداخلي، على سبيل المثال، على مراجعة كفاءة وفعالية العمليات ووفقاً لذلك قد لا تكون متعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة.

إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة، فإن دراسة المدقق الخارجي للأنشطة التي تم أدائها أو التي سيتم أدائها من قبل وظيفة التدقيق الداخلي ستشمل مراجعة خطة التدقيق الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي للفترة إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع المدققين الداخليين. ويقوم المدققون الخارجيون بتحديد ما يلي:

1. ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق.
 2. التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي.
- عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق ينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:
1. موضوعية قسم التدقيق الداخلي: وذلك من خلال ما يلي:
 - وضع قسم التدقيق الداخلي ضمن المنشأة وتأثير هذا الوضع على قدرة المدققين الداخليين على أن يكونوا موضوعيين.
 - ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مسؤولاً عن المكلفين بالحوكمة أو مسؤول يتمتع بالصلاحيات الملائمة، وما إذا كان للمدققين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة.
 - ما إذا كان المدققون الداخليون معفيين من أي مسؤوليات متضاربة.
 - ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي.
 - ما إذا كان هناك أية قيود أو ضوابط على قسم التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

- ما إذا كانت الإدارة تعمل وفقاً لتوصيات قسم التدقيق الداخلي وإلى أي مدى وكيفية إثبات هذا العمل.

2. الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين، وذلك من خلال ما يلي:
 - ما إذا كان المدققون الداخليون أعضاء في هيئات مهنية ذات علاقة.
 - ما إذا كان المدققون الداخليون يتمتعون بالكفاءة والتدريب الفني الكافي كمدققين داخليين.
 - ما إذا كان هناك سياسات قائمة لتوظيف وتدريب المدققين الداخليين.
3. إمكانية تأدية عمل المدققين الداخليين بالعناية المهنية المطلوبة، وذلك من خلال ما يلي:
 - ما إذا كان تم التخطيط لنشاطات قسم التدقيق الداخلي والإشراف عليها ومراجعتها وتوثيقها حسب الأصول.
 - وجود وكفاية دليل التدقيق أو المستندات الأخرى المشابهة وبرامج العمل ووثائق التدقيق الداخلي.
4. إمكانية وجود تواصل فاعل بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي.

عند الاستعانة بالمدققين الداخليين، يجب على المدقق مراعاة ما يلي:

1. عند تحديد التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي:
 - طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي سيتم إنجازه من قبل المدققين الداخليين.
 - المخاطر المقيمة للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات لأصناف معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
 - درجة الموضوعية في تقييم أدلة التدقيق التي جمعها المدققون الداخليون لدعم الإثباتات ذات العلاقة.
2. لتحديد كفاية العمل المحدد الذي قام به المدققون الداخليون لأهداف المدقق الخارجي:
 - أنه تم تأدية العمل من قبل مدققين داخليين يتمتعون بكفاءة فنية وتدريبية كافية.
 - تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بالصورة الملائمة.
 - تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى استنتاجات معقولة.
 - كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة في ظل الظروف وكانت أي تقارير تم إعدادها من قبل المدققين الداخليين منسجمة مع نتائج العمل المنجز.
 - تم حل أي توقعات أو مسائل غير عادية تم الإفصاح عنها من قبل المدققين الداخليين بصورة ملائمة.
3. توثيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقييم كفاية عمل المدققين الداخليين وإجراءات التدقيق التي قام بها المدقق الخارجي حول ذلك العمل.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يقوم المراجع بإبلاغ المسؤولين عن وجود غش في حال:

- أ- تحديد وجود غش سواء أدى إلى ب- حصل على أدلة تشير إلى إمكانية وجود تحريف مهم في البيانات المالية أم لا. غش.
- ج- وجود ظروف قد تؤدي إلى احتمال د- (ب + ج). وجود تحريف.

2. إن اصطلاح الاحتيال يتضمن:

- أ- تسجيل معاملات وهمية. ب- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات.
- ج- السهو وإساءة فهم الحقائق. د- (أ + ج).

3. تقع مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ على:

- أ- المراجع. ب- الإدارة.
- ج- الدوائر الضريبية. د- (أ + ب).

4. عند مراجعة البيانات المالية لإحدى المنشآت فإن معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة تساعد على:

- أ- تقدير المخاطر الجوهرية. ب- تقييم أدلة الإثبات.
- ج- تخطيط وأداء عملية المراجعة بشكل د- جميع ما ذكر. سليم.

5. إحدى العبارات التالية صحيحة فيما يخص مسؤولية المدقق في اعتبار الغش والخطأ في تدقيق البيانات المالية:

- أ- يمكن للمدقق أن يحصل على تأكيد ب- مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية عن احتيال أكبر من مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ.
- ج- مخاطرة اكتشاف غش الإدارة أقل من د- أثناء التخطيط لا يستطيع المدقق مناقشة إمكانية حدوث تحريفات في البيانات المالية ناتجة عن غش أو خطأ.

6. مستوى الأهمية النسبية يتضمن أن البيانات التي لم تصل لهذا المستوى هي التي:

- أ- إن تم حذفها في التقارير المالية لا ب- إن تم عرضها بصورة خاطئة في التقارير المالية أثر ذلك على صحة القرارات المتخذة.
- ج- تحدد الإدارة بأنها بيانات ذات أهمية د- (أ + ج). نسبية.

7. أي من العبارات التالية فيما يتعلق بتأكيدات الحدوث (الوجود) والاكتمال غير صحيح:

- أ- يعتبران تأكيدان لأهداف تدقيقية ب- يتعلق الحدوث باحتمال وجود مغالاة متعكسة (متعارضة).
- ج- يتعلق الحدوث باحتمال وجود تخفيض د- إن الاكتمال يتعلق بعمليات حدثت ولم بينما يتعلق الاكتمال باحتمال وجود تسجيل.
- مغالاة (تضخيم).

8. يقوم المدقق بتحديد المستوى الأولي للمادية (الأهمية النسبية):

- أ- لتحديد المستوى المناسب من خبرة ب- لتمكين العميل من معرفة السجلات التدقيق.
- ج- للتخطيط لتجميع أدلة الإثبات المناسبة د- لتحديد وقياس مخاطر الرقابة.
- وتصميم برنامج التدقيق.

9. البيانات ذات الأهمية النسبية هي البيانات التي:

- أ- إن تم حذفها في التقارير المالية لا ب- إن تم عرضها بصورة خاطئة في التقارير المالية أثر ذلك على صحة القرارات المتخذة.
- ج- تحدد الإدارة بأنها بيانات ذات أهمية د- (أ + ج). نسبية.

10. أي من التالية يقابل مفهوم الإجراءات التحليلية:

- أ- تمثيلات صريحة أو ضمنية مقدمة من ب- مجموعة من أهداف التدقيق التي يجب الإدارة حول البيانات المالية.
- ج- إجراءات تدقيق مصممة لاختبار فعالية د- استخدام المقارنات والعلاقات المالية لتقييم

الإجراءات الرقابية. معقولة الأرصد.

11. أي من التالية يقابل مفهوم أهداف التدقيق الخاصة بالعمليات:

- أ- التأكد من الحدوث والاكتمال والحد ب- التأكد من الحدوث والاكتمال والتقييم. الفاصل.
- ج- التأكد من الحدوث والاكتمال والحقوق. د- جميع ما ذكر.

12. أي من التالية تعتبر من المعلومات على مستوى القطاع:

- أ- القوانين والتشريعات العامة، كقانون ب- الحوافز المالية كبرامج الإعانة الحكومية. الشركات وقانون الضريبة.
- ج- طبيعة النشاط الدوري أو الموسمي. د- الإدارة والملاك.

التمرين الثاني:

ما هي أهداف الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط؟

التمرين الثالث:

من محددات عملية التدقيق أن أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة، اشرح هذه العبارة مبيناً العوامل المؤثرة في ذلك.

التمرين الرابع:

هل يستطيع المدقق اعتبار الأهمية النسبية 0% أو 100%، فسّر ذلك.

التمرين الخامس:

اعتاد المدقق لشركة النور المساهمة العامة، تحديد مستوى الأهمية النسبية 6% من الربح التشغيلي. ولكن نتيجة أعمال السنة الأخيرة كانت تحقيق ربح تشغيلي متدني جداً (12000 دينار)، علماً أن حجم الإيرادات 9 مليون دينار وحجم الأصول 6 مليون دينار. هل يمكن للمدقق استخدام نفس مؤشر الأهمية النسبية كما في السنوات السابقة. وما هو البديل المناسب إذا أراد المدقق أن يؤخذ مستوى الأهمية النسبية من قائمة الدخل.

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
أ	أ	ب	د	ب	أ	ج	ج
9.	10.	11.	12.				
ب	د	أ	ج				

التمرين الثاني:

تهدف الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط إلى:

1. توسيع المعرفة بنشاطات العميل.
2. تحديد الحسابات والبنود الأكثر خطورة لتركيز إجراءات التدقيق نحوها.
3. تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.
4. إمكانية التعرف على التحريفات المحتملة.
5. تخفيض الاختبارات التفصيلية لبعض البنود، كالتي تتصف بالثبات والاستقرار.

التمرين الثالث:

تعتبر معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة، ويقصد بذلك أن النتائج التي يحصل عليها المدقق من خلال تنفيذه لإجراءات التدقيق، قد لا تعبر عن الواقع الفعلي للمنشأة. فمثلاً رد أحد عملاء المنشأة على مصادقة المدقق بصحة الرصيد قد تتم دون رجوعه لسجلاته، وبالتالي قد يكون الرصيد محرّف. ويعود ذلك للأسباب التالية:

- أ. طبيعة التقارير المالية: تعتمد عملية إعداد البيانات على حكم الإدارة المتعلق بتطبيق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على حقائق وظروف المنشأة، وتحتوي العديد من بنود البيانات المالية على قرارات أو تقييمات ذاتية أو درجة من الشك، كما هو الحال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تشكل جزءاً رئيساً من عملية إعداد البيانات المالية.
- ب. طبيعة إجراءات التدقيق: هناك قيود عملية وقانونية على قدرة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة مثل:

- هناك احتمالية أن لا توفر الإدارة أو الآخرون، سواء بشكل متعمد أو غير متعمد، المعلومات الكاملة المرتبطة بإعداد البيانات المالية أو تلك المعلومات التي قد طلبها المدقق.
- وجود احتيال مبني على خطط معقدة ومنظمة بعناية تم تصميمها من أجل إخفائه.
- الأمر الذي قد يجعل المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق صحيحة بينما هي ليست كذلك.

- لا يعد التدقيق تحقيق رسمي في السلوكيات الخاطئة المزعومة. وبالتالي لا يمنح المدقق صلاحيات قانونية خاصة، مثل صلاحية البحث التي قد تكون ضرورية لمثل هذا النوع من التحقيق.

ج. إصدار التقارير المالية في مواعيدها، والموازنة بين المنفعة والتكلفة. بالرغم من أن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة لا تشكل بحد ذاتها أساساً مشروعاً ليتجاهل المدقق القيام بإجراء تدقيق معين لا بديل عنه أو ليكتفي بأدلة تدقيق غير مقنعة تماماً. ويساعد التخطيط الملائم في توفير الوقت والموارد الكافيين لإجراء عملية التدقيق، وبصرف النظر عن ذلك، يميل مدى ارتباط المعلومات، وبالتالي قيمتها، إلى التلاشي مع مرور الوقت، وهناك توازن يجب تحقيقه بين مدى موثوقية المعلومات وتكلفتها.

د. مسائل أخرى، مثل:

- الاحتيال، وخاصة الاحتيال الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو التآمر.
- وجود واكتمال علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- حدوث عدم امتثال للقوانين والأنظمة.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تجعل منشأة معينة تتوقف عن العمل كمنشأة مستمرة.

التمرين الرابع:

من غير المنطقي افتراض مستوى الأهمية 0% أو 100%، للأسباب التالية:

- لو افترض المدقق أن الأهمية النسبية = 0%، فهذا يعني أن كل البنود مهمة وأن الخطأ غير مسموح نهائياً. حيث أن قيمة أي تحريف أكبر من الصفر يعتبر مهم ومادي ويؤثر على رأي المدقق بالتعديل، وتكون مسؤولية المدقق هنا أن يكتشف كل الأخطاء، وبالتالي فإن حجم أدلة الإثبات الواجب جمعها كبير جداً. وستكون تكاليف التدقيق عالية جداً. ولكل ذلك يعتبر هذا الافتراض غير ممكن ولا يمكن تحقيقه.

- لو افترض المدقق أن مستوى الأهمية النسبية 100%، فلن يحتاج المدقق للقيام بأي إجراءات تدقيق. وهذا غير ممكن لأنه يتنافى مع هدف التدقيق الرئيسي بالتحقق من عدالة القوائم المالية.

التمرين الخامس:

لا يستطيع المدقق تحديد مستوى الأهمية النسبية من الربح التشغيلي للسنة الأخيرة، كون مستوى الأهمية النسبية سيكون 720 دينار، وهذا لا يتناسب مع حجم نشاطات المنشأة في ضوء حجم الإيرادات والأصول لديها. وهنا يمكن احتساب مستوى الأهمية النسبية كنسبة من:

1. الدخل التشغيلي المتوقع (وفقاً للموازنات التقديرية)، أو
2. الإيرادات التشغيلية، أو المصروفات التشغيلية، أو
3. متوسط الدخل التشغيلي في السنوات السابقة.

محور التدقيق

الفصل الثالث: الرقابة الداخلية

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- مفهوم وأهداف أنظمة الرقابة الداخلية.
- عناصر أنظمة الرقابة الداخلية وأهمية كل عنصر منها.
- تتبع إجراءات العمليات من بدايتها لنهايتها.
- ربط الإجراءات الرقابية بالمخاطر المقيمة.
- تقييم المدقق لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية.
- محددات أنظمة الرقابة الداخلية.

1. الرقابة الداخلية

إن المسار الذي يصل المنشأة بأهدافها هو نظام الرقابة الداخلية. ومن هنا تتبع أهمية تصميم وتنفيذ نظام رقابي كفؤ وفَعَال يبين للمنشأة ما إذا كانت تسير على الطريق الصحيح أم لا. وبالرغم من أن نظام الرقابة الداخلية لا يضمن أن أهداف المنشأة سوف تتحقق، إلا أنه يعطي إشارات تحذيرية لمجلس الإدارة والإدارة والمكلفين بالحوكمة بشكل عام عند الانحراف عن هذا المسار. ويمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية يفيد في:

- رقابة الأصول: من حيث كفايتها وكفاءتها وكفاءة استخدامها وحمايتها.
- توفير معلومات صحيحة لاتخاذ القرار: بحيث يتم إيصال المعلومات اللازمة بشكل صحيح وفي الوقت المناسب لمتخذي القرار داخل المنشأة. حيث أن قرار خاطئ قد يقود المنشأة إلى الفشل أحياناً.
- تخفيض تكاليف التدقيق الخارجي: إن حجم العمل ومقدار الجهد الذي يقدر المدقق الخارجي الحاجة له، والذي بناءً عليه تحدد أتعاب التدقيق يعتمد على تقييم المدقق لمدى متانة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة، وبالتالي فإن النظام الرقابي الفعال يقلل من أتعاب التدقيق.

أما أسباب انحراف المنشأة عن المسار المحدد فقد يعود لأسباب وعوامل داخلية أو خارجية، ويطلق عليها بالمخاطر. وتحتاج المنشأة إلى دراسة وتقييم المخاطر الممكنة لتصميم النظام الرقابي المناسب للتعامل مع هذه المخاطر. ولذلك تعتبر إدارة المخاطر من أهم الموضوعات التي تغطي على الساحة منذ بداية الألفية الثالثة. ولذلك كان لزاماً على المنشآت منح الاهتمام الكافي لتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية المبنية على المخاطر، بالإضافة إلى تكليف قسم التدقيق الداخلي (والذي يعتبر من مكونات نظام الرقابة الداخلية) بمتابعة فعالية هذا النظام.

وقد عرفت الرقابة الداخلية من العديد من الهيئات المهنية والخبراء في هذا المجال، فقد عرفت لجنة رعاية المنظمات المهنية (COSO) بأنها: وسيلة أو عملية يمارسها مجلس الإدارة والإدارة والموظفين تصمم للتزويد بتأكيد معقول لتحقيق الأهداف التالية:

1. فعالية وكفاءة العمليات: من خلال تقييم ومتابعة كفاءة الإدارة والمكلفين بالحوكمة في تحقيق:
 - الأهداف المحددة وجودة الأداء.
 - الربحية.
 - حماية الأصول.

2. مصداقية البيانات المالية السنوية أو المرحلية.

3. الالتزام بالقوانين والتعليمات النافذة.

كما عرفت لجنة إجراءات التدقيق (Committee on Auditing Procedures) المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنها عبارة عن "الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس

المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية المصممة".

ويلاحظ مدى التشابه في تعريفي نظام الرقابة الداخلية السابقين وهو ما أجمعت عليه بشكل أو بآخر معظم التعريفات الأخرى، لتشكل الرقابة الداخلية القلب النابض للمنشأة حيث أنها تشمل معظم وسائل أداء الأعمال فيها مثل: الهيكل التنظيمي واللجان والسياسات ودليل الحسابات والأنظمة المطبقة (كالنظام المالي والنظام الإداري) والموازنات والإجراءات والتعليمات والتقارير وقسم التدقيق الداخلي.

1.1 أهداف نظام الرقابة الداخلية

كما أشرنا في المقدمة، فإن الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية هو مساعدة المنشأة وخدمتها في تحقيق أهدافها، ويتحقق ذلك من خلال المساهمة في تحقيق الأهداف التالية:

1. تنظيم المشروع وتحديد السلطات والصلاحيات والمسؤوليات (ما يعكسه الهيكل والوصف الوظيفي).
2. حماية أصول المشروع من الاختلاس أو استخدامها في غير ما خصصت له.
3. تقييم المخاطر وتحديد مدى إدراك الإدارة لها وكفاءتها في إدارة هذه المخاطر.
4. التأكد من دقة المعلومات المحاسبية والمالية وتوقيتها حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية.
5. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
6. تشجيع الالتزام بالسياسات والتعليمات والقوانين الداخلية والخارجية.

2.1 تطور مفهوم الرقابة الداخلية

تطور مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية خلال العقود الماضية بشكل مستمر، وذلك بسبب الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الأفراد والجهات ذات العلاقة بالمنشأة بضرورة توفر أنظمة رقابية فعالة لإدراكهم للدور المهم لهذه الأنظمة في المساهمة في نجاح المنشأة. ومن أهم هذه الجهات:

1. **المستثمرين:** فهم مهتمون بقدرة المنشأة على تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل الاستغلال والاستخدام الأفضل للموارد المتاحة، وهو ما تساعد أنظمة الرقابة الداخلية في تحقيقه إذا كانت فعالة.
2. **المدقق الخارجي:** يعتمد المدقق الخارجي على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في وضع خطة وبرنامج التدقيق، حيث أن الشركات التي تمتاز بأنظمة رقابية كفوة وفعالة تقود إلى إجراءات وجهد أقل من قبل المدقق، كما تقلل من مخاطر التدقيق باحتمالية وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية، وبالتالي تمنحه نوع من الأمان والاطمئنان.
3. **الهيئات التشريعية:** تهتم الهيئات التشريعية على مستوى الدولة بتطبيق المنشآت للقوانين والأنظمة السارية لتحقيق هذه التشريعات أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، ووجود أنظمة رقابة داخلية

فعالة في المنشآت العاملة يساهم في تحسين مستوى الالتزام بها. وتقوم العديد من الهيئات التشريعية بتشكيل فرق عمل للتفتيش على التزام المنشآت بهذه التشريعات، وتقوم هذه الفرق عادةً بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتوصية بمعالجة نقاط الضعف فيها.

4. **الإدارة:** إن الإدارة الناجحة هي التي تهتم بأن تكون قراراتها التشغيلية والإدارية سليمة ومبنية على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب، ولذلك تهتم بوجود أنظمة رقابية تساهم في دقة التقارير والمعلومات وسرعة إيصالها للمستويات الإدارية المختلفة. كما تهتم بمعرفة مدى النجاح في تحقيق الخطط والأهداف أولاً بأول على مستوى الشركة ككل من جهة وعلى مستوى كل قسم أو إدارة من جهة أخرى، للوقوف على الانحرافات عن الخطط وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها وعدم تكررها.

5. **العملاء:** يهتم العملاء بقدرة الموردين على الوفاء بعقود التجارة معهم من حيث الكميات والجودة، وتبنى خططهم وموازناتهم على ضوء ذلك، ووجود أنظمة رقابية فعالة لدى الموردين تساهم في مراقبة عمليات الإنتاج وجودة الأداء لديها.

6. **الموردين والمقرضين:** إن وجود موازنات وخطط موضوعة بشكل صحيح لدى العملاء والمقرضين تساعد في تحديد شروط البيع الآجل من قبل الموردين وتواريخ استحقاق الأقساط من قبل المقرضين، بحيث تكون مخاطر عدم التحصيل متدنية إذا كان نظام الرقابة الداخلي لدى الشركة المقرضة فعالاً ينتج موازنات وخطط موضوعية وقابلة للتحقق.

ولذلك أصبحت لعملية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية أهمية كبيرة بحيث أصبح من متطلبات فعاليتها أن تكون الرقابة الداخلية جزءاً صريحاً أو ضمنياً في الوصف الوظيفي لأي موظف.

3.1 مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر رئيسية، هي:

1. **البيئة الرقابية:** ويقصد بها البيئة الرقابية العامة لدى المنشأة، وتشمل عناصر البيئة الرقابية

المؤثرة على نطاق وفعالية نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

أ. تكامل القيم الأخلاقية للموظفين: كل منشأة يجب أن يكون لها نظام سلوكي يبين التصرفات الصحيحة ويحدد حالات تضارب المصالح وكيفية التصرف عندها. وتؤثر البيئة الأخلاقية في تصميم وإدارة ومراقبة باقي مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى.

ب. الالتزام بالكفاءة: أن تضم المنشأة أشخاص أكفاء لضمان تحقيق المنشأة لأهدافها وهذا يتطلب وجود وصف وظيفي يحدد المهارات والمعرفة والخبرات اللازمة لمؤديها. وأن تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات عند التعيين بدايةً ومن ثم متابعة التدريب والتطوير لمواردها البشرية.

ج. درجة الاهتمام والفعالية من مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق: حيث أن لهم دور رئيسي في تحقيق المنشأة لأهدافها، ولذلك يجب أن يقوموا بعقد اجتماعات دورية مع مسؤولي القسم المالي

والمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة عند الحاجة ومتابعة تنفيذها.

د. فلسفة الإدارة ونظام التشغيل: حيث تتأثر البيئة الرقابية العامة للمنشأة بمنهجية الفكر الإداري من حيث: هل الإدارة قابلة للمخاطر أو متحفظة، هل تتبع الاتصال الرسمي أو غير الرسمي، هل تتبنى سياسات محاسبية متحفظة أو مفتوحة.

هـ. الهيكل التنظيمي: يبين الهيكل التنظيمي إطار التخطيط والتنفيذ ورقابة الأنشطة لدى المنشأة، حيث تتحدد خطوط السلطة والمسؤولية والاتصال. ويعتمد حجم وتعقيد هذا الهيكل على حجم المنشأة.

و. تحديد المسؤولية وتفويض الصلاحيات: ويُعنى بها مدى منح جزء من صلاحيات اتخاذ القرارات للأشخاص المرتبطين بتنفيذ الأعمال وبما يخدم أهداف المنشأة في النهاية (هل عملية اتخاذ القرار مركزية أم لا).

ز. نظام وسياسات التعامل مع الموارد البشرية: تعكس تعليمات وسياسات العمل الخاصة بالموظفين التي تتبناها الإدارة مدى اهتمامها بالالتزام بالأخلاقيات والكفاءة ومنح الحوافز. كما يؤثر سلوك الإدارة بخصوص الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية ومحاسبة المقصرين والمتجاوزين في درجة التزام الموظفين بالأنظمة والتعليمات.

2. تقييم المخاطر: هي عملية تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي قد تمنع المنشأة من تحقيق أهدافها. وتتضمن تحديد قيمة الأصل المعرض للخطر ونسبة حدوث الخطر. وتقع على الإدارة مسؤولية تقييم المخاطر وإدارتها، وأن تقوم بتحديد المخاطر المقبولة والمخاطر التي تحتاج إلى مراقبة ومتابعة مستمرة لوضع آلية مناسبة للتعامل معها -كما سيتم الشرح لاحقاً-.

وبما أن المخاطر قد تحرم المنشأة من تحقيق أهدافها، فلا بد لنجاح إدارة هذه المخاطر وتجنب آثارها أن تقوم الإدارة بوضع الأهداف على مستوى المنشأة ككل، ثم على مستوى النشاطات، وتحديد عناصر النجاح للوصول لتلك الأهداف كمرحلة سابقة لعملية تحديد وتقييم المخاطر المحتملة الواجب إدارتها. وتقسم الأهداف بشكل عام إلى:

1- أهداف التشغيل (النشاط): وتتعلق بكفاءة وفعالية الأداء وتحقيق الربح المناسب. بالإضافة إلى حماية الأصول والموارد من الاستخدام غير المناسب أو الاختلاس.

2- أهداف إصدار التقرير المالي: وتتعلق بإعداد البيانات المالية المنشورة بحيث تكون عادلة وموثوقة يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين، وأن لا تحتوي على أخطاء وتحريفات قد تجعلها مضللة.

3- أهداف الالتزام: وتتعلق بالانصياع للقوانين والتعليمات التي تخضع لها المنشأة وعدم مخالفتها. وذلك في كافة الأنشطة والعمليات كالتسعير والتغليف والتسويق وشؤون العمال وحقوقهم وأسس التعامل التجاري، وتجنب التعرض للغرامات والعقوبات التي قد تضر بسمعة المنشأة أيضاً.

تحليل المخاطر: الخطر هو كل ما قد يؤثر على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها، ويعود لأسباب مختلفة منها ما هو داخلي و منها ما هو خارجي. وفي ضوء الأهداف السابقة، يجب على الإدارة تحديد وتقييم المخاطر وفقاً للمنهجية التالية:

1. تحديد المخاطر الممكنة: وتعتمد أنواع المخاطر الرئيسية على العديد من العوامل كطبيعة النشاط والانتشار الجغرافي ودرجة المنافسة. وفيما يلي بعض الأمثلة على المخاطر التي قد تؤخذ بعين الاعتبار:

- أ. خسارة للسمعة أو الشهرة:
 - ب. انقطاع أو توقف العمل.
 - ج. قرارات إدارية خاطئة.
 - د. الغش والاختلاس: وقد يكون الاحتيال من خلال التلاعب بالبيانات المالية لتعكس وضع مالي ونتيجة أعمال مغايرة للواقع الفعلي (وهو ما يسمى بغش الإدارة) أو من خلال اختلاس الأصول أو استخدامها لمنافع خاصة (وهو ما يسمى بغش الموظفين).
 - هـ. عقوبات قانونية.
 - و. زيادة تكاليف أو خسارة إيرادات.
 - ز. وضع تنافسي غير ملائم.
2. تحديد تأثير الخطر (قيمة الخسارة المتوقعة): وعادةً ما تقاس المخاطر نوعياً (منخفض، متوسط، مرتفع).

3. تحديد احتمال حدوث الخطر، وعادةً ما يأخذ الاحتمالات التالية (منخفض، متوسط، مرتفع).

4. تحديد كيفية إدارة الخطر (الإجراءات الواجب اتخاذها): وعند اختيار هذه الإجراءات تؤخذ الاعتبارات التالية:

- أ. تكلفة إجراء التعامل مع الخطر: بعض الإجراءات قد تمنع الخطر أو تلغي أثره كالتحوط والتأمين، وبعضها قد يحد من الخطر ولكن لا يلغيه، وبعضها قد تفوق كلفته المنفعة منه وعندها يعتبر الخطر مقبول.
 - ب. يجب وضع إجراءات تؤكد تطبيق خطط إدارة المخاطر (النشاطات الرقابية).
- وفيما يلي بعض الأمثلة على أثر المخاطر التي قد تهدد تحقيق الأهداف المشار إليها أعلاه:
1. ضعف كميات الإنتاج أو انخفاض جودته. وقد يعود ذلك لأي من الأسباب التالية:
 - أ. تعطل الآلات المتكرر.
 - ب. عدم توفير المواد الخام.
 - ج. تدني جودة المواد الخام.
 - د. قلة المهارة لدى العمال.
 2. عدم القدرة على تحقيق الإيرادات المستهدفة: وقد يعود ذلك لأي من الأسباب التالية:
 - أ. عدم فعالية سياسات البيع.

ب. فقدان العملاء، نتيجة:

- تكرار ارتكاب الأخطاء الحسابية والمحاسبية معهم.
- التأخر في التوريد.
- ظهور العيوب في الخدمة أو السلعة المباعة.

ج. الإخلال بواجبات العمل من قبل العاملين.

د. عدم كفاءة وكفاية الاتصال فيما بين النقاط الإيرادية المختلفة للمنشأة.

3. مخاطر تطور وسائل التجارة الخارجية وشيوع التجارة الإلكترونية كالاختيال الخارجي ومشاكل أمن الأنظمة الآلية المستخدمة.

4. ازدياد حدة المنافسة في ظل انتشار عمليات الدمج وظهور الشركات الكبيرة وقدرتها على تحقيق وفورات الحجم.

5. زيادة الاعتماد على الجهات الخارجية في القيام بأعمال داخلية.

6. استخدام أصول وموارد المنشأة في غير ما خصصت له، نتيجة عمليات الاختيال والاختلاس.

7. مخالفة القوانين والأنظمة بشكل غير مقصود أو نتيجة عدم المعرفة، ومن الأمثلة على ذلك:

أ. إفشاء معلومات سرية.

ب. المساهمة بعمليات غسل أموال.

ج. تقديم خدمات أو منتجات غير مسموح بها قانوناً أو مخالفة للشروط

الصحية أو البيئية.

8. المخاطر الخارجية التي قد تلحق الضرر بأصول المنشأة كالكوارث الطبيعية والهزات الأرضية والحرائق والفيضانات والاختلاسات الخارجية وغيرها.

3. **أنشطة الرقابة:** هي السياسات التي تتناسب مع المخاطر المحددة، والإجراءات التي تؤكد قيام الإدارة بدورها الإشرافي. ويتم تصميم الإجراءات الرقابية المناسبة للتعامل مع المخاطر.

تصنيف الأنشطة الرقابية:

أ. إجراءات وقائية: وهي الإجراءات التي تصمم لمنع حدوث الخطر، وأهمها:

- فصل المهام المتعارضة: بحيث يتم فصل المهام التي قد تمكن حاملها من التلاعب والاختيال، أو وقوع خطأ غير مقصود لا يمكن تجنبه. وبشكل عام يجب الفصل بين المهام التالية:

- من لديه عهدة النقد المستلم غير من له صلاحية إعدام الديون.
- من يقوم بإعداد طلبات شراء البضاعة غير من يقوم بالموافقة عليها.
- من يصدر أمر الشراء غير المسؤول عن تسجيل استلام المخزون.
- من يقوم باستلام وتداول النقد غير من يقوم بتسجيل العمليات النقدية في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- من يقوم بتعديل أرصدة الذمم غير من يرسل الحركات لحسابات العملاء.

- من يقوم بالإيداع لدى البنك غير من يقوم بتسوية حساب البنك.
- علماً بأن اتفاق موظفين اثنين على التلاعب كافي لتجاوز فصل المهام خاصة إذا ما كانا من مستويين إداريين مختلفين.
- التفويض المناسب للصلاحيات.
- الرقابة الثنائية: بحيث يتم تنفيذ مهمة ما من قبل شخصين معاً، ومثال ذلك:
 - الرقابة على النقد في الخزنة (القاصات) لدى المنشأة، بحيث لا يتم فتح خزنة النقد إلا بوجودهما معاً. وهذا ينطبق كذلك على الشيكات والاستثمارات المالية القابلة للتداول.
 - الرقابة على تعديل البرنامج الآلي، حيث عادةً ما تكون الكلمة السرية التي تسمح بتحرير البرنامج للسماح بإدخال التعديلات عليه مقسمة إلى جزئين، ويكون كل جزء بعهدة أحد المسؤولين.
 - الرقابة على السماح بتمرير تنفيذ عمليات إلكترونية، كالحالات البنكية التي بمجرد إجازتها تصبح فاعلة ويلتزم البنك المصدر لها بقيمتها متحلاً أي أخطاء في عمليات الإدخال والتنفيذ. ولارتفاع قيمتها فإن عملية تفعيلها آلياً تمر بأكثر من مرحلة، ويجوز كل مرحلة أحد المسؤولين من خلال إدخال الكلمة السرية الخاصة به.
- التأكد من ملء العملاء قبل شحن البضاعة في البيع الآجل.
- الإجراءات الفعلية لحفظ الأصول.
- استخدام الكلمات السرية للوصول للمهام المسموح للموظف القيام بها.
- ب. إجراءات اكتشافية: وهي الإجراءات التي تصمم لاكتشاف الأخطاء والاحتيال، ومن أمثلتها:
 - مذكرة تسوية البنك.
 - الجرد الفعلي للنقد والمخزون والاستثمارات المالية.
 - فحص المستندات المفقودة من خلال تتبع التسلسل.
 - تقرير انحراف الموازنة التقديرية مع النتائج الفعلية.
 - تقارير قياس الأداء عبر الفترات المختلفة ومع المنافسين.
- ج. النشاطات الموجهة (المباشرة): وهي النشاطات والإجراءات التي تهدف للتأكد من حدوث حدث مرغوب تسعى له المنشأة لإعطاء صورة مجتمعية إيجابية للشركة، مثل:
 - تعيين موظفين محليين في مشاريع محددة.
 - برامج الأنشطة الاجتماعية وخدمة المجتمع.
- د. الإجراءات التصحيحية: وهي الإجراءات والآليات التي تتبناها المنشأة لمعالجة المشاكل (المخاطر) المكتشفة، كخطوات تحديد أسباب وقوع الخطر وتصحيح نتائجه ومن ثم تعديل آلية العمل لتلافي تكرار الخطر/المشكلة.

هـ. الإجراءات التعويضية: وهي الإجراءات التي تصمم لتعويض ضعف إجراء رقابي في عملية ما. كإعداد مذكرة تسوية البنك التي قد تعوض عن ضعف إجراءات رقابية على عمليات التحصيل والدفع بشيكات.

وبالإضافة إلى الإجراءات الرقابية الخاصة بالدورات التشغيلية والمالية التي سترد لاحقاً ضمن هذا الفصل، فيما يلي بعض الإجراءات الرقابية التي قد تحتويها أنشطة الرقابة على مستوى البيئة الرقابية العامة:

1. إجراءات رقابية عامة: ومن أمثلتها ما يلي:

- أ. التأمين على الممتلكات والأصول ضد السرقة والحريق وأي مخاطر أخرى قد تتعرض لها.
- ب. التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين بعهدتهم النقدية أو البضائع أو الأوراق المالية والتجارية القابلة للتداول.
- ج. توزيع الصلاحيات وفقاً لمستوى المسؤولية.
- د. تشكيل اللجان لإقرار أو القيام بالعمليات المادية، كلجنة المناقصات والعطاءات للمشتريات التي تزيد عن حدود صلاحيات رئيس قسم المشتريات والمدير العام.
- هـ. تشكيل لجان الجرد المفاجئ للنقد والبضاعة ولجان الجرد الدوري كعمليات الجرد التي تتم للأصول في نهاية السنة مثلاً.
- و. تطبيق الرقابة الثنائية فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المنشأة كالعهد على الخزائن النقدية وصرف الشيكات وإنجاز المعاملات المهمة الأخرى.
- ز. إنشاء قسم للتدقيق الداخلي يتولى تقييم النظام الرقابي. وسيتم أفراد جزء خاص عن ذلك في هذا الفصل لاحقاً.

2. إجراءات رقابية إدارية: ومن أمثلتها ما يلي:

- أ. تحديد أهداف ومهام الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل بينها.
- ب. توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين الموظفين بشكل واضح يساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية.
- ج. توثيق الوصف الوظيفي لكافة المهام بمستوياتها الإدارية المختلفة داخل المنشأة. بحيث يدرك كل موظف ما هو مطلوب منه.
- د. فصل المهام بحيث لا ينفرد موظف بعملية ما من البداية للنهاية.
- هـ. أن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- و. استخراج المستندات من أصل وعدة صور لضمان حصول الأقسام ذات العلاقة على نسخة لتوثيق إجراءاتها.
- ز. إتباع سياسة تدوير الموظفين بما لا يتعارض مع مصلحة العمل.
- ح. ضرورة قيام كل موظف بالجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

- ط. مراقبة سلوكيات الموظفين والوقوف عند أي تغيرات فيها لتحديد أسبابها، كتغير مستوى الإنفاق بشكل ملموس لموظفين قد يستغلوا مناصبهم وصلاحياتهم للكسب غير المشروع.
3. إجراءات رقابة محاسبية: ومن أمثلتها ما يلي:
- أ. تصميم دليل الحسابات بشكل مناسب يراعي الفصل بين المجموعات المحاسبية الأساسية (الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات).
 - ب. تحديد إطار الإبلاغ المالي المناسب (كمعايير الإبلاغ المالي الدولية أو أي معايير أخرى).
 - ج. أن يتم إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويوفر المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة أولاً بأول.
 - د. إصدار التعليمات بعدم تسجيل أي عملية مالية ما لم تكتمل مستندات الإثبات (كأمر الشراء وفاتورة المورد وسند الاستلام المخزني لإثبات عملية شراء البضاعة).
 - هـ. عدم قبول أي مستند إثبات ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين.
 - و. عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به أو مطابقة وجد عهدة هو مسؤول عنها، بل يجب أن يتم ذلك من موظفين آخرين.
 - ز. استعمال الآلات الحاسبة للعمليات الرياضية مما يقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
 - ح. استخدام وسائل التوازن المحاسبي مثل موازين المراجعة ومطابقة حسابات المراقبة الإجمالية في الأستاذ العام مع بيانات الدفاتر المساعدة.
 - ط. إجراء مطابقات دورية لأرصدة الدفاتر والسجلات المحاسبية مع الكشف الواردة من الخارج.
 - ي. القيام بالجرد الفجائي للنقد والبضاعة والأوراق المالية والتجارية ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

4. نظام المعلومات وإيصالها للموظفين المناسبين في الوقت المناسب:

- يتكون نظام المعلومات في المنشأة من كافة البيانات الممثلة لكافة أوجه النشاط فيها. فعلى سبيل المثال، فإن نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية يتكون من الإجراءات والسجلات التي أنشأت لتسجيل ومعالجة وتقديم التقارير المالية للمنشأة، بما في ذلك ما يلي:
- أ. فئات العمليات المالية الهامة بالنسبة للمنشأة.
 - ب. نظام الدورة المحاسبية التي يتم من خلالها تسجيل العمليات المالية وتلخيصها والإبلاغ عنها في البيانات المالية سواء في بيئة الأنظمة الآلية والأنظمة اليدوية.
 - ج. السجلات المحاسبية ذات العلاقة، سواء كانت آلية أو يدوية.
 - د. عملية إعداد التقارير المالية الدورية (سنوية أو مرحلية) للمنشأة.
 - هـ. السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة.
 - و. التقديرات المحاسبية الهامة.

ز. الإجراءات المصممة لضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها خاصة ما يتعلق منها بالمعلومات النوعية الهامة قد تم الإبلاغ عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية.

5. المتابعة والمراقبة: يجب على الإدارة متابعة ومراقبة النظام الرقابي بالكامل، وأن يتم ذلك بطريقة نظامية مستمرة من خلال:

- أ. المراقبة المستمرة لفعالية وكفاية الإجراءات الرقابية خلال تنفيذ العمليات العادية في المنشأة.
- ب. التقييم المستقل من قبل الإدارة بمساعدة التدقيق الداخلي أو أي جهة متخصصة أخرى.

وتعتبر المراقبة المستمرة هي الأهم حيث أنها تقلل من الاعتماد على التقييم المستقل إذا كانت تتم بصورة جيدة، حيث أن تقارير الاستثناءات مثلاً التي تظهر الأحداث أو النتائج التي تختلف عن النتائج المتوقعة سوف تكتشف وتعالج بسرعة.

4.1 التدقيق الداخلي كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية

عرّف معهد المدققين الداخليين الأمريكي التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها. وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحاكمة المؤسسية". ومن التعريف السابق فإن التدقيق الداخلي يمثل نشاط خدمي:

- توكيدي: متمثلاً في عمليات الفحص الموضوعي لأدلة الإثبات بغرض التوصل إلى تقييم مستقل لإدارة المخاطر وفعالية نظام الرقابة والحاكمة المؤسسية.
- استشاري: تقديم الخدمات الاستشارية لإضافة قيمة وتحسين فعالية الحاكمة المؤسسية وإدارة المخاطر.
- مستقل: وتعني الاستقلالية عدم وجود ظروف تهدد موضوعية المدقق الداخلي، ويتحقق ذلك من خلال ارتباطه بجهة غير تنفيذية كلجنة التدقيق.
- موضوعي: تعتبر الموضوعية حالة ذهنية تسمح للمدقق الداخلي بأداء مهمة التدقيق بنزاهة، وتتطلب الموضوعية أن يكون رأي وأحكام المدقق الداخلي غير خاضعة لتأثير الآخرين.

1.4.1 أهداف ونطاق التدقيق الداخلي

على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، وأنظمة العمليات والمعلومات ومساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية لها:

1. تحديد كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها، هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

2. قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة ومفيدة وأن تكون قدمت في الوقت المناسب حتى تمكن الإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة. ولذلك فإن التدقيق الداخلي يقيم كفاية وفعالية الرقابة على السجلات والتقارير.
3. حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة تجنب الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، وذلك بمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة بكفاية التأمين عليها ضد هذه المخاطر.
4. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من أن موظفي المنشأة ملتزمون بالسياسات، والخطط، والإجراءات، والأنظمة، والتعليمات، وذلك بعد التحقق من سلامة تصميم وتنفيذ هذه السياسات والإجراءات.
5. تحقيق الأهداف والغايات: يقوم المدقق بالتأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.
6. الاستخدام الأمثل للموارد: وذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات التشغيلية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة.
7. تحديد عوامل الخطر: على المدقق الداخلي تحديد الأنشطة والعمليات والبيانات التي تتضمن مخاطر عالية وإعلام الإدارة عنها وتقييم كيفية التعامل معها وتقييمها.
8. منع واكتشاف الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوعهما.

2.4.1.1 صلاحيات ومسؤوليات المدققين الداخليين

- إن مسؤولية المدقق الداخلي هي خدمة المنشأة بطريقة تتفق مع المعايير المهنية، فهو يقوم بمراجعة وتقييم السياسات والإجراءات والخطط بهدف إعلام ونصح الإدارة.
- ليس من مسؤوليات المدقق الداخلي ولا من صلاحياته وضع أو المشاركة في وضع السياسات للأنشطة التشغيلية تحقيقاً للموضوعية التي يجب أن يتحلى بها، إذ لا يمكن للمدقق القيام بنقد سياسات أو إجراءات شارك في وضعها.
- من صلاحيات المدقق الداخلي الدخول إلى كافة ممتلكات المنشأة وقيودها ووثائقها دون حدود وليس للمدقق أية صلاحيات تنفيذية. إذ يتوجب عليه التقرير عن أعماله وتقديم الاقتراحات والنصائح للإدارة العليا دون أن يكون له الحق في إصدار الأوامر للجهات الخاضعة للتدقيق بتنفيذ هذه الاقتراحات، حيث أن هذه المهمة من مسؤوليات الإدارة العليا، وهنا قد تلعب لجنة التدقيق دور محوري.

3.4.1.1 أنواع التدقيق الداخلي: هناك العديد من أقسام التدقيق الداخلي وفقاً للهدف منه، أهمها:

1. تدقيق مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات.

2. التدقيق التشغيلي، هو تدقيق لاختبار فيما إذا كانت الوظائف المختلفة داخل المنشأة فعّالة في تحقيق أهدافها وتعمل بشكل كفؤ واقتصادي.
3. التدقيق المالي، لاختبار مدى موثوقية وتكامل وسلامة المعلومات المالية المعلنة والتحقق من أن أصول المنشأة محمية.
4. تدقيق أنظمة المعلومات، وهو تدقيق لاختبار وفحص أمن وسلامة أنظمة تشغيل البيانات.
5. تدقيق الأداء، ويشمل:
 - أ. تدقيق الكفاءة. وهو تدقيق لبرامج وأنشطة محددة لاختبار:
 - فيما إذا كانت المنشأة تستخدم مواردها الاقتصادية بصورة كفؤة.
 - أسباب عدم الكفاءة.
 - مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بقضايا الكفاءة.
 - ب. تدقيق البرامج (النتائج/الفعالية): وهو تدقيق لبرامج وأنشطة محددة لاختبار ما يلي:
 - مدى تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.
 - مدى فعالية البرامج والأنشطة في تحقيق الأهداف المرغوبة.
 - مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات المتعلقة بالبرامج والوظائف التي يتم التدقيق عليها.
6. التدقيق البيئي.

4.4.1 معايير التدقيق الداخلي

- تضمنت معايير التدقيق الداخلي الركائز الأساسية للقيام بهذا الدور بنجاح، سواء ما يتعلق بالصفات الشخصية للمدققين أو دور مدير التدقيق أو كيفية أداء المهام بدءاً من مرحلة التخطيط وانتهاءً بإصدار التقرير ومتابعة التصويب. ومن أهم متطلبات معايير التدقيق الداخلي:
1. الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات: يجب تحديد أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بوثيقة رسمية تتسجم مع المعايير، وموافق عليها من مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق.
 2. الاستقلالية والموضوعية: على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون مستقلاً، وعلى المدققين الداخليين أن يتسموا بالموضوعية أثناء تأدية أعمالهم.
 3. الاستقلال التنظيمي: على مدير التدقيق الداخلي أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي بالإطلاع بمسؤولياته. وتكون أعلى درجات الاستقلالية عند ارتباط التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق.
 4. على نشاط التدقيق الداخلي أن يكون بمنأى عن تدخل الآخرين في تحديد نطاق العمل، وتنفيذه، وإيصال النتائج.
 5. موضوعية المدققين: على المدققين الداخليين تبني موقف نزيه، وغير متحيز، وتلافي تضارب المصالح.
 6. يجوز للمدققين الداخليين تقديم خدمات استشارية متعلقة بأنشطة كانت من ضمن مسؤولياتهم.

7. البراعة وبذل العناية المهنية: يجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة وبذل العناية المهنية.
8. الكفاءة المهنية: على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة، المهارات، والكفاءة المطلوبة للقيام بمسؤولياتهم الفردية. وعلى نشاط التدقيق الداخلي كمجموعة امتلاك أو الحصول على المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة للقيام بمسؤولياتهم.
9. على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة الكافية لتحديد مؤشرات أو علامات الغش إلا أنه لا يتوقع منه امتلاك خبرة الشخص الذي تكون مسؤوليته الرئيسية اكتشاف الغش.
10. على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة حول مخاطر أنظمة المعلومات وعناصر الرقابة وامتلاك وسائل (تقنيات) التدقيق المبنية على المخاطر عند إنجاز مهام عملهم. ولا يطلب من المدقق الداخلي امتلاك مهارات وخبرات المدقق المختص بتدقيق أنظمة المعلومات.
11. على المدقق الداخلي أن يمارس بذل العناية المهنية مع الأخذ بالاعتبار:
 - أ. مدى العمل المطلوب للوصول إلى أهداف المهمة.
 - ب. التعقيد، المادية، وأهمية الأمور التي يطبق عليها إجراءات التوكيد.
 - ج. كفاية وفعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، والتوجيه (التحكم المؤسسي).
 - د. احتمالية الأخطاء الجوهرية ومخالفات الأنظمة.
 - هـ. تكلفة أنشطة التوكيد بالمقارنة مع الفوائد المحتملة.
12. على المدقق الداخلي أن يحذر من المخاطر الجوهرية والتي من الممكن أن تؤثر على الأهداف والعمليات والموارد. على كل حال فإن إجراءات التوكيد لوحدها، حتى وإن نفذت بعناية مهنية، لا تضمن بأن جميع الأخطار الجوهرية سيتم اكتشافها.
13. التطوير المهني المستمر: على المدققين الداخليين تحسين معرفتهم، مهاراتهم، والكفاءات الأخرى من خلال التطوير المهني المستمر.
14. رقابة الجودة: على مدير التدقيق الداخلي أن يضع برنامجاً للرقابة النوعية للحفاظ على استمرار وجودة الخدمات المقدمة، والذي يغطي جميع أنشطة التدقيق الداخلي، ويراقب فعاليته بشكل مستمر. ويجب أن يتضمن هذا البرنامج مراجعة وتقييم الجودة بشكل مستمر داخلياً وخارجياً، وإشراف داخلي مستمر. ويجب أن يصمم كل جزء من البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق الداخلي لإضافة قيمة للمنشأة، وتحسين عملياتها، ويوفر التأكيد بأن نشاط التدقيق الداخلي منسجم مع المعايير، وأخلاقيات المهنة.
15. التخطيط: على مدير التدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، وبما ينسجم مع أهداف المنشأة.
16. يجب أن تكون خطة التدقيق الداخلي مبنية على أساس تقييم المخاطر، على الأقل مرة سنوياً، ويجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة العليا ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق في هذه العملية.
17. التقرير لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية: على مدير التدقيق أن يقدم تقارير منتظمة للجنة التدقيق وللمجلس والإدارة التنفيذية عن أهداف، صلاحيات، ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي، ونسبة

- الإنجاز بالنسبة للخطوة. ويجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطرة الهامة ومواضيع الرقابة وأمور التوجيه العامة، وأية أمور أخرى تطلب من قبل لجنة التدقيق ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
18. على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيّم المخاطر المتوقعة الخاصة بالحاكمة المؤسسية، والعمليات والمعلومات في المنشأة، فيما يتعلق بـ:
- أ. سلامة المعلومات المالية والتشغيلية وقابليتها للاعتماد عليها.
 - ب. فعالية وكفاءة العمليات.
 - ج. حماية الأصول.
 - د. الالتزام بالقوانين، الأنظمة، والاتفاقيات.
19. الحاكمة المؤسسية: على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عملية الحاكمة المؤسسية عند السعي لتحقيق الأهداف التالية:
- أ. تعزيز وتشجيع القيم والأخلاقيات الحميدة داخل المنشأة.
 - ب. التأكد من فعالية إدارة الأداء التنظيمي والمحاسبي.
 - ج. التوصيل الفعال للمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة للمناطق المناسبة في المنشأة.
 - د. التنسيق الفعال للأنشطة وعمليات الاتصال بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.
20. اعتبارات التخطيط: أثناء التخطيط للمهمة على المدققين الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:
- أ. أهداف النشاط تحت التدقيق والوسائل التي يتم بواسطتها مراقبة النشاط لأدائه.
 - ب. المخاطر الهامة للنشاط ولأهدافه، ولموارده والعمليات والوسائل التي بواسطتها يتم الإبقاء على المستوى المقبول من أثر المخاطر المتوقعة.
 - ج. كفاية وفعالية أنظمة إدارة المخاطر للأنشطة والرقابة مقارنة مع إطار الرقابة الملائم.
 - د. فرص إجراء تحسينات جوهرية على أنظمة إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
21. على مدير التدقيق الداخلي وضع سياسات للسيطرة على حيازة وإعادة مستندات المهمة لتقديمها لجهات داخلية أو خارجية. ويجب أن تتوافق هذه السياسات مع السياسة العامة للمنشأة وأية متطلبات قانونية أو أية متطلبات أخرى.
22. إيصال النتائج: على المدققين الداخليين إيصال نتائج المهمة للجهات ذات العلاقة.

5.4.1 التنسيق والتعاون بين المدقق الداخلي والخارجي

لتحقيق أعلى درجة ممكنة من الكفاية والفعالية من الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق تتجه إدارة الشركات والمنظمات المتوسطة والكبيرة الحجم بشكل خاص إلى ضرورة تبني مبدأ التنسيق والتعاون على أبعد المستويات بين موظفيها لدى دائرة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين، وعليه يتم استكمال كافة الترتيبات والإجراءات الضرورية بين إدارة دائرة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين حول توقيت ونطاق طبيعة

الأمر والمهام التي سيتم التنسيق والتعاون فيها. ويتم استكمال هذه الترتيبات والإجراءات في مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق كما تم بيانه في الفصل السابق.

يحقق التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الكثير من الفوائد والمميزات، أهمها ما يلي:

1. توفير الوقت والجهد على الطرفين عن طريق تجنب القيام باختبارات وإجراءات تدقيق متكررة أو متشابهة في مهام التدقيق.
2. تبادل الخبرات والمهارات والمعرفة المهنية.
3. خلق روابط وعلاقات مهنية بين موظفي الطرفين تنمي من عمليات تبادل الآراء والأفكار حول معايير ومتطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق.

2. الحصول على فهم وتوثيق للعمليات التي تقوم بها المنشأة وكيفية تدفق المعلومات المتعلقة بالعمليات

لقد تم بيان كيفية قيام المدقق بفهم وتوثيق نظام الرقابة الداخلية في الفصل السابق. ويجب أن يقوم المدقق بدراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية. وللتوصل إلى هذا الفهم يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار:

1. تصميم عناصر الرقابة المختلفة داخل كل مكون.
2. تحديد ما إذا كان يتم تنفيذ كل منها في التشغيل الفعلي (التنفيذ).

وهذا يتطلب من المدقق فهم عناصر الرقابة وفقاً لما يلي:

1. العنصر الأول: بيئة الرقابة:

يجب على المدقق الحصول على فهم لبيئة الرقابة، وتشمل بيئة الرقابة:

- إيصال وفرض النزاهة والقيم الأخلاقية - عناصر أساسية تؤثر في فاعلية وتصميم وإدارة الرقابة.
- الالتزام بالكفاءة - اعتبار الإدارة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة أساسية.
- مشاركة أولئك المكلفين بالرقابة والتحكم المؤسسي - الاستقلال عن الإدارة، خبرتهم ومكانتهم ومدى مشاركتهم في فحص الأنشطة والمعلومات التي يستلمونها والدرجة التي تثار فيها المسائل الصعبة وتتم متابعتها مع الإدارة وتفاعلها مع المدققين الداخليين والخارجيين.
- فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي - أسلوب الإدارة في تقبل وإدارة مخاطر العمل، ومواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين.

- الهيكل التنظيمي - الإطار الذي يتم ضمنه تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المنشأة لتحقيق أهدافها.
- توزيع السلطة والمسؤولية - كيف يتم توزيع السلطة والمسؤولية الخاصة بالأنشطة التشغيلية وكيف يتم وضع هرم العلاقات والتفويض.
- سياسات وممارسات الموارد البشرية - التعيين والتوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض والإجراءات التصحيحية.

وعند فهم عناصر بيئة الرقابة على المدقق كذلك اعتبار ما يلي:

- ما إذا تم تنفيذ ما تم تصميمه، وعادة ما يحصل المدقق على أدلة تدقيق مناسبة حول ذلك من خلال الجمع بين الاستفسارات والإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر، على سبيل المثال تعزيز الاستفسارات من خلال ملاحظة أو فحص المستندات. أو ما إذا كانت الإدارة قد وضعت قواعد رئيسية للسلوك، وما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم القواعد أو تتغاضى عن مخالفات القواعد أو تصرح بالاستثناءات لها.
- قد لا تتوفر أدلة التدقيق لعناصر بيئة الرقابة في شكل موثق، وبشكل خاص للمنشآت الصغيرة حيث قد تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية. ومع ذلك قد تكون فعالة، فعلى سبيل المثال كثيراً ما يتم تنفيذ التزامات الإدارة بالقيم الأخلاقية والكفاءة من خلال السلوك والموقف الذي تظهره في إدارة عمل المنشأة بدلاً من قواعد سلوك مكتوبة.
- أن لطبيعة بيئة الرقابة للمنشأة تأثير في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، فعلى سبيل المثال قد تخفف رقابة المالك / المدير من عدم وجود فصل للمهام في منشأة عمل صغيرة، أو قد يؤثر مجلس إدارة نشط ومستقل على فلسفة وأسلوب عمل الإدارة العليا في المنشآت الأكبر.
- لا تمنع بيئة الرقابة في حد ذاتها أو تكشف وتصحح خطأ جوهرياً في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك، ولذلك يجب أن يأخذ المدقق في الاعتبار أثر العناصر الأخرى إلى جانب بيئة الرقابة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كمتابعة عناصر الرقابة وتشغيل أنشطة رقابة محددة.

2. العنصر الثاني: عملية تقييم المخاطر للمنشأة:

يجب على المدقق الحصول على فهم لأسلوب المنشأة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية، واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك. مع مراعاة ما يلي:

- عند تقييم تصميم وتنفيذ عملية تقييم مخاطر المنشأة على المدقق تحديد كيف تقوم الإدارة بتحديد مخاطر العمل الخاصة بإعداد التقارير المالية وتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها، واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لإدارتها. وإذا كانت عملية تقييم المخاطر للمنشأة مناسبة للظروف فإنها تساعد المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

- يقوم المدقق بالاستفسار عن المخاطر التي حددتها الإدارة واعتبار ما إذا كان من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية. وأثناء عملية التدقيق قد يحدد المدقق مخاطر لأخطاء جوهرية لم تستطع الإدارة تحديدها، وعندها على المدقق اعتبار ما إذا كانت هناك مخاطر من النوع الذي كان يجب تحديده خلال عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

3. العنصر الثالث: نظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ:

على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك النواحي التالية:

- فئات عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية.
- الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها تسجيل هذه العمليات ومعالجتها والإبلاغ عنها في البيانات المالية.
- سجلات المحاسبة ذات العلاقة، سواء كانت إلكترونية أو يدوية، والمعلومات المؤيدة والحسابات في البيانات المالية فيما يتعلق بالتسجيل والمعالجة والإبلاغ عن العمليات.
- عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات.

4. العنصر الرابع: أنشطة الرقابة:

على المدقق الحصول على فهم كافٍ لأنشطة الرقابة لتقييم أخطار الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، وتصميم مزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة.

وللحصول على فهم لأنشطة الرقابة يكون الاعتبار الرئيسي للمدقق هو ما إذا كان نشاط رقابي محدد، فردياً أو مجتمعاً مع أنشطة أخرى، يمنع أو يكتشف ويصحح الأخطاء الجوهرية في فئات العمليات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

يجب أن يركز المدقق على تحديد والحصول على فهم لأنشطة الرقابة التي تتناول النواحي التي يعتبر المدقق أن الأخطاء الجوهرية أكثر احتمالاً للحدوث فيها. عندما تحقق أنشطة الرقابة المتعددة نفس الهدف فإنه ليس من الضروري الحصول على فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المتعلقة بهذا الهدف.

لذلك يجب على المدقق اعتبار المعرفة بوجود أو عدم وجود أنشطة تم الحصول عليها من خلال فهم العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية عند تحديد ما إذا كان من الضروري تخصيص عناية إضافية للحصول على فهم لأنشطة الرقابة. وعند اعتبار ما إذا كانت أنشطة الرقابة مناسبة لعملية التدقيق على المدقق اعتبار المخاطر التي حددها والتي قد تؤدي إلى نشوء أخطاء جوهرية.

5. العنصر الخامس: متابعة عناصر الرقابة:

يجب على المدقق أن يحصل على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها.

إن العوامل ذات العلاقة بحكم المدقق فيما إذا كان عنصر رقابة، فردياً أو بالاشتراك مع عناصر أخرى، مناسباً للتدقيق، قد تشمل أمور مثل:

- الأهمية النسبية.
- أهمية المخاطرة ذات العلاقة.
- حجم المنشأة.
- طبيعة عمل المنشأة، بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيته.
- تشعب وتعقيد عمليات المنشأة.
- المتطلبات التنظيمية والقانونية المطبقة.
- الظروف وعنصر الرقابة الداخلية المطبق.
- طبيعة وتعقيد الأنظمة التي هي جزء من الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك استخدام منظمات الخدمة.
- ما إذا كان عنصر رقابة معين، منفرداً أو بالاشتراك مع عناصر أخرى يقوم بالمنع أو الكشف عن أو تصحيح الأخطاء الجوهرية وكيف يتم ذلك.
- كما قد تشمل إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة تدقيق بشأن تصميم وتنفيذ عناصر رقابة مناسبة، ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق عناصر رقابة معينة.
- فحص المستندات والتقارير.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية.

خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات العلاقة بتقييم المدقق للمخاطر:

قد يحتوي نظام الرقابة الداخلية في منشأة على عمليات يدوية و/ أو عمليات آلية. وإن خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات علاقة بتقييم المدقق للمخاطر إلى جانب مزيد من إجراءات التدقيق المبنية على ذلك.

يؤثر استخدام الأنظمة اليدوية أو الآلية في فهم وتقييم الرقابة الداخلية، وعلى أسلوب مباشرة وتسجيل ومعالجة المعاملات وتقديم التقارير حولها:

- فقد تشمل عناصر الرقابة في نظام آلي إجراءات مثل الموافقات وعمليات مراجعة المعاملات والمطابقة ومتابعة بنود المطابقة. كما يمكن للمنشأة أن تستخدم إجراءات آلية لمباشرة وتسجيل

ومعالجة وإعداد التقارير حول المعاملات وفي هذه الحالة تحل السجلات التي هي بالشكل الإلكتروني محل المستندات الورقية.

- قد تتضمن عناصر الرقابة في نظم تقنية المعلومات الجمع بين عناصر الرقابة الآلية (كعناصر الرقابة المدمجة في برامج الحاسب الآلي) وعناصر الرقابة اليدوية. وكذلك من الممكن أن تكون عناصر الرقابة اليدوية مستقلة عن تقنية المعلومات. كما يمكنها استخدام المعلومات التي تنتجها تقنية المعلومات. أو قد تقتصر على متابعة العمل الفعّال لتقنية المعلومات وعناصر الرقابة الآلية ومعالجة الاستثناءات.

وعندما يتم استخدام تقنية المعلومات لمباشرة أو تسجيل أو معالجة أو إعداد التقارير حول المعاملات أو المعلومات المالية الأخرى من أجل تصنيفها في البيانات المالية فإنه من الممكن أن تشمل الأنظمة والبرامج عناصر رقابة خاصة بالإثباتات المقابلة للحسابات الهامة، أو قد تكون ضرورية جداً للعمل الفعّال لعناصر الرقابة اليدوية التي تعتمد على تقنية المعلومات.

وبشكل عام تعود تقنية المعلومات بالفائدة على الرقابة الداخلية للمنشأة لأنها تتيح للمنشأة ما يلي:

1. التطبيق بشكل منسق لقواعد عمل محددة مسبقاً وأداء حسابات معقدة ومعالجة كميات كبيرة من المعاملات أو البيانات.
2. تعزيز استمرارية وتوفير ودقة المعلومات.
3. تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات.
4. زيادة القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها.
5. تقليل المخاطرة بأن الرقابة سيتم تفاديها.
6. زيادة القدرة على تحقيق الفصل الفعّال للمهام في التطبيقات وقواعد البيانات والأنظمة التشغيلية.

كما قد تشكل تقنية المعلومات مخاطر إضافية للرقابة الداخلية للمنشأة بما في ذلك ما يلي:

1. الاعتماد على الأنظمة أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو معالجة البيانات الخاطئة أو كلاهما.
2. الوصول غير المصرح به للبيانات يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو تغييرات غير مناسبة فيها.
3. بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات.
4. قد تتجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول لقاعدة بيانات مشتركة.
5. إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات للوصول للبيانات تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم، وبذلك يتعطل فصل المهام.
6. تغييرات غير مصرح بها في البيانات في الملفات الرئيسية.
7. تغييرات غير مصرح بها في الأنظمة والبرامج.
8. عدم إجراء التغييرات اللازمة في الأنظمة والبرامج.
8. تدخل يدوي غير مناسب.

9. خسارة محتملة للبيانات أو عدم القدرة للوصول إلى البيانات حسب ما هو مطلوب.

وفي الجهة المقابلة، قد تكون الأنظمة اليدوية أفضل من الآلية عند تنفيذ العمليات التي تحتاج لقدر من الحكم الشخصي، كما في الحالات التالية:

1. معاملات كبيرة أو غير عادية أو غير متكررة.
2. ظروف يصعب فيها تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها.
3. في الظروف المتغيرة التي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الموجودة.
4. في متابعة فاعلية عناصر الرقابة الآلية.

على المدقق توثيق العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك كل عنصر من العناصر المكونة للرقابة الداخلية التي تم تحديدها، وذلك لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر.

3. دراسة نظام الرقابة المتعلق بالعمليات وتقييم المخاطر التي قد تؤثر على عدالة عرض القوائم المالية تعرف أوجه الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بهدف إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء والتحريفات المادية، على أنها نقص في أنواع الرقابة الملائمة والتي تزيد من خطر وجود التحريفات بالقوائم المالية. فإذا كان المدقق يرى أن هناك أنواع رقابة لا تتلاءم مع أحد أهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة، فإن ذلك يزيد من توقع حدوث التحريف. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن هناك تحقق داخلي لدقة العمليات المالية الخاصة بالأجور، يمكن أن يستنتج المدقق أن هناك ضعفاً في الرقابة الداخلية.

ويمكن اتباع منهج من أربع خطوات للتعرف على أوجه الضعف الرئيسية:

1. التعرف على أنواع الرقابة الموجودة، نظراً لأن أوجه الضعف تمثل نقص أساليب الرقابة الملائمة، ويجب على المدقق في البداية أن يعرف أساليب الرقابة الموجودة فعلاً.
2. التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام: يمكن استخدام الأساليب التالية على نحو مفيدة: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية والوصف النظري وخرائط التدفق للتعرف على الجوانب التي يوجد بها نقص في أنواع الرقابة الأساسية بما يؤدي إلى زيادة احتمال حدوث التحريفات بالبيانات المالية. وإذا تم تقدير خطر الرقابة بمستوى مرتفع أو متوسط، دل ذلك على وجود نقص في أنواع معينة من الرقابة.
3. تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث: يتمثل الهدف من هذه الخطوة في تعريف كل من الأخطاء والمخالفات المحددة التي يمكن أن تحدث نتيجة نقص أساليب من الرقابة. ويتم تحديد مدى أهمية أوجه القصور بالنظام بنسبة حجم الأخطاء أو المخالفات التي يحتمل أن تقع بسبب قصور الرقابة الداخلية.
4. أخذ أنواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الاعتبار: يتمثل نوع الرقابة المكافئ في ذلك النوع من الرقابة الذي يعوض أحد أوجه القصور في النظام، وهناك مثال شائع على ذلك في الشركات

الصغرى يتمثل في قيام المالك بالإدارة. وعندما يكون هناك رقابة متكافئة، لن يكون وجود قصور في النظام أمراً محل اهتمام لإنخفاض احتمال وقوع تحريفات على نحو كبير.

4. دراسة الدورات التشغيلية والمحاسبية وتقييم الرقابة المتعلقة بتخفيض المخاطر من حدوث خطأ أو احتيال

تقسم عمليات أي منشأة من ناحية الارتباط الإداري والمالي والوظيفي عادةً في مجموعة من الدورات التشغيلية المالية المتكاملة (كدورة المشتريات والدائنون والمدفوعات ودورة المبيعات والمدينون والتحصيلات... وهكذا) بحيث تمثل الدورة مجموعة الخطوات اللازمة لاكتمال التبادل بين المنشأة وطرف آخر وتحويل أو استخدام الأصول داخل المنشأة. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بهذه الدورات (على سبيل المثال لا الحصر):

أولاً: الإجراءات الرقابية لدورة المشتريات والدائنون والمدفوعات:

تشتمل هذه الدورة على الإجراءات المتعلقة بشراء البضاعة والمواد الخام، والذمم الدائنة الناتجة عن العمليات الآجلة منها والتسديدات للعمليات النقدية ولحسابات الدائنين. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:

1. أن يتم اعتماد الموردين وفقاً لمعايير تحددها الإدارة.
2. أن يتم الشراء بناءً على طلبات شراء معتمدة من رئيس قسم المشتريات.
3. أن تتم عمليات الشراء وفقاً للصلاحيات الخاصة بالموظفين واللجان.
4. أن تحتوي أوامر الشراء لكل مورد، على نوع ووصف وكمية كل صنف والسعر وشروط التسليم.
5. أن تكون أوامر الشراء مرقمة مسبقاً بشكل متسلسل.
6. أن ترسل نسخة من أوامر الشراء لقسم المحاسبة.
7. أن يتم المحافظة على نماذج أوامر الشراء غير المستخدمة تحت الرقابة الثنائية لمنع سوء استخدامها.
8. أن لا تحتوي نسخة أمر الشراء المرسله لقسم الاستلام أو المخازن على الكمية (ضمان صحة ودقة عملية العد) ولا على السعر.
9. أن يتم فحص البضاعة المستلمة ومطابقتها للمواصفات.
10. أن يتم الإبلاغ الفوري عن البضاعة التي ترد ناقصة أو تالفة.
11. أن يتم إعداد تقارير استلام على الفور لكل البضاعة والمواد المستلمة مع إرسال نسخة منه لقسم المحاسبة.
12. أن يتم تسليم فواتير الشراء لقسم المحاسبة.
13. أن يتم قيد عملية الشراء بعد مطابقة أمر الشراء وتقرير الاستلام وسند الإدخال المخزني وفاتورة المورد.
14. أن يتم ختم الفاتورة المسددة بعد الدفع بما يفيد سدادها، حتى لا تقدم للدفع مرة ثانية.

15. أن يتم الاستفادة من الخصم النقدي المتاح.
16. أن يتم مطابقة مجموع أرصدة الحسابات الفردية للموردين مع رصيد حساب المراقبة بالأستاذ العام دورياً.
17. أن تتم المدفوعات للموردين عن طريق الشيكات.

ثانياً: الإجراءات الرقابية لدورة المبيعات والمدينون والمقبوضات:

تشتمل هذه الدورة على الإجراءات المتعلقة ببيع البضاعة، والذمم المدينة الناتجة عن العمليات الآجلة منها، والتحصيلات للعمليات النقدية ولحسابات الذمم المدينة. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:

1. أن المبيعات تتم إلى عملاء معتمدين وضمن حدود التسهيلات الممنوحة.
2. أن تعتمد أسعار البيع وشروطه قبل إتمام البيع من رئيس قسم المبيعات إذا كانت وفقاً لجدول الأسعار المعتمد من الإدارة.
3. أن تعتمد أي أسعار تقل عن جدول الأسعار من قبل الإدارة.
4. أن يتم شحن البضاعة بناءً على عمليات بيع صحيحة فقط وفي الوقت المناسب.
5. أن يتم استخدام نظام الجرد المستمر.
6. أن يتم إعداد فواتير البيع للبضائع التي يتم شحنها فقط (بموجب سند الإخراج المخزني وتوقيع العميل على نسخة تقرير الاستلام).
7. أن يتم إجراء مطابقة بين مجموع أرصدة المدينين في الأستاذ المساعد للذمم مع رصيد حساب المراقبة في الأستاذ العام دورياً.
8. أن يتم تحديث بيانات العملاء المماطلين أو المتأخرين عن السداد ليتم متابعتهم لتحصيل المبالغ المستحقة عليهم وتعديل شروط التعامل الآجل معهم.
9. أن يتم حصر ومتابعة ارتباطات البيع غير المنفذة دورياً.
10. أن يتم تصميم وتبليغ حدود التسهيلات الائتمانية للعملاء.
11. أن يتم التحقق من مسموعات وملاءة العميل قبل تحديد التسهيلات.
12. أن تخضع فواتير البيع للإجراءات الرقابية التالية:
 - أ. الترقيم المتسلسل المسبق.
 - ب. المطابقة مع أوامر البيع.
 - ج. المطابقة مع إشعارات ومستندات الشحن.
 - د. المقارنة مع قوائم الأسعار الحالية وشروط البيع.
 - هـ. التأكد من صحة العمليات الحسابية من قبل موظف آخر غير المعد.
13. تحتسب عمولة المبيعات وفقاً للمعدلات التي تقررها الإدارة.
14. أن ترسل كشوف حسابات معتمدة للعملاء على العناوين المسجلة شهرياً.
15. أن يتم إعداد جدول أعمار للذمم المدينة من قبل شخص مستقل عن مسؤوليات تحرير فواتير البيع أو المقبوضات.

16. أن تؤخذ موافقة مجلس الإدارة المسبقة على إعدام أية ديون على العملاء.

ثالثاً: الإجراءات الرقابية لدورة الرواتب والأجور:

تشتمل هذه الدورة على الإجراءات المتعلقة بتعيين الموظفين، وسداد الرواتب والأجور. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:

1. وجود أنظمة موثقة تبين إجراءات ما قبل التعيين والتعيين وما بعد التعيين، بحيث تشمل ما يلي:
 - أ. أن يتم الإعلان في الصحف اليومية عن وجود شواغر محددة.
 - ب. أن يحتوي الإعلان على المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة (توفيراً للوقت والجهد).
 - ج. تحديد المسؤول عن استلام الطلبات وتحديد من تنطبق عليهم المواصفات من المتقدمين للوظيفة لاستكمال الإجراءات.
 - د. تحديد مراحل اختبار المرشحين للوظائف من امتحانات ومقابلات والوزن النسبي لكل مرحلة.
 - هـ. وضع أسس الاختيار وصلاحيات اللجنة واعتماد قرار التعيين من المستوى الإداري المناسب.
 - و. أن يخضع الأفراد الذين تم تعيينهم للفحوصات الطبية اللازمة والشهادات السلوكية المطلوبة قبل مباشرة العمل.
 - ز. وجود برنامج تأهيل وتدريب للموظفين الجدد.
2. أن يتم اعتماد الآتي وفقاً للصلاحيات التي حددتها الإدارة:
 - أ. التعيين.
 - ب. الترقية.
 - ج. الكادر الوظيفي.
 - د. المزايا الأخرى الممنوحة للموظفين.
3. أن يتم إدخال بيانات الموظفين الجدد بما فيها الرواتب والمزايا الأخرى من قبل أحد موظفي الموارد البشرية وأن يتم مراجعتها من قبل مسؤول عنه قبل تثبيتها.
4. أن يتم إدخال التعديلات المعتمدة على سجلات الرواتب والأجور المتعلقة بالمعلومات الأساسية عن الموظفين من قبل موظف غير مسؤول عن احتساب الرواتب الشهرية وأن يتم اعتمادها من مسئول في القسم ذاته.
5. أن تسجل الرواتب والأجور حسب تصنيفها (ضمن تكاليف الإنتاج أو كمصاريف فترة).
6. وجود مجاميع رقابية مناسبة (سواء في بيئة العمل اليدوي أو الآلي) للأمور التالية:
 - أ. عدد الموظفين أو العمال الفعلي مع الوارد في كشف الرواتب.
 - ب. معدل الراتب أو الأجر الشهري.
 - ج. الاستقطاعات.
 - د. ساعات العمل المستخدمة لحساب الراتب أو الأجر.
7. أن يتم تزويد الموظفين المسؤولين عن أعداد الرواتب والأجور بإشعارات فورية لإبلاغهم بما يلي:
 - أ. مقدار الرواتب أو الأجور للموظفين أو العمال المعيّنين حديثاً.

- ب. التعديلات والتغييرات في رواتب وأجور الموظفين والعمال القائمين.
- ج. التغييرات في الاستقطاعات والإعفاء من الاستقطاعات المعتمدة.
8. أن يتم مطابقة ساعات الإنتاج الكلية من واقع أوامر التشغيل وبطاقات العمل مع تلك المستخدمة لاحتساب الرواتب والأجور الفعلية.
9. أن تعتمد الرواتب والأجور من قبل موظفين مسؤولين قبل إصدار شيكات الرواتب والأجور أو تحويلها لحسابات الموظفين لدى البنوك، والتحويل أفضل رقابياً وأقل كلفة خاصة في الشركات الكبيرة.
10. بخصوص الرواتب والأجور التي تدفع بشيكات، أن تسحب الشيكات على حساب بنكي خاص بذلك، وأن تعادل الإيداعات في هذا الحساب صافي الرواتب والأجور.
11. أن يخضع إعداد شيكات الرواتب والأجور لنفس إجراءات الرقابة الداخلية التي تخضع لها الشيكات الأخرى بما في ذلك:
- أ. استخدام شيكات مرقمة مسبقاً، ومتابعة الأرقام غير المستخدمة.
- ب. تقييد حرية الوصول إلى الشيكات غير المستخدمة.
- ج. التوقيع على الشيكات حسب صلاحيات المفوضين بالتوقيع.

رابعاً: الإجراءات الرقابية للمخزون السلعي:

- تشتمل هذه الفقرة على الأمور المتعلقة بالمخزون. وفيما يلي بعض الإجراءات الرقابية الخاصة بها:
1. أن المواد الموجودة في المستودعات في عهدة أمين خاص.
2. توفر الحماية للمخزون السلعي مع الأخذ في الاعتبار قيمته وسهولة سرقة.
3. أن يقوم أمين المستودع بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وصرف.
4. أن تصرف المواد بالمخازن بناءً على أوامر صرف كتابية.
5. أن تتبع المنشأة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والمهمات والبضائع تحت التشغيل وتامة الصنع.
6. أن يحتفظ موظفون مستقلون بسجلات كمية للأصناف غير تلك الموجودة لدى أمناء المستودعات.
7. أن يجري جرد فعلي فجائي دوري لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع.
8. أن يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المستودعات والذين بعهدتهم السجلات.
9. أن يشتمل نظام المستودعات على تجهيز تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن:
- أ. مفردات البضاعة بطيئة الحركة.
- ب. المفردات عديمة الحركة.
- ج. المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية.
10. أن هنالك رقابة محاسبية على:
- أ. بضاعة الأمانة المرسلة للغير.

ب. بضاعة الأمانة التي بحوزتنا للغير.

11. أن اختصاصات ومسؤوليات أمين المستودع محددة بوضوح بالتنظيم الداخلي للمنشأة.
12. أن هنالك تأمين على أمناء المستودعات ضد خيانة الأمانة.
13. أن يقتضي التنظيم الإداري للمنشأة باستقلال أمناء المستودعات عن قسم المشتريات وقسم المبيعات.
14. أن هنالك تأمين على البضائع بالمخازن ضد الحريق أو السرقة أو التلف.
15. أن تعرض الفروق بين الموجود الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها.
16. أن يجري تقييم وتسعير البضاعة بالمخازن من قبل لجنة مستقلة.

خامساً: الإجراءات الرقابية الخاصة بالأنظمة الآلية:

تستخدم الأنظمة الآلية في معظم المنشآت، ولكن تختلف درجة الاستخدام والطبيعة التقنية في هذه الأنظمة الآلية بشكل كبير من نظام إلى آخر، وهذه الاختلافات تتركز فيما يلي:

1. كيفية معالجة البيانات: فقد تكون معالجة البيانات مباشرة (Online) في وحدة المعالجة المركزية عند الإدخال، بحيث تحدث الملفات فوراً بنفس وقت الإدخال وتكون المخرجات متوفرة فوراً، وقد تكون معالجة البيانات على أساس مجموعات (متأخرة)، بحيث تحدث الملفات لاحقاً (في نهاية يوم العمل مثلاً) وتكون المخرجات متوفرة بعد ذلك.
2. أنظمة الاتصالات: بحيث تتمكن شبكة الاتصالات بربط المستخدم في أي مكان بالنظام الآلي أم لا.
3. توزيع معالجة المعلومات: بحيث هل يمكن معالجة البيانات على أكثر من حاسوب، وربط هذه الحواسيب بواسطة أنظمة الاتصالات.
4. قاعدة المعلومات الإدارية: من خلال إتاحة حفظ المعلومة الواحدة في مكان واحد واستخدامها من قبل عدة برامج، مثل: تخزين معلومة رقم الموظف واستخدامها في برامج المحاسبة، الرواتب، التكاليف، الصلاحيات... الخ.
5. درجة تطور أنظمة معالجة البيانات: بحيث تتيح معالجة أكثر من عملية باستخدام وحدة المعالجة المركزية في وقت واحد.

وتحدث عملية تبني النظام الآلي مجموعة من التغيرات في بيئة العمل لدى المنشأة، منها ما هو مادي ومنها ما هو فني، فهي تتضمن:

1. تغيير في الموجودات الثابتة: من خلال وجود أجهزة الحاسوب والبرامج المطبقة.
2. تغيير في الهيكل الوظيفي والموظفين: من خلال إنشاء دائرة خاصة للحاسوب، ووجود وظائف جديدة بأسماء جديدة.
3. مركزية المعلومات وفصل الوظائف.
4. طرق تنفيذ الموافقات الإدارية: من خلال التنفيذ والإجازة عبر النظام مباشرة دون توقيع مستندات.
5. تشابه عملية معالجة البيانات ذات الطبيعة المتشابهة.

خصائص البيئة الرقابية في الأنظمة الآلية:

- إن تصميم وتنفيذ عناصر أنظمة الرقابة الداخلية ومكوناتها الرئيسية لا تختلف في بيئة العمل اليدوي عن البيئة الآلية. ولكن الاختلاف يكمن في طبيعة المخاطر والإجراءات الرقابية المناسبة لها في ظل البيئة الآلية، وتتضمن هذه الاختلافات ما يلي:
1. فقدان آثار المعاملة: حيث أن بعض مراحل العمليات التي تتم باستخدام الأنظمة الآلية قد يختفي أثرها تبعاً للنظام المطبق. وبالتالي فإن الأخطاء فيها قد يصعب اكتشافها.
 2. المعالجة المتماثلة للمعاملات: تعالج المعاملات المتشابهة بنفس الطريقة في الأنظمة الآلية، لذا فإن الأخطاء الكتابية في المعالجات اليدوية ستكون محذوفة عملياً. وبالمقابل فإن أخطاء المعالجة الآلية ستؤدي إلى معالجة كافة المعاملات المماثلة بشكل خاطئ.
 3. فقدان الفصل بين الوظائف: قد تتجمع عدة إجراءات رقابية لدى مستخدم واحد في بيئة العمل الآلي. والتي تنجز عادة في الأنظمة اليدوية بواسطة أشخاص متفرقين.
 4. احتمال الأخطاء والمخالفات: أن احتمال الخطأ البشري في تطوير وصيانة وتنفيذ الأنظمة الآلية، أكبر من احتمالها في الأنظمة اليدوية عادةً. وقد يعود ذلك إلى احتمال تمكن الأشخاص من الاطلاع غير المرخص على المعلومات أو تعديل البرامج إذا لم تتوفر بيئة رقابية مناسبة.
 5. إن قلة التدخل البشري في إدارة المعاملات المعالجة آلياً يقلل من احتمال ملاحظة الأخطاء والمخالفات عنها في البيئة اليدوية.
 6. تنفيذ بعض المعاملات المتكررة ذاتياً: أن بعض المعاملات تنفذ ذاتياً من قبل النظام الآلي، مما قد لا يؤدي إلى توثيقها بنفس الطريقة التي توثق بها في الأنظمة اليدوية.
 7. وجود إجراءات رقابية جديدة في بيئة العمل الآلي: يمكن إضافة إجراءات رقابية لا تتوفر في بيئة الرقابة اليدوية، كتقارير الاستثناءات التي تظهر أي عمليات أو أرصدة تخالف طبيعتها فور حدوثها وبشكل آلي وللجهة المختصة بذلك.
 8. تسهيل إجراءات التحقق من دقة العمليات الرياضية ومطابقات الأرقام والمجاميع الرقابية.
- بناء النظام الرقابي في بيئة العمل الآلي:** تصنف الإجراءات الرقابية في بيئة العمل الآلي، إلى ما يلي:
1. **الإجراءات الرقابية العامة (General Controls):** وهي الإجراءات المتعلقة بالبيئة العامة لأنظمة العمل الآلي.
 2. **الإجراءات الرقابية التطبيقية (Application Controls):** وهي الإجراءات التي تصمم لمنع واكتشاف وتصحيح الأخطاء والتحرiftات خلال مراحل إدخال البيانات ومعالجتها ومراقبة المخرجات.

وسيتيم بيان هذه الإجراءات في الجزء التالي:

أولاً: الإجراءات الرقابية العامة: تشمل الإجراءات الرقابية العامة ما يلي:

1. إجراءات إنشاء وتنظيم قسم الأنظمة الآلية: وتشمل:

أ. أن يتم فصل قسم الأنظمة الآلية في الهيكل التنظيمي للمنشأة بما يضمن تحديد صلاحيات ومسؤوليات هذا القسم وفصله عن باقي أقسام المنشأة.

ب. تحديد المؤهلات المطلوبة للعناصر البشرية في هذا القسم ووضع برامج التدريب والتطوير المناسبة لهم.

ج. الفصل بين المهام وضمن نشاطات القسم المختلفة مثل: المحللين والمبرمجين وإدخال البيانات والرقابة على البيانات وتعديل وتطوير البرامج والصيانة وحفظ المعلومات (المكتبة).

2. إجراءات العمل للنظام الآلي: وتشمل:

أ. توثيق كافة إجراءات العمل على وخلال النظام.

ب. توثيق الوصف الوظيفي لكل عملية تتم على النظام، وبما يضمن معرفة كل موظف لمتطلبات المهام الموكلة له، والسماح بالتالي لإجراء عمليات تدوير الموظفين.

ج. توثيق آلية العمل عند تعطل بعض أو جميع الأنظمة الآلية عن عملها (خطط الطوارئ وتوقف العمل).

د. الحماية المادية لأجهزة الحاسوب والبرامج والملحقات الأخرى.

هـ. توثيق عمليات التعديل والتطوير التي تتم على البرامج للتمكن من التحقق من أن هذه العمليات قد تمت ضمن الأصول، بحيث تم أخذ الموافقات اللازمة لها وتم فحصها قبل تطبيقها.

3. إجراءات الرقابة على الأجهزة والمعدات: وتشمل:

أ. توثيق إجراءات حفظ النسخ الاحتياطية (Backup) للبيانات والعمليات التي حدثت بشكل يضمن المحافظة على المعلومات والرجوع إليها عند الحاجة.

ب. تتبع العمليات التي حدثت على النظام من خلال وجود سجل داخل النظام يقوم ببيان كافة العمليات المنفذة.

ج. وجود سجل يظهر ويحصى البيانات المدخلة والأخطاء المكتشفة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وتجنب حدوثها لاحقاً.

د. وجود برامج الحماية المناسبة من الفيروسات وعمليات القرصنة.

هـ. ترميز البيانات والمعلومات الهامة، بحيث يتم تحويلها إلى رموز لا يستطيع تفسيرها وقراءتها إلا من لديه مفتاح حل هذه الرموز وفقاً للصلاحيات المحددة.

4. إجراءات الوصول للأجهزة والبيانات:

أ. حفظ الأجهزة الرئيسية والمركزية في غرفة منفصلة ومغلقة ومراقبة بحيث لا يستطيع غير المخولين بالوصول لها.

ب. وجود كلمات سرية لدخول الموظفين للبرامج مع تحديد الصلاحيات المناسبة لكل موظف في ضوء المهام المطلوبة منه، وبما لا يتعارض مع مبدأ فصل المهام المتعارضة.

ثانياً: الإجراءات الرقابية التطبيقية: وتشمل الإجراءات الرقابية التطبيقية ما يلي:

1. الرقابة على المدخلات: وتشمل:
 - أ. اعتماد البيانات قبل معالجتها على الكمبيوتر.
 - ب. مراجعة وإجازة المدخلات من موظف آخر.
 - ج. وجود نماذج مطبوعة مسبقاً تتناسب مع نوع وتسلسل إدخال البيانات.
 - د. المجاميع الرقابية بعد الإدخال لاكتشاف أي بيانات مفقودة.
 - هـ. وجود سجل آلي يبين من المدخل ومن أي جهاز تمت عملية الإدخال ووقت الإدخال.
 - و. اختبارات اكتمال البيانات وملائمتها: مثل عدم السماح بإدخال أرقام في خلايا وصفية.
 - ز. رفض الجهاز للعمليات الخاطئة (أو غير المكتملة) وأنه يتم تصحيحها وإعادة إدخالها على الجهاز في حينه.
 - ح. اختبارات الحدود: مثل عدم تجاوز الرقم المدخل الخاص بعدد ساعات العمل العادي عن 8 ساعات.
2. الرقابة على المعالجة: وتشمل:
 - أ. إجراءات التحقق من عدم التعديل في البيانات قبل معالجتها.
 - ب. إجراءات التحقق من عدم تغير أو فقد البيانات عند انتقالها من مرحلة معالجة إلى أخرى.
 - ج. أن معالجة البيانات قد تمت بشكل صحيح.
 - د. عدم فقدان أو إضافة أو تكرار أو تغيير غير نظامي في البيانات أثناء التشغيل.
3. الرقابة على المخرجات: وتشمل:
 - أ. اكتمال وصحة المخرجات.
 - ب. عدم السماح سوى للموظفين المخولين بالاطلاع على المخرجات.
 - ج. تزويد الموظفين المفوضين بالمخرجات دون تأخير.
 - د. الحفظ الأمين للمخرجات بعد استخدامها.

- أمثلة على الإجراءات الرقابية الخاصة بالأنظمة الآلية:

تشتمل هذه الأمثلة على الإجراءات الرقابية المتعلقة باختيار وتطبيق وتعديل الأنظمة الآلية التي تستخدمها المنشأة:

1. أن يوجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لمهام الدائرة.
2. أن يتم توفير البيئة المناسبة للأجهزة الرئيسية.
3. أن يتم توثيق وتسجيل كافة الأخطاء والاستفسارات اليومية.
4. أن يوجد ملف خاص لمتابعة الدخول على أنظمة تشغيل الأنظمة الآلية.
5. أن يكون هنالك عقود صيانة تغطي جميع الأجهزة والبرامج.
6. أن توجد خطوط اتصال احتياطية.

7. أن يوجد ملف لتوثيق الاختراقات الأمنية.
8. حضور الموظفين لورشات التوعية الأمنية وخاصة الجدد منهم.
9. أن يتم متابعة تقارير الدخول للشبكة وتحديد غير المصرح منها.
10. وجود برنامج تدريبي خاص بالموظفين الجدد قبل البدء بالعمل.
11. أن يتم تدوير مواقع الموظفين في الدائرة لإكسابهم مهارات وخبرات جديدة.
12. أن يتم تغيير الكلمات السرية للموظفين باستمرار.
13. أن توجد إجراءات مكتوبة للنسخ الاحتياطية.
14. أن يتم حفظ نسخ احتياطية من البيانات في قاعات حديدية ضد الحريق في مكان خارج المؤسسة.
15. أن توجد خطط طوارئ خاصة بالدائرة.
16. أن يتم اطلاع جميع الموظفين على خطة الطوارئ.
17. أن هناك برنامج للصيانة الدورية.
18. أن يتم متابعة صلاحيات الموظفين على الأنظمة الرئيسية بشكل دوري.
19. أن توجد بطاقات تعريف خاصة بالدخول إلى دائرة الكمبيوتر.
20. أن تخضع القاعات الحديدية للرقابة الثنائية.
21. أن توجد بطاقات تعريف خاصة بالزوار.
22. أن توجد نماذج خاص لتعديل البرامج اللازمة واعتمادها من قبل المفوضين.
23. أن يتم استخدام الماكينات الخاصة لإتلاف الكشوفات.
24. أن توجد برامج مضادة للفيروسات على كافة الأجهزة.
25. أن هناك تحديث دوري للبرامج المضادة للفيروسات.
26. أن هنالك متابعة دورية لجميع الأجهزة للتأكد من عدم استخدام برامج غير مرخصة.

5. محددات فعالية نظام الرقابة الداخلي

بالرغم من أن عملية تصميم أنظمة الرقابة الداخلية تهدف إلى تجنب المخاطر التي قد تحرف المنشأة عن تحقيق أهدافها، إلا أن هناك بعض المحددات والمعوقات التي قد تمنع الأنظمة الرقابية من أداء دورها، ويجب على المدقق تحري وجودها، وخاصة تلك التي لها أثر على عدالة البيانات المالية. وأهم هذه المحددات:

1. محدد التكلفة: سعي الإدارة بعدم تجاوز كلفة نظام الرقابة الداخلية المنافع المتوقعة من تطبيقه.
2. معظم الإجراءات الرقابية تصمم لمواجهة العمليات المتكررة، دون أن تأخذ بالاعتبار العمليات غير المتكررة.
3. احتمال الخطأ البشري في تصميم أو تنفيذ النظام الرقابي بسبب الإهمال أو الخطأ في تقدير وفهم التعليمات.

4. إمكانية الالتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ موظف أو أكثر للقيام بعملية احتيال مع أطراف من خارج أو من داخل المنشأة.
5. إمكانية قيام أحد الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة استخدام هذه المسؤولية، وتجاهل الرقابة الداخلية.
6. التغييرات في الظروف دون تعديل الإجراءات الرقابية بما يتناسب مع هذه التغييرات.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إن الهدف الرئيسي لأنظمة الرقابة الداخلية هو:

- أ- منع الخطأ والاحتيال.
- ب- حماية أصول المنشأة.
- ج- مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها.
- د- (أ + ب).

2. أي من التالية يعتبر من عناصر نظام الرقابة الداخلية:

- أ- الهيكل التنظيمي.
- ب- لجان الجرد.
- ج- الوصف الوظيفي.
- د- جميع ما ذكر.

3. من عناصر البيئة الرقابية كإحدى مكونات نظام الرقابة الداخلية:

- أ- التكامل الأخلاقي في بيئة العمل.
- ب- الإجراءات والنشاطات الرقابية.
- ج- المخاطر.
- د- جميع ما ذكر.

4. من تطبيقات مفهوم فلسفة الإدارة وأثرها على البيئة الرقابية:

- أ- تصميم الإجراءات الرقابية.
- ب- مستوى المخاطر المقبول.
- ج- أنظمة العمل.
- د- لا شيء مما ذكر.

5. أي العبارات التالية تمثل التسلسل المنطقي في بناء أنظمة الرقابة:

- أ- يتم وضع الأهداف ثم يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة ثم يتم تقييم المخاطر.
- ب- يتم وضع الأهداف ثم يتم تقييم المخاطر ثم يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة.
- ج- يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة ثم يتم تقييم المخاطر ثم يتم وضع الأهداف.
- د- يتم تقييم المخاطر ثم يتم وضع الأهداف ثم يتم تحديد الإجراءات الرقابية المناسبة.

6. أي من التالية ليست من مراحل إدارة الخطر:

- أ- تحديد المخاطر الممكنة.
- ب- احتمال حدوث الخطر.
- ج- كيفية التعامل مع الخطر.
- د- لا شيء مما ذكر.

7. الخطر المقبول هو:

- أ- الخطر المادي الذي تستطيع ب- الخطر المادي الذي لا تستطيع المنشأة المنشأة الحد منه داخلياً. الحد منه داخلياً.
- ج- الخطر الذي تزيد تكلفة الحد منه عن د- لا شيء مما ذكر. آثاره السلبية.

8. إن غش الموظفين هو:

- أ- استخدام الإدارة لأصول المنشأة في ب- عدم تحديد الجزء المتقادم والتالف من غير ما خصصت له.
- ج- قيام المدير المالي بتأجيل الاعتراف د- جميع ما ذكر. بمصاريف مادية لتحسين الأرباح.

9. أي من الدوائر التالية سوف تكون في الأغلب مسؤولة عن اعتماد التعديلات لرواتب الموظفين فيها:

- أ- دائرة الرواتب والأجور. ب- دائرة الموارد البشرية.
- ج- الدائرة المالية. د- قسم صرف الرواتب.

10. يتم تعزيز وتقوية نظام الرقابة الداخلي عندما يتم إلغاء ظهور الكمية التي تم طلبها من إحدى نسخ طلب الشراء الذي سيرسل إلى:

- أ- المورد. ب- قسم الاستلام.
- ج- القسم المالي. د- لا شيء مما ذكر.

11. إذا اكتشف المدقق خلال تنفيذ إجراءات التدقيق أنه قد اعتمد على نظام الرقابة الداخلية أكثر مما يجب، فهذا يعني أن:

- أ- إجراءاته المنفذة كانت أقل مما ب- إجراءاته المنفذة كانت كافية. يجب.
- ج- إجراءاته المنفذة كانت أكثر مما يجب. د- لا شيء مما ذكر.

12. أي من التالية من إجراءات الرقابة الوقائية:

- أ- الجرد المفاجئ. ب- إعداد مذكرة تسوية البنك.
- ج- استخدام الكلمات السرية. د- تعديل الإجراءات الرقابية في ضوء الأخطاء المكتشفة.

13. أي من التالية من إجراءات الرقابة التصحيحية:

- أ- الجرد المفاجئ.
- ب- إعداد مذكرة تسوية البنك.
- ج- استخدام الكلمات السرية.
- د- تعديل الإجراءات الرقابية في ضوء الأخطاء المكتشفة.

14. أي من التالية ليست من إجراءات الرقابة الاكتشافية:

- أ- المصادقات.
- ب- إعداد مذكرة تسوية البنك.
- ج- الرقابة الثنائية.
- د- مقارنة مخرجات النظام الآلي مع النتائج المتوقعة.

15. يتطلب الإجراء الرقابي الصحيح أن يتم إثبات عملية الشراء الآجل من واقع:

- أ- فاتورة الشراء وسند الإخراج
- ب- فاتورة الشراء وسند الإخراج المخزني ونسخة أمر الشراء.
- ج- فاتورة الشراء وسند الإدخال المخزني
- د- فاتورة الشراء وسند الإدخال المخزني ونسخة أمر الشراء.

16. عدم السماح سوى للموظفين المخولين بالاطلاع على تقارير ومخرجات النظام الآلي، يعتبر من إجراءات الرقابة على:

- أ- المدخلات.
- ب- المعالجة.
- ج- المخرجات.
- د- لا شيء مما ذكر.

التمرين الثاني:

فيما يلي مجموعة من الإجراءات الرقابية:

1. أن يتم اعتماد الموردين وفقاً لمعايير تحددها الإدارة.
2. أن يتم إطلاع جميع الموظفين على خطة الطوارئ.
3. أن يتم متابعة صلاحيات الموظفين على الأنظمة الرئيسية بشكل دوري.
4. أن تكون أوامر الشراء مرقمة مسبقاً بشكل متسلسل.
5. أن يتم فحص البضاعة المستلمة ومطابقتها للمواصفات.
6. أن يتم حصر ومتابعة ارتباطات البيع غير المنفذة دورياً.
7. أن يتم تصميم وتبليغ حدود التسهيلات الإئتمانية للعملاء.
8. أن تصرف المواد بالمخازن بناءً على أوامر صرف كتابية.
9. أن يتم تغيير الكلمات السرية للموظفين باستمرار.

10. أن يتم التحقق من مسموعات وملاءة العميل قبل تحديد التسهيلات.
11. ضرورة قيام كل موظف بالجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة.
12. مراقبة سلوكيات الموظفين والوقوف عند أي تغيرات فيها لتحديد أسبابها.
13. أن المواد الموجودة في المستودعات في عهدة أمين خاص.
14. توفر الحماية للمخزون السلعي.
15. أن ترسل نسخة من أوامر الشراء لقسم المحاسبة.
16. أن يتم الشراء بناءً على طلبات شراء معتمدة من رئيس قسم المشتريات.
17. أن تتم عمليات الشراء وفقاً للصلاحيات الخاصة بالموظفين واللجان.
18. أن يتم تتم المحافظة على نماذج أوامر الشراء غير المستخدمة تحت الرقابة الثنائية.
19. أن يوجد إجراءات مكتوبة للنسخ الاحتياطية.
20. أن يوجد خطط طوارئ خاصة بالدائرة.

المطلوب: تصنيف هذه الإجراءات إلى إجراءات وقائية واكتشافية.

التمرين الثالث:

لا تختلف أهداف الإجراءات الرقابية في بيئة العمل اليدوي عن الآلي. ولكن تختلف طبيعة البيئة الرقابية بينهما.

المطلوب:

1. اذكر خمسة من هذه الاختلافات.
2. ما هي أقسام الإجراءات الرقابية التطبيقية، مع إعطاء ثلاثة إجراءات لكل قسم منها.

التمرين الرابع:

أكمل العبارات التالية:

1. إن مسؤولية المدقق الداخلي فيما يتعلق بالخطأ والغش هي
2. إن أهداف التدقيق الخارجي على مستوى اختبارات العمليات هي: الحدوث والاكتمال و..... و.....
3. أن يتم دفع رواتب الموظفين من خلال أفضل رقابياً من دفعها
4. يحقق التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الكثير من الفوائد والمميزات، أهمها:

- أ.
- ب.

- ج.
5. فيما يتعلق بالكفاءة المهنية على المدققين الداخليين امتلاك
للقيام بالمهام المطلوبة منهم.
6. يجب أن يأخذ كل موظف الجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك بهدف
.....
7. اعتبارات التخطيط: أثناء التخطيط للمهمة على المدققين الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:
- أ.
- ب.
- ج.
- د.
8. يعتبر إجراء "تتبع المسار (Walk Through)" بأخذ عملية
من أهم أساليب
9. من مسؤوليات لجنة التدقيق عقد الاجتماعات الدورية مع كل من
..... لمناقشة ومتابعة
10. تعني الاستقلالية بالنسبة للمدقق الداخلي، ويتحقق ذلك
من خلال ارتباطه

التمرين الخامس:

أذكر أربعة أمثلة تتميز فيها إجراءات الرقابة اليدوية عن إجراءات الرقابة الآلية؟

التمرين السادس:

كيف يمكن للمدقق تحديد أوجه الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية لمنشأة ما؟

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ج	د	أ	ب	ب	د	ج	أ
9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
ب	ب	أ	ج	د	ج	ج	ج

التمرين الثاني:

إجراء وقائي	إجراء اكتشافي
<ul style="list-style-type: none"> - أن يتم اعتماد الموردين وفقاً لمعايير تحددها الإدارة. - أن يتم إطلاع جميع الموظفين على خطة الطوارئ. - أن يتم فحص البضاعة المستلمة ومطابقتها للمواصفات. - أن المواد الموجودة في المستودعات في عهدة أمين خاص. - توفر الحماية للمخزون السلعي. - أن يتم الشراء بناءً على طلبات شراء معتمدة من رئيس قسم المشتريات. - أن تتم عمليات الشراء وفقاً للصلاحيات الخاصة بالموظفين واللجان. - أن ترسل نسخة من أوامر الشراء لقسم المحاسبة. - أن يتم تتم المحافظة على نماذج أوامر الشراء غير المستخدمة تحت الرقابة الثنائية. - أن يوجد إجراءات مكتوبة للنسخ الاحتياطية. - أن يوجد خطط طوارئ خاصة بالدائرة. - أن يتم تصميم وتبليغ حدود التسهيلات الائتمانية للعملاء. - أن تصرف المواد بالمخازن بناءً على أوامر صرف كتابية. - أن يتم تغيير الكلمات السرية للموظفين باستمرار. - أن يتم التحقق من مسموعات وملاءة العميل قبل تحديد التسهيلات. 	<ul style="list-style-type: none"> - أن يتم متابعة صلاحيات الموظفين على الأنظمة الرئيسية بشكل دوري. - أن تكون أوامر الشراء مرقمة مسبقاً بشكل متسلسل. - أن يتم حصر ومتابعة ارتباطات البيع غير المنفذة دورياً. - ضرورة قيام كل موظف بالجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة. - مراقبة سلوكيات الموظفين والوقوف عند أي تغيرات فيها لتحديد أسبابها.

التمرين الثالث:

1. خمسة من الاختلافات في طبيعة البيئة الرقابية بين بيئة العمل اليدوي والآلي:
 - 1- تغيير في الموجودات الثابتة: من خلال وجود أجهزة الحاسوب والبرامج الطبقة.
 - 2- تغيير في الهيكل الوظيفي والموظفين: من خلال إنشاء دائرة خاصة للحاسوب، ووجود وظائف جديدة بأسماء جديدة.
 - 3- مركزية المعلومات وفصل الوظائف.
 - 4- طرق تنفيذ الموافقات الإدارية: من خلال التنفيذ والإجازة عبر النظام مباشرة دون توقيع مستندات.
 - 5- تشابه عملية معالجة البيانات ذات الطبيعة المتشابهة.

2. أقسام وأنواع الإجراءات الرقابية التطبيقية، وثلاثة إجراءات لكل قسم منها:

- 1- الرقابة على المدخلات: ومن الأمثلة عليها:
 - أ. اعتماد البيانات قبل معالجتها على الكمبيوتر.
 - ب. مراجعة وإجازة المدخلات من موظف آخر.
 - ج. وجود نماذج مطبوعة مسبقاً تتناسب مع نوع وتسلسل إدخال البيانات.
- 2- الرقابة على المعالجة: وتشمل:
 - أ. إجراءات التحقق من عدم التعديل في البيانات قبل معالجتها.
 - ب. إجراءات التحقق من عدم تغير أو فقد البيانات عند انتقالها من مرحلة معالجة إلى أخرى.
 - ج. أن معالجة البيانات قد تمت بشكل صحيح.
- 3- الرقابة على المخرجات: وتشمل:
 - أ. اكتمال وصحة المخرجات.
 - ب. عدم السماح سوى للموظفين المخولين بالإطلاع على المخرجات.
 - ج. تزويد الموظفين المفوضين بالمخرجات دون تأخير.

التمرين الرابع:

أكمل العبارات التالية:

1. إن مسؤولية المدقق الداخلي فيما يتعلق بالخطأ والغش هي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوعهما.
2. إن أهداف التدقيق الخارجي على مستوى اختبارات العمليات هي: الحدوث والاكتمال والتصنيف والدقة والحد الفاصل.
3. أن يتم دفع رواتب الموظفين من خلال التحويل للبنك أفضل رقابياً من دفعها نقداً.

4. يحقق التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الكثير من الفوائد والمميزات، أهمها:

- أ. توفير الوقت والجهد على الطرفين عن طريق تجنب القيام بإختبارات وإجراءات تدقيق متكررة أو متشابهة في مهمات التدقيق.
- ب. تبادل الخبرات والمهارات والمعرفة المهنية.
- ج. خلق روابط وعلاقات مهنية بين موظفي الطرفين تنمي من عمليات تبادل الآراء والأفكار حول معايير ومتطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق.

5. فيما يتعلق بالكفاءة المهنية على المدققين الداخليين امتلاك المعرفة والمهارة والكفاءة للقيام بالمهام المطلوبة منهم.

6. يجب أن يأخذ كل موظف الجزء الأكبر من إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

7. اعتبارات التخطيط: أثناء التخطيط للمهمة على المدققين الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- أ. أهداف النشاط تحت التدقيق والوسائل التي يتم بواسطتها مراقبة النشاط لأدائه.
- ب. المخاطر الهامة للنشاط ولأهدافه، ولموارده والعمليات والوسائل التي بواسطتها يتم الإبقاء على المستوى المقبول من أثر المخاطر المتوقعة.
- ج. كفاية وفعالية أنظمة إدارة المخاطر للأنشطة والرقابة مقارنة مع إطار الرقابة الملائم.
- د. فرص إجراء تحسينات جوهرية على أنظمة إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة

8. يعتبر إجراء "تتبع المسار (Walk Through)" بأخذ عملية من بدايتها إلى نهايتها من أهم أساليب فهم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

9. عقد الاجتماعات الدورية مع كل من مجلس الإدارة والإدارة والتدقيق الداخلي والخارجي، لمناقشة ومتابعة الأمور والملاحظات الهامة.

10. تعني الاستقلالية بالنسبة للمدقق الداخلي عدم وجود ظروف تهدد موضوعيته، ويتحقق ذلك من خلال ارتباطه بجهة غير تنفيذية كلجنة التدقيق.

التمرين الخامس:

تكون الأنظمة اليدوية أفضل من الآلية عند تنفيذ العمليات التي تحتاج لقدر من الحكم الشخصي، كما في الحالات التالية:

- 1. معاملات كبيرة أو غير عادية أو غير متكررة.
- 2. ظروف يصعب فيها تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها.
- 3. في الظروف المتغيرة التي تتطلب إستجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الموجودة.
- 4. في متابعة فاعلية عناصر الرقابة الآلية.

التمرين السادس:

يمكن للمدقق تحديد أوجه الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية لمنشأة ما من خلال المنهجية التالية:

1. التعرف على أنواع الرقابة الموجودة.
2. التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام.
3. تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث.
4. أخذ أنواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الاعتبار.

محور التدقيق

الفصل الرابع: تقييم المخاطر والاستجابة لها

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- أهداف التدقيق الخاصة بمراحل إصدار البيانات المالية.
- كيفية تحديد المخاطر المحتملة على هذه الأهداف.
- مؤشرات وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.
- أثر مخاطر الاحتيال على عملية التدقيق.
- كيفية تعامل المدقق مع العمليات غير القانونية.
- المخاطر الإضافية المتعلقة بالبيانات المعتمدة على التقدير.

1. المقدمة

على المدقق تحديد مخاطر وجود تحريفات في البيانات المالية، وتقييم مدى تأثيرها على التأكيدات التي يسعى المدقق لجمع أدلة إثبات حولها. وتصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ضوء هذه المخاطر، لضمان الحصول على أدلة إثبات مناسبة، تمكنه من إصدار الرأي حول عدالة البيانات المالية، وبالتالي الوفاء بمسؤولياته تجاه مستخدمي هذه القوائم.

2. تقييم احتمالية وجود تحريفات جوهرية

1.2 تحديد أهداف للتدقيق من خلال التأكيدات المتعلقة بالعمليات، الأرصدة، والعرض والإفصاح

لقد تم بيان أهداف التدقيق التي يسعى المدقق لجمع أدلة إثبات حولها في الفصل السابق. ولكن سيتم إعادة بيانها في هذا الفصل وفصول لاحقة لتناولها بشكل تفصيلي، مع التطبيق عملياً.

1. إثباتات بشأن فئات العمليات والأحداث للفترة التي يتم تدقيقها، وتشمل:

أ. الحدوث: العمليات والأحداث التي تم تسجيلها وقعت وتخص المنشأة: ويقصد بها أن العمليات المالية المسجلة في دفتر اليومية، تمثل عمليات حدثت فعلاً، فعلى سبيل المثال إن تسجيل عملية بيع يجب أن يترافق مع خروج بضاعة من المخازن وتسليمها للمشتري. وتسجيل تحصيلات نقدية من العملاء يثبت من خلال وجود سند قبض.

ب. الاكتمال: جميع العمليات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها: ويقصد بها أن العمليات المالية التي حدثت فعلياً قد سجلت في دفتر اليومية، وهذا تأكيد معاكس لتأكيد الحدوث. فعلى سبيل المثال إن خروج بضاعة من المخازن وتسليمها للمشتري يجب أن يترافق مع إصدار فاتورة مبيعات وتسجيل عملية بيع. ووجود سند قبض من أحد العملاء يستوجب تسجيل هذه التحصيلات النقدية.

ج. الدقة: المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بشكل مناسب: ويقصد بها أن العمليات المالية التي حدثت قد سجلت في دفتر اليومية بالقيمة الصحيحة، وإذا كانت بعملة أخرى قد حولت بسعر الصرف المناسب، وأن العمليات الحسابية قد تمت بشكل صحيح، ووفقاً لقيم المستندات المؤيدة.

د. القطع أو الحد الفاصل: العمليات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة: ويقصد بها أن العمليات المالية التي حدثت فعلياً قد سجلت في الفترة المالية التي تخصها، وعادة ما يتعلق هذا التأكيد بالعمليات التي تحدث وتسجل قرب تاريخ البيانات المالية. ولذلك يجب على المدقق منح العمليات التي تحدث خلال أسبوعين سابقة ولاحقة لتاريخ البيانات المالية العناية اللازمة. فعلى سبيل المثال، إن قيود تسوية المصروفات المقدمة والمستحقة قد تم تسجيلها لتحميل الفترة بما يخصها من مصروفات، وكذلك إن عملية البيع قد تم تسجيلها عند تحقق الإيراد الخاص بها وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة المطبقة، والذي عادة ما يتحقق بتسليم البضاعة للعميل.

هـ. التصنيف: أن العمليات والأحداث قد تم تصنيفها بشكل مناسب: ويقصد بذلك صحة التوجيه المحاسبي لكافة أطراف العملية المالية، فعلى سبيل المثال، أن المواد الخام المشتراة قد سجلت من خلال حساب مخزون المواد الخام وليس البضاعة الجاهزة، وكذلك أن الفوائد الواجب رسملتها على الأصول المؤهلة للرسملة قد تمت رسملتها ولم تسجل كمصروف فترة.

2. الإثباتات بشأن أرصدة الحسابات في نهاية الفترة وتشمل:

أ. الوجود: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة: ويقصد بهذا التأكيد أن كافة الأرصدة التي تحتويها البيانات المالية يقابلها ما يؤكد هذه الأرصدة. فعلى سبيل المثال، إن رصيد الذمم المدينة يمثل مبالغ فعلية قائمة على عملاء للمنشأة (أي لا يزيد الرصيد الظاهر في البيانات المالية عن مجموع أرصدة العملاء الإفرادية)، وأن رصيد المخزون يقابله بضاعة موجودة في مخازن المنشأة أو لدى الغير.

ب. الاكتمال: كافة الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها: وهو تأكيد معاكس لتأكيد الوجود، ويقصد به أن كافة المفردات الفعلية القائمة بتاريخ البيانات المالية والتي نتجت عن عمليات مالية حقيقية لدى المنشأة والخاصة بحساب معين تمثل جزءاً من رصيد هذا الحساب. فعلى سبيل المثال، إن رصيد الذمم المدينة يشمل كافة أرصدة العملاء القائمة بهذا التاريخ دون استثناء (أي لا يقل الرصيد الظاهر في البيانات المالية عن مجموع أرصدة العملاء الإفرادية).

ج. الحقوق والالتزامات: المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، والالتزامات هي التزامات على المنشأة، أي أن كافة الأرصدة تخص المنشأة، فعلى سبيل المثال، إن رصيد الأراضي والمباني يمثل أراضي ومباني تملكها المنشأة بموجب سند ملكية يثبت ذلك أو عقد استئجار تمويلي. وبالتالي فإن تحقق هدف الوجود لا يعني بالضرورة تحقق هدف الحقوق والالتزامات، فوجود سيارة في كراج المنشأة أو بضاعة في مخازنها لا يعني أنها ملك للمنشأة دائماً.

د. التقييم والتوزيع: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة، ويقصد بها أن أرصدة الحسابات في البيانات المالية تظهر بالقيم الصحيحة وأن أية تسويات لها قد تم تثبيتها، فعلى سبيل المثال، إن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها يعكس القدرة التحصيلية للذمم المدينة وجودتها، وأن المقدمات والمستحقات قد تم توزيعها بين الفترات المتعلقة بها بشكل عادل.

3. الإثباتات بشأن العرض والإفصاح وتشمل:

أ. الحدود: الأمور التي تم الإفصاح عنها وقعت، ويقصد بذلك أن كافة المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية (الإيضاحات) قد حدثت أو موجودة بتاريخ البيانات المالية، فعلى سبيل

المثال، إن الإفصاحات عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة تعكس ما حدث خلال الفترة.

ب. الاكتمال: كافة الإفصاحات التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية تم إدخالها، ويقصد بذلك أن كافة الإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة المطبقة قد تم بيانها للمستخدمين، فعلى سبيل المثال، عدم إغفال الإفصاح عن المعاملة الخاصة أو المميزة لعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، أو وجود شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار دون الإفصاح عنها.

ج. الحقوق والالتزامات: الأمور التي تم الإفصاح عنها تخص المنشأة، فوجود رهونات على أي من أصول المنشأة، يدل على وجود حق محتمل للغير على هذه الأصول.

د. التصنيف وإمكانية الفهم: المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب، والإفصاحات معبر عنها بوضوح. ومن الأمثلة على ذلك، الإفصاح عن الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل، وإظهار البنود التي ينطبق عليها شروط النقد المعادل ضمن النقد والنقد المعادل. هـ. الدقة والتقييم: المعلومات تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة.

2.2 ربط عوامل المخاطر التي تم الوصول إليها بهذه التأكيدات ودراسة ما إن كان أثرها على القوائم سيكون مادياً

يجب أن يحدد المدقق خلال مرحلة التخطيط، وفي ضوء المعلومات التي تم جمعها والإجراءات الأخرى كفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والإجراءات التحليلية، مجموعة المؤشرات التي قد تدل على إمكانية وجود مخاطر تحريفات مادية في البيانات المالية. مع الأخذ بالاعتبار ما يمارسه المدقق من قدر مطلوب من الشك المهني.

وعندها على المدقق أن يقيم الأثر المحتمل لهذه المخاطر على البيانات المالية، وبالتالي تحديد التأكيدات التي يجب التركيز على جمع أدلة إثبات كافية بخصوصها، في ظل تعرضها لهذه المخاطر. فعلى سبيل المثال، ملاحظة المدقق لتدخل الإدارة للتأثير في الإجراءات المحاسبية، في ظل حاجة المنشأة لتمويل قصير الأجل، قد يثير الشك بإمكانية الإخلال بتأكيد التصنيف على مستوى العرض والإفصاح من خلال تحويل التزامات متداولة إلى غير متداولة، أو عدم إظهار الجزء المتداول من قروض طويلة الأجل وذلك بهدف تحسين نسب السيولة. وكذلك فإن ارتفاع معدل دوران المخزون بشكل ملحوظ قد يثير الشك بالإخلال بتأكيد الحدوث على مستوى العمليات من خلال تسجيل عمليات بيع لم تحدث. كما أن زيادة فترة التحصيل من الذمم بشكل مادي قد تكون مؤشراً على الإخلال بأكثر من تأكيد كالاكتمال على مستوى العمليات من خلال عدم تسجيل تحصيلات من العملاء، أو التقييم على مستوى الأرصدة بعدم إعداد مخصص ديون كافي، أو الحدوث على مستوى العمليات بتسجيل مبيعات آجلة وهمية.

3.2 تحديد الأحداث والظروف التي قد تشير إلى وجود تحريف جوهري في البيانات المالية

أثناء عملية التدقيق قد تختلف المعلومات التي تتضح للمدقق بشكل جوهري عن المعلومات التي بني عليها تقييمه للمخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تقييم المخاطر على التوقع بأن عناصر رقابة معينة تعمل بشكل فعال. ولكن نتائج إجراء الاختبارات على هذه العناصر، قد تدل على أنها لم تكن تعمل بشكل فعال. وعلى نحو مماثل، وعند تنفيذ اختبارات أساسية قد يكتشف المدقق أخطاء في المبالغ أو تكرار في التسجيل يتجاوز تقييم المدقق للمخاطر. وفي مثل هذه الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر والظروف الحقيقية للمنشأة بشكل مناسب وقد لا تكون إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها فعالة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية.

وتشمل المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية العادلة، الأحداث والمعاملات والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على مباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد البيانات المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة (التأكيدات) في البيانات المالية. كما يمكن للإدارة إصدار خطط أو برامج أو إجراءات لتناول مخاطر معينة، أو قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو اعتبارات أخرى. ومن الظروف والأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية في البيانات المالية:

- عمليات في مناطق غير مستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال بلدان بها تخفيض كبير للعملة أو اقتصاديات تضخمية بشكل مرتفع.
- عمليات معرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال تجارة العقود المستقبلية.
- عمليات خاضعة لدرجة عالية من التعقيد في الأنظمة.
- مواضيع خاصة بالمنشأة المستمرة والسيولة بما في ذلك خسارة العملاء المهمين.
- قيود على توفر رأس المال والائتمان.
- تغيرات في القطاع الذي تعمل به المنشأة.
- تغيرات في سلسلة الإمداد.
- تطوير أو عرض منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى خطوط عمل جديدة.
- التوسع إلى مواقع جديدة.
- تغيرات في المنشأة مثل عمليات امتلاك كبيرة أو إعادة تنظيم أو أحداث أخرى غير عادية.
- قطاعات منشآت أو أعمال من المحتمل أن يتم بيعها.
- تحالفات معقدة ومشاريع مشتركة.
- استخدام تمويل خارج الميزانية وترتيبات تمويل أخرى معقدة.
- معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.
- نقص في الموظفين الذين لهم مهارات إعداد تقارير محاسبية ومالية مناسبة.
- تغيرات في الموظفين الرئيسيين.
- نواحي ضعف في الرقابة الداخلية خاصة تلك التي لا تتناولها الإدارة.
- عدم توافق بين إستراتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات وإستراتيجيتها الخاصة بالعمل.

- تغيرات في بيئة تقنية المعلومات.
- تركيب أنظمة تقنية معلومات جديدة حديثة هامة خاصة بإعداد التقارير المالية.
- استفسارات بشأن عمليات المنشأة أو النتائج المالية من قبل الهيئات التنظيمية أو الحكومية.
- أخطاء سابقة في البيانات، وتاريخ من الأخطاء أو مقدار كبير من التسويات في نهاية الفترة.
- مقدار كبير من العمليات غير الاعتيادية.
- معاملات سجلت بناءً على رغبة الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين أو أصول سيتم بيعها أو تصنيف للأوراق المالية القابلة للتداول.
- تطبيق إصدارات محاسبية جديدة.
- قياسات محاسبية تتضمن عمليات معقدة.
- التقديرات المحاسبية خاصة المادية منها، وكذلك التي قد تتضمن درجة موثوقية متدنية.
- وجود قضايا قائمة والتزامات محتملة.

3. تحديد المخاطر الجوهرية التي تتطلب اهتمام خاص عند أداء عملية التدقيق

1.3 مخاطر الاحتيال

1.1.3 فهم المدقق لبيئة مخاطر الاحتيال:

إن تقييم المدقق لمخاطر الاحتيال يتطلب منه:

1. مناقشة التدقيق الداخلي لتحديد ما إذا كان لديه معرفة بأي احتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة ومدى تقييمه لمخاطر الاحتيال.
2. الحصول على فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف على عمليات الإدارة لتحديد والاستجابة لمخاطر الاحتيال في المنشأة.
3. مدى فعالية الرقابة الداخلية التي أنشأتها الإدارة لتخفيض هذه المخاطر.
4. توجيه استفسارات لأولئك المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي احتيال فعلي أو مشكوك فيه (ما زال تحت البحث) يؤثر على المنشأة.
5. الاستفسار عن أية عمليات احتيال سابقة.

2.1.3 الاحتيال من خلال التحريف في البيانات المالية:

ويمكن إعداد التقارير المالية الاحتيالية من خلال ما يلي:

1. التلاعب أو التزوير أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق المؤيدة التي أعدت منها البيانات المالية.
2. التمثيل الخاطئ للبيانات المالية، أو الحذف المتعمد لأحداث أو معاملات أو معلومات هامة أخرى منها.

3. سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

ويجب على المدقق أن يعتبر تلك المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال على أنها مخاطر هامة، وعليه فهم وتقييم أنشطة الرقابة المرتبطة بهذه المخاطر.

3.1.3 عوامل ومؤشرات وجود مخاطر الاحتيال:

وكما بينا في الفصل الثاني، فإن هناك مجموعة من العوامل التي قد تساعد المدقق في تقدير مخاطر الاحتيال، أهمها:

- ضعف الرقابة الداخلية.
- هيمنة الإدارة، القرارات التشغيلية والتمويلية تتم من خلال شخص واحد أو أشخاص قليلين.
- صعوبة مراجعة العمليات المالية.
- صعوبة الحكم الشخصي عند تحديد إجمالي رصيد حساب ما أو فئة من العمليات المالية.
- العميل يتم مراجعته لأول مرة ولا توجد معلومات كافية من المراجع السابق.
- ضعف مستوى التدريب والممارسة لدى العاملين في الإدارة المحاسبية.
- النمو السريع للشركة، حيث يوجد تغييرات عديدة في الشركة وبيئتها.
- وجود ظروف قانونية معاكسة من خلال ادعاءات تنظيمية أو قضايا لها أثر كبير.
- عدم اتفاق الأرباح مع الاتجاه في النشاط الذي تعمل فيه الشركة.
- وجود خطر بعدم تمكن الشركة من الوفاء بالالتزامات التي عليها.
- اتخاذ الإدارة لقرارات محاسبية مشددة على نحو غير مبرر خصوصاً في ظل وضع الأرباح الحالي.
- عدم احترام الإدارة والعاملين في الشركة للهيئات التنظيمية.
- لامركزية التنظيم مع عدم وجود الإشراف الملائم.
- تأكيد الإدارة على نحو غير مبرر على مقابلة التوقعات أو الأهداف الكمية الأخرى.
- عدم الأمانة والكذب على المدقق ومراوغته في الإجابة على الأسئلة وما يرغب في التوصل إليه.
- حدوث تصرفات غير قانونية مع وجود محاولات لتغطيتها.
- اتجاه الإدارة نحو المخاطرة مع عدم وجود ما يبرر ذلك في ظل الظروف الحالية.

كما أن هناك مجموعة من العوامل الأخرى التي قد تدل على وجود مخاطر احتيال:

- العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة: ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت تشير العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي أظهرتها الإجراءات التحليلية، إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال.

- دفع أتعاب خبرة مبالغ بها.
- وجود تقديرات محاسبية غير مدعمة.

- تغييرات دائمة في المدققين والخبراء.
 - تغييرات دائمة في المدير المالي وموظفيه.
 - ارتفاع مستويات الأداء في الشهر الأخير من الفترة المالية.
 - ارتفاع حجم مردودات المبيعات في بداية الفترة المالية الحالية.
 - معاملات مادية مع الأطراف ذات العلاقة لا تتبع الأساس التجاري.
- ويمكن مناقشة مثل هذه العوامل بشكل أكثر تفصيل من خلال تقسيمها حسب البيئة المسببة لها، حيث تصنف هذه العوامل إلى ثلاثة فئات:

1. خصائص الإدارة وتأثيرها على البيئة الرقابية.
وترتبط هذه العوامل بقدرة الإدارة والضغوطات التي تتعرض لها وأسلوبها ونظرتها للرقابة الداخلية، حيث أن هناك بعض الحوافز للإدارة في تقديم بيانات وتقارير مالية احتيالية، لعدة أسباب منها :
 - الحصول على علاوات ومكافآت وحوافز أخرى رهن بتحقيق أهداف كبيرة على نحو غير ملائم.
 - اهتمام الإدارة بالحفاظ على أو زيادة سعر أسهم المنشأة من خلال ممارسات محاسبية غير اعتيادية.
 - اتباع الإدارة وسائل غير مناسبة لتقليل الأرباح في البيانات المالية لاعتبارات ضريبية.
 2. عوامل الاحتيال المتعلقة بظروف الصناعة:
وتتضمن هذه العوامل عوامل البيئة وعوامل الاقتصاد إضافة إلى العوامل التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة، ومن هذه العوامل:
 - متطلبات محاسبية أو قانونية جديدة من شأنها إضعاف الاستقرار المالي أو ربحية الشركة.
 - درجة عالية من المنافسة مصاحبة لانخفاض هامش الربح.
 - صناعة متدهورة مع فشل متزايد في الأعمال وهبوط في طلب العملاء.
 3. عوامل مخاطرة الاحتيال المتعلقة بالخصائص التشغيلية والاستقرار المالي:
وتظهر هذه العوامل من خلال حجم أعمال المنشأة ومدى تعقيد أعمالها، ومن هذه العوامل:
 - عدم القدرة على توليد التدفقات النقدية من العمليات.
 - وجود ضغط كبير للحصول على رأسمال إضافي للمحافظة على القدرة التنافسية.
 - تحليل تنظيمي في غاية التعقيد دون مبرر.
 - مبيعات كبيرة أو برامج ذات دافع للربح غير معقولة.
 - نتائج عكس المتوقع لمعاملات قيد الإنجاز.
- وسيتم مناقشة بعض هذه العوامل بشكل تفصيلي لاحقاً ضمن هذا الفصل.

4.1.3 إجراءات المدقق لتقييم مخاطر الاحتيال:

يجب أن يتم مناقشة قابلية احتواء البيانات المالية للمنشأة على أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بين أعضاء فريق التدقيق، وذلك من خلال تقييم مدى توفر عوامل الاحتيال التي تم بيانها في الجزء السابق، حيث أن ذلك يحقق الفوائد التالية:

1. تبادل المعرفة والخبرة بين أعضاء الفريق من خلال بيان ذوي الخبرة لكيفية تحديد مظاهر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال. وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية.
 2. تحديد إستراتيجية التعامل مع هذه المظاهر.
 3. تحديد دور كل عضو في فريق التدقيق والإجراءات التي سيتم تنفيذها.
 4. المشاركة في مناقشة نتائج إجراءات التدقيق بين أعضاء الفريق وكيفية التعامل مع حالات الاحتيال التي يعلم بها أي عضو.
- ومن الأمور التي يمكن مناقشتها بين أعضاء الفريق ما يلي:
1. كيف يمكن للإدارة ارتكاب وإخفاء الاحتيال في البيانات المالية، وكيف يمكن إساءة استخدام أصول المنشأة.
 2. دراسة الظروف التي قد تدل على أن الممارسات التي يمكن أن تتبعها الإدارة لإدارة الأرباح التي يمكن أن تؤدي إلى الاحتيال في البيانات المالية.
 3. دراسة العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على المنشأة والتي قد تخلق الدافع لارتكاب الاحتيال.
 4. دراسة دور الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لديهم القدرة في الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى التي يمكن أن تتعرض للاختلاس.
 5. النظر في أية تغيرات غير عادية لا تفسر لها في سلوك أو أسلوب حياة المدراء أو الموظفين والتي وصلت إلى علم الفريق.

5.1.3 ممارسات محاسبية قد تتضمن مخاطر احتيال:

1. تسجيل قيود غير مناسبة أو غير مصرح بها في دفتر اليومية أثناء السنة أو في نهاية الفترة، أو إجراء تعديلات من قبل الإدارة على المبالغ الواردة في البيانات المالية:
- تتضمن المعالجة الاعتيادية للمعاملات الجمع بين الخطوات والإجراءات اليدوية والآلية، وعندما تستخدم تقنية المعلومات في عملية إعداد التقارير المالية يمكن أن توجد قيود اليومية والتعديلات الأخرى فقط بالشكل الإلكتروني، وعندها فإن وجود قيود اليومية اليدوية قد يدل على وجود مخاطرة الاحتيال.
 - كثيراً ما يكون للقيود غير المناسبة في دفتر اليومية والتعديلات الأخرى خصائص فريدة محددة، مثل:
- أ. قيوداً تمت لحسابات غير عادية أو نادراً ما تستخدم.

- ب. قام بها أفراد لا يقومون عادة بإجراء قيود دفتر اليومية.
- ج. تم تسجيلها بعد قيود الإقفال وليس لها تفسير أو وصف.
- د. تمت إما قبل أو أثناء إعداد التقارير المالية وليس لها أرقام حسابات.
- هـ. تحتوي على أعداد متقاربة، أو أرقام تنتهي بشكل متسق.
- تطبيق قيود اليومية غير المناسبة أو التعديلات على حسابات ذات درجة تعقيد أو طبيعة خاصة. مثل الحسابات التي:
- أ. تحتوي على معاملات معقدة أو غير عادية بطبيعتها.
- ب. تحتوي على تقديرات هامة وتعديلات في نهاية الفترة.
- ج. كانت عرضة للأخطاء في الماضي.
- د. تحتوي على فروقات لم تتم مطابقتها ولم تحدد أسبابها.
- القيود في دفتر اليومية والتعديلات الأخرى التي تتم معالجتها خارج سير العمل العادي، قد لا تخضع القيود غير النمطية (الخاصة بالعمليات قليلة أو نادرة الحدوث) لنفس مستوى الرقابة الداخلية مثل القيود في دفتر اليومية المستخدمة على أساس متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والتحصيلات والمدفوعات النقدية.
2. التلاعب من خلال التقديرات المحاسبية:
- الأخطاء المتعمدة في التقديرات المحاسبية، من خلال النقل من أو المبالغة في كافة المخصصات أو الاحتياطات، بحيث تكون مصممة إما لتحقيق الاتساق في الأرباح على مدى فترتين محاسبيتين أو أكثر أو لتحقيق مستوى أرباح معين من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية بالتأثير على انطباعهم عن أداء وربحية المنشأة.
3. غياب الأساس التجاري للمعاملات الهامة:
- تتضمن المؤشرات التي قد توحي أنه تم الدخول في معاملات هامة وهمية أو غير حقيقية، لإعداد تقارير مالية احتيالية، أو لإخفاء سوء تخصيص الأصول ما يلي:
- أ. إذا كان شكل هذه المعاملات يبدو معقداً بشكل مبالغ به، مثل أن تنطوي المعاملة على منشآت متعددة ضمن مجموعة موحدة (شركة قابضة وشركات تابعة)، أو منشآت متعددة لا يوجد بينها علاقة.
- ب. عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة هذه المعاملات مع المكلفين بالحوكمة في المنشأة، بالرغم من أهميتها نظرياً.
- ج. إذا كانت هنالك وثائق غير كافية.
- د. إذا كانت الإدارة تركز على المعالجة المحاسبية للمعاملة، وليس على جوهرها الاقتصادي.
- هـ. إذا تمت المعاملات بين منشآت ذات علاقة من حيث الملاك والمدراء (كمنشآت لأشقاء أو تعود ملكيتها لأفراد ذوي قرابة)، ولكنها ليست ضمن حسابات المجموعة.

و. إذا تمت المعاملات مع منشآت ليس لديها المواد أو القوة والقدرة المالية لدعم المعاملة بدون مساعدة من المنشأة التي يتم تدقيقها.

6.1.3 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال:

عند اكتشاف المدقق لمظاهر وجود الاحتيال في البيانات المالية أو الاختلاس، فإنه يستجيب لذلك من خلال القيام بما يلي:

1. تعيين أعضاء إضافيين لفريق التدقيق ذوي مهارات ومعرفة متخصصة مثل الخبراء الشرعيين وخبراء تقنية المعلومات، أو تعيين أفراد أكثر خبرة في العملية، مع الإشراف عليهم.
2. التغيير في طبيعة إجراءات التدقيق، بشكل لا يمكن توقعه من موظفي العميل. حيث أن معرفة الأفراد داخل المنشأة بإجراءات التدقيق تجعلهم أكثر قدرة على إخفاء التلاعب في البيانات المالية. ويمكن إجراء ذلك من خلال أداء إجراءات جوهرية لأرصدة حسابات وإثباتات مختارة لم يتم فحصها بطريقة أخرى، وذلك للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وملائمة، أو الحصول على معلومات إضافية مدعمة. وعلى سبيل المثال يمكن القيام بما يلي:
 - من الممكن أن تصبح الملاحظة أو الفحص الفعلي لبعض الأصول أكثر أهمية.
 - قد يصمم المدقق إجراءات للحصول على معلومات إضافية مدعمة. كاستخدام أساليب تدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لجمع مزيد من الأدلة بشأن البيانات الواردة في الحسابات الهامة أو ملفات المعاملات الإلكترونية.
 - قد يتوسع المدقق في تنفيذ إجراءات للحصول على معلومات إضافية مدعمة. فعلى سبيل المثال، إذا حدد المدقق أن الإدارة تتعرض لضغوط لتحقيق توقعات الأرباح، قد تكون هناك مخاطرة ذات علاقة بأن الإدارة تضخم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات مبيعات تشمل شروطاً تحول دون الاعتراف بالإيراد (كاتفاقيات بيع مع إعادة شراء بنفس سعر البيع مع إضافة فائدة) أو بإصدار فواتير للمبيعات قبل التسليم. وفي هذه الحالات يمكن للمدقق، وعلى سبيل المثال، تصميم مصادقات خارجية ليس فقط لتأكيد المبالغ المسجلة، بل أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات المبيعات، بما في ذلك التاريخ وأية حقوق في شروط الإعادة والتسليم.
 - قد يقوم المدقق بإضافة إجراءات تدقيق، فمن الممكن أن يجد المدقق أن إضافة استفسارات إلى المصادقات الخارجية -في النقطة السابقة-، توجه إلى الموظفين غير الماليين في المنشأة فيما يتعلق بأي تغيرات في اتفاقيات المبيعات وشروط التسليم ستكون فعالة.
3. تعديل توقيت إجراءات التدقيق عن المتوقع: فقد يتوصل المدقق إلى أن أداء فحص جوهري في نهاية الفترة أو بالقرب منها يحقق تعاملاً أفضل مع مخاطر مقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.
4. استخدام أساليب اختيار عينات مختلفة أو زيادتها، وكذلك قد يساعد استخدام الحاسب الآلي على إجراء اختبارات أوسع نطاقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن استخدام هذه

الأساليب لاختيار عينات معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، أو فرز المعاملات ذات الخصائص المحددة، أو اختبار مجموعة كاملة بدلاً من عينة.

5. أداء إجراءات التدقيق في مواقع أو على بنود مختلفة بشكل فجائي:

– فإذا حدد المدقق مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال تؤثر على كميات المخزون فإن فحص سجلات المخزون للمنشأة قد يساعد في تحديد المواقع أو البنود التي تتطلب اهتماماً محدداً أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. ومن الممكن أن تؤدي هذه المراجعة إلى قرار بمراقبة عمليات جرد المخزون في مواقع معينة على أساس غير معلن أو إجراء جرد للمخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.

– قد يحدد المدقق مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال من خلال التلاعب في التقديرات، كتحقيق الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة (مثل عمليات الاستملاك أو إعادة الهيكلة أو التصرف بقطاع أعمال معين). إن المعلومات التي يتم جمعها من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها قد تساعد المدقق في تقييم معقولية تقديرات الإدارة هذه والأحكام والافتراضات التي بنيت عليها. كما أن إجراء مراجعة الأحكام والافتراضات المماثلة للإدارة المطبقة في الفترات السابقة قد توفر تقييماً لمعقولية الأحكام والافتراضات التي تدعم تقديرات الإدارة.

6. في حالة تسجيل قيود غير مناسبة أو غير مصرح بها في دفتر اليومية أثناء السنة أو في نهاية الفترة، أو إجراء تعديلات من قبل الإدارة على المبالغ الواردة في البيانات المالية غير الظاهرة في قيود دفتر اليومية، كالتي تتم خلال توحيد البيانات المالية وعمليات إعادة التصنيف. فقد يقوم المدقق بما يلي:

– تحديد الفئات المحددة لقيود اليومية والتعديلات الأخرى لفحصها.
– التحقق من أنظمة الرقابة التي يتم تنفيذها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى، فمن الممكن أن تقلل أنظمة الرقابة الفعالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى مدى الاختبارات الأساسية اللازمة، شريطة أن يكون المدقق قد فحص فاعلية عمل أنظمة الرقابة.

2.3 المخاطر الجوهرية المتعلقة بالتحريف في البيانات المالية

غالباً ما يترتب على التغير في الظروف المحيطة بالمنشأة، خاصة السلبية منها، مخاطر جوهرية قد تشكل تهديداً للمنشأة، وتزيد من مخاطر الأعمال (عدم قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها)، وتؤدي إلى ارتكاب غش الإدارة (التحريف في البيانات المالية). وفيما يلي بيان للظروف المتعلقة بالتغيرات في البيئة الاقتصادية والمحاسبية والأمور ذات العلاقة.

مؤشرات المخاطر الجوهرية لهذه التغيرات

1.2.3 الدوافع (الضغوط) التي تؤدي إلى التحريف في البيانات المالية:

1. التغيرات الاقتصادية وأثرها على الظروف الصناعية والتشغيلية للمنشأة:
 - أ. يتهدد أداء المنشأة والاستقرار المالي بالتغير في الظروف الاقتصادية أو الصناعية أو التشغيلية في المنشأة، ومن أمثلة هذه التغيرات ما يلي:
 - أ. درجة عالية من المنافسة أو تشبع السوق، مع تراجع هامش الربح.
 - ب. تغيرات سريعة الحدوث في بعض ظروف السوق، كتغيرات في التكنولوجيا أو تقادم المنتج أو تغيير في أسعار الفائدة.
 - ج. انخفاض كبير في طلب العملاء على السلعة أو الخدمة.
 - د. تدفقات نقدية سالبة من النشاط التشغيلي لفترات متتالية.
 - هـ. عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية، في حين أن الأرباح في نمو.
 - و. زيادة فشل الأعمال في الصناعة أو الاقتصاد ككل.
 - ز. خسائر تشغيلية قد تؤدي إلى الإفلاس أو التصفية.
 - ح. تحقيق أرباح غير عادية وينمو متزايد، إذا ما تم مقارنتها مع نمو أو ربحية الشركات الأخرى في نفس القطاع.
2. المتطلبات الإدارية والمحاسبية والقانونية: ومن أمثلة هذه الدوافع:
 - أ. وجود ضغوط شديدة على الإدارة لتلبية متطلبات أو توقعات أطراف أخرى نتيجة لما يلي:
 - توقعات ربحية أو مستوى اتجاه للأرباح، للمحللين والمؤسسات الاستثمارية والدائنين المهمين والأطراف الأخرى الخارجية.
 - توقعات أشاعتها الإدارة، من خلال نشرات صحفية أو تقارير سنوية مفرطة في التفاؤل.
 - الحاجة إلى الحصول على تمويل إضافي للمحافظة على وضع تنافسي مناسب.
 - الحاجة لتلبية متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية أو تسديد ديون أو متطلبات ضمانات الديون الأخرى.
 - الآثار السلبية للإبلاغ عن النتائج المالية الفعلية الضعيفة، على معاملات هامة في طور التنفيذ مثل الاندماج أو منح للمنشأة.
 - ب. إمكانية تدهور الوضع المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة في حالة تراجع الأداء المالي للمنشأة. وقد يعود ذلك لما يلي:
 - امتلاكهم حصص مالية هامة في المنشأة.
 - أن تعويضاتهم ومكافآتهم تعتمد على تحسين المركز المالي والأرباح والتدفقات النقدية.
 - كفالتهم الشخصية لديون المنشأة.

ج. وجود ضغوط شديدة على الإدارة أو الموظفين لتحقيق أهداف مالية مبالغ بها كحجم المبيعات أو الربحية.

2.2.3 الفرص التي قد تسمح بالتحريف في البيانات المالية:

1. طبيعة القطاع وعمليات المنشأة:

- أ. وجود معاملات هامة لأطراف ذات علاقة ليست ضمن سير العمل العادي، أو مع منشآت ذات علاقة لم يتم تدقيقها أو قامت منشأة أخرى بتدقيقها.
- ب. وجود مالي قوي أو قدرة على السيطرة على قطاع صناعة معين يتيح للمنشأة فرض الأحكام أو الشروط على المزودين أو العملاء مما قد ينجم عنه معاملات غير مناسبة أو غير عادية.
- ج. أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات مبنية على تقديرات هامة تتضمن أحكاماً شخصية أو شكوك من الصعب تدعيمها.
- د. معاملات هامة أو غير عادية أو معقدة جداً، خاصة تلك القريبة من نهاية الفترة التي تثير أسئلة صعبة حول مفهوم المحتوى فوق الشكل.
- هـ. استخدام وسطاء عمل في معاملات لا يبدو أن لها مبرراً واضحاً فيما يتعلق بالعمل.
- و. حسابات مصرفية هامة أو عمليات شركات تابعة أو فروعاً في اختصاصات ذات حماية من الضرائب لا تبدو أن لها مبرراً واضحاً.

2. عدم وجود رقابة على الإدارة نتيجة لما يلي:

- أ. سيطرة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة بدون أنظمة رقابة بديلة.
- ب. إشراف غير فعال من قبل المكلفين بالحوكمة على عملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية.

3. وجود هيكل تنظيمي معقد أو التغيير فيه بشكل مستمر، وذلك نتيجة لـ:

- أ. صعوبة في تحديد المنظمة أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
- ب. هيكل تنظيمي معقد بشكل مبالغ فيه يتضمن تداخل في خطوط السلطة غير مبرر.
- ج. نسبة عالية من التغيير في الإدارة العليا أو المستشارين القانونيين أو المكلفين بالحوكمة.

4. وجود عيوب في عناصر الرقابة الداخلية، نتيجة لما يلي:

- أ. متابعة ضعيفة لفعالية الأنظمة الرقابية.
- ب. معدلات دوران مرتفعة أو تعيين موظفين غير مناسبين في المحاسبة أو التدقيق الداخلي أو تقنية المعلومات.
- ج. أنظمة محاسبة أو معلومات غير فعالة.

3.2.3 الأمور المساعدة التي قد تسمح بالتحريف في البيانات المالية:

1. إيصال قيم أو معايير أخلاقية غير مناسبة.
2. مشاركة مفرطة من قبل الإدارة في اختيار سياسات محاسبية أو تحديد تقديرات هامة أو انشغالها في تلك الأمور.
3. انتهاك دائم للقوانين والأنظمة الأخرى.
4. شكاوي ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بوجود احتيال.
5. اهتمام زائد من قبل الإدارة لتحقيق أو زيادة سعر الأسهم أو اتجاه الأرباح.
6. ضغط الدائنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بتحقيق توقعات غير واقعية.
7. فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف الهامة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
8. اهتمام الإدارة باستخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح المبلغ عنها لأسباب تتعلق بالضريبة.
9. روح معنوية متدنية للإدارة العليا.
10. محاولات متكررة للإدارة لتبرير المعالجات المحاسبية غير المناسبة على أساس الأهمية النسبية.
11. العلاقة بين الإدارة والمدقق الحالي أو السابق متوترة، كما يظهر مما يلي:
 - أ. نزاعات متكررة مع المدقق الحالي أو السابق بشأن أمور المحاسبة أو التدقيق أو إعداد التقارير.
 - ب. وجود قيود غير معقولة على المدقق والمتعلق بإكمال التدقيق أو إصدار تقرير المدقق في وقت مفروض.
 - ج. قيود رسمية أو غير رسمية على المدقق تحد بشكل غير مناسب من الوصول إلى الأشخاص أو المعلومات أو المقدرة على الاتصال بشكل فعال مع المكلفين بالحوكمة.
 - د. محاولات للتأثير على نطاق عمل المدقق أو اختيار أو استمرار الموظفين الملحقين في عملية التدقيق أو الذين تتم استشارتهم بشأنها.

3.3 المخاطر الجوهرية المتعلقة بوجود الاختلاس (غش الموظفين)

1.3.3 الدوافع (الضغوط) التي تؤدي إلى الاختلاس:

1. ارتفاع الالتزامات المالية الشخصية للموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى، والتي تعتبر عرضة للسرقة.
2. العلاقات العدائية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة. وقد تحدث العلاقات العدائية نتيجة:
 - أ. تسريح فعلي أو متوقع للموظفين في المستقبل.
 - ب. تغييرات حديثة أو متوقعة لتعويضات أو خطط المنافع للموظفين.

ج. عدم مناسبة الترقيات والتعويضات والمكافآت الأخرى لتوقعات الموظفين.

2.3.3 الفرص التي قد تسمح بالاختلاس:

1. وجود مبالغ نقدية كبيرة في الصندوق.
2. وجود بنود مخزون صغيرة الحجم وذات قيمة عالية وتتميز بوجود طلب كبير عليها.
3. أصول سهلة التحويل مثل السندات أو المجوهرات.
4. أصول غير محددة ملكيتها.
5. ضعف الرقابة الداخلية، ومن أمثلة ذلك ما يلي:
 - أ. فصل غير كاف للمهام المتعارضة.
 - ب. عدم وجود رقابة على مصروفات الإدارة العليا، مثل السفر والتعويضات الأخرى.
 - ج. إشراف غير كاف للإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، خاصة في المواقع البعيدة.
 - د. حفظ غير مناسب لسجلات الأصول.
 - هـ. نظام تفويض وموافقة على العمليات غير مناسب. كمنح صلاحيات لا تتناسب مع المستوى الوظيفي.
 - و. وسائل حماية فعلية غير كافية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول القابلة للاختلاس.
 - ز. عدم وجود إجراءات مطابقة وجرد فجائي للأصول.
 - ح. تنفيذ المعاملات دون إجازتها من الشخص المسؤول، كمنح الخصومات.
 - ط. عدم اتباع مبدأ الإجازات القصرية مع الموظفين، وبخاصة الذين يقومون بأداء مهام رقابة رئيسية.
 - ي. فهم غير كاف من قبل الإدارة لتقنية المعلومات المستخدمة، مما يتيح لموظفي تقنية المعلومات إمكانية الاختلاس.

3.3.3 الأمور المساعدة التي قد تسمح بالاختلاس:

1. إهمال متابعة تخفيض مخاطر الاختلاس.
2. إهمال الرقابة الداخلية، والفشل في معالجة نواحي الضعف في الرقابة الداخلية.
3. سلوك الموظفين يدل على عدم الرضا عن المنشأة، لسوء طريقة معاملة الإدارة لهم.
4. تغيرات في السلوك أو نمط الحياة.
5. عدم وجود نظام عقوبات مناسب بشأن السرقات.

4.3 عمليات مع أطراف ذات علاقة

1.4.3 تحديد الأطراف ذات العلاقة

إن تحديد الأشخاص أو المنشآت التي تعتبر من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة تحت التدقيق، يخضع لما تم بيانه في إطار الإبلاغ المالي المطبق، ولكنه في جميع الحالات يشمل:

1. أي شخص أو منشأة تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، على المنشأة تحت التدقيق.
2. أي منشأة تتمتع المنشأة تحت التدقيق بسيطرة أو تأثير هام عليها.
3. أي منشأة تمارس سيطرة مشتركة مع المنشأة تحت التدقيق من خلال:
 - أ. ملكية سيطرة مشتركة
 - ب. مالكين مكونين من أفراد عائلة مقربين أو
 - ج. إدارة رئيسية مشتركة

2.4.3 طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

إن تنفيذ المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة باتباع ممارسات العمل العادية، لا يتضمن وجود مخاطرة تحريف في البيانات المالية تزيد على الأغلب من المعاملات المماثلة مع الأطراف الأخرى التي لا تعتبر ذات علاقة. ولذلك فإن مخاطرة تحريف البيانات المالية تتمثل في إجراء معاملات مع الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط مميزة، لا تتناسب مع ممارسات التعامل العادي (التعامل التجاري) في السوق العادية، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

قد تتضمن الأمثلة على المعاملات التي يتم إجراؤها دون اتباع ممارسات العمل العادية ما يلي:

1. معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو الاستثمارات.
2. إجراء معاملات مع منشآت في الخارج تقع في مناطق تملك قوانين ضعيفة فيما يتعلق بالمعاملات بين الشركات.
3. قيام المنشأة بأداء خدمات أو بذل جهود كتأجير مباني أو تقديم خدمات إدارية لطرف ذو علاقة دون مقابل، أو بمقابل رمزي.
4. معاملات بيع ذات خصومات أو عوائد ضخمة بشكل غير عادي.
5. المعاملات التي يتم إجراؤها بموجب عقود يتم تغيير بنودها قبل انتهاء مدتها بشكل يثير الشك.
6. اشتراك طرف ذو علاقة في معاملة هامة مع المنشأة تحت التدقيق، بشكل غير مباشر عن طريق وسيط.

3.4.3 مؤشرات عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

قد تشير بعض المعاملات والمعلومات مع الأطراف ذات العلاقة إلى إمكانية وجود احتيال، وعلى المدقق الانتبه لوجود مثل هذه العوامل، وأهمها:

1. التدخل الدائم للطرف ذو العلاقة في قرارات العمل للمنشأة.
2. طلب الحصول على موافقة الطرف ذو العلاقة على معاملات مهمة.
3. لا يوجد إشراف أو مراجعة أو مصادقة من المنشأة على المعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة.
4. قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير عادي في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى تطبيق ممارسات غير أخلاقية أو احتيال يخدم أهداف لطرف ذي العلاقة.
5. قد يشير استخدام الطرف ذو العلاقة لوسطاء في معاملات هامة دون وجود مبرر واضح لذلك، إلى أنه قد يملك مصلحة معينة في تلك المعاملات من خلال التحكم بهؤلاء الوسطاء لأهداف احتيالية.
6. قد تشير الأدلة على المشاركة المبالغ بها من قبل الطرف ذي العلاقة أو التدخل في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات الهامة إلى احتمالية إعداد بيانات مالية محرّفة.

4.4.3 إجراءات المدقق لفهم طبيعة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتقييم مخاطرها

يتمثل هدف المدقق في الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، ليكون قادراً على ما يلي:

1. تمييز عوامل مخاطرة الاحتيال الناشئة من علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال.
2. بالاستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، التوصل إلى ما إذا كانت البيانات المالية:
 - أ. تحقق العرض العادل، و
 - ب. غير مضللة.
3. الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية.

وللوصول لهذا الفهم، يقوم المدقق بما يلي:

1. بالاستفسار من الإدارة عن الأمور التالية:
 - أ. هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة بما في ذلك التغيرات عن الفترة السابقة.
 - ب. طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة.
 - ج. ما إذا أجرت المنشأة أية معاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، وفي حال حصل ذلك، يستفسر المدقق عن نوع وهدف المعاملات.
2. مناقشة المسائل التالية بين أعضاء فريق العملية:
 - أ. طبيعة ونطاق علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة، (باستخدام سجل المدقق الخاص بالأطراف ذات العلاقة الذي يتم تحديثه بعد كل عملية تدقيق مثلاً، أو من واقع خبرة المدققين بالمعاملات الممكنة).

- ب. التركيز على أهمية ممارسة الشك المهني خلال عملية التدقيق، وتقدير احتمالية حدوث أخطاء جوهرية مرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- ج. ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحددها الإدارة، ولم تفصح عنها للمدقق.
- د. تحديد السجلات أو الوثائق التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة.
- هـ. كيف يمكن استغلال الإدارة المسيطر عليها من قبل منشآت ذات هدف خاص لتسهيل إدارة الأرباح.
- و. كيفية التلاعب من خلال أن يتم ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لدى عضو رئيسي في الإدارة، من أجل تسهيل توزيع وتبادل أصول المنشأة بشكل غير صحيح.

5.4.3 فهم البيئة الرقابية للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

- يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة المتعلقة بالتقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، مثل:
1. قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وتطبيقها بالشكل المناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من معاملات الأطراف ذات العلاقة.
 2. السياسات والإجراءات المتعلقة بالإفصاح في الوقت المحدد عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في معاملات الأطراف ذات العلاقة.
 3. تحديد المسؤوليات داخل المنشأة فيما يخص بتدوين وتلخيص والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.
 4. الإفصاح في الوقت المحدد حول المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة الهامة التي يتم إجراءها دون اتباع ممارسات العمل العادية.
 5. موافقة لجنة فرعية تابعة للمكلفين بالحوكمة ومكونة من أفراد مستقلين عن الإدارة، على معاملات الطرف ذي العلاقة التي تنطوي على تضارب فعلي أو ملاحظ في المصالح.
 6. المراجعات الدورية من قبل المدققين الداخليين حيث يكون ذلك ممكناً.
 7. استشارة الإدارة المدقق أو مستشار قانوني خارجي مثلاً من أجل حل قضايا الإفصاح الخاصة بالأطراف ذات العلاقة.
 8. وجود سياسات وإجراءات متعلقة بالكشف عن الفساد، حيث يكون ذلك ممكناً.
- قد تكون أنظمة الرقابة المطبقة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة داخل بعض المنشآت غير كافية لعدد من الأسباب مثل:

1. الأهمية القليلة التي توليها الإدارة لتحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.
2. الافتقار إلى الإشراف المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
3. التجاهل المتعمد لأنظمة الرقابة الداخلية، لأن الإفصاحات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة قد تكشف معلومات تعتبرها الإدارة معلومات حساسة مثل وجود معاملات يشترك فيها أفراد العائلة الذي يشغلون مناصب إدارية.
4. فهم غير كافٍ من قبل الإدارة للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة التي يفرضها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
5. غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

6.4.3 استجابة المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية الخاصة بالأطراف ذات العلاقة

1. في حال وجد المدقق معاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة أو بطرف هام ذي علاقة لم تحددتها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فيجب أن يقوم المدقق بإبلاغ أعضاء فريق العملية الآخرين بالمعلومات ذات الصلة فوراً.
2. يطلب من الإدارة تحديد كافة المعاملات التي تم إجراؤها مع الأطراف ذات العلاقة مؤخراً ليجري المدقق تقييماً لها.
3. الاستفسار عن سبب فشل أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة في تحديد والإفصاح عن العلاقات والمعاملات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة.
4. أداء إجراءات تدقيق فعالة ومناسبة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تم تحديدها.
5. إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في احتمالية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذي علاقة لم تحددتها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق وأداء إجراءات تدقيق إضافية عند الحاجة.
6. في حال تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً، وبالتالي وجود مخاطرة خطأ جوهري ناجم عن الاحتيال مرتفعة، يجب على المدقق تحديد أثر ذلك على عملية التدقيق وإصدار الرأي.
7. فيما يتعلق بالمعاملات التي تم إجراؤها دون اتباع ممارسات العمل العادية، يجب أن يقوم المدقق بما يلي:

أ. تفحص العقود والاتفاقيات السابقة، إن وجدت، وتقييم ما إذا:

- كانت الظروف المتعلقة بالمعاملة تشير إلى احتمالية إجرائها من أجل الاشتراك في إعداد تقارير مالية احتيالية أو لإخفاء اختلاس للأصول.
- كانت بنود المعاملات متوافقة مع توضيحات الإدارة.

- تمت إجراءات المحاسبة والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

ب. الحصول على أدلة تدقيق حول التفويض بإجراء المعاملات والمصادقة عليها بالشكل المناسب، ومن المستوى الإداري المناسب.

5.3 توقيت الاعتراف بالإيراد بشكل مخالف للمعايير المحاسبية

يجب على المدقق تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في الاعتراف بالإيراد، وتحديد عوامل نشوء هذا الخطر. ومن الأمثلة على التحريفات على مستوى الاعتراف بالإيرادات:

1. المبالغة في قيمة الإيرادات، كتسجيل قيمة الصيانة المباعة مع البضاعة ضمن قيمة المبيعات.
2. تسجيل إيرادات وهمية.
3. التخفيض في قيمة الإيرادات، كمحاولة للتهرب الضريبي مثلاً، أو للتحايل على بعض الملاك لدفعهم لبيع الأسهم التي يملكونها بالسعر المخطط له.
4. عدم الالتزام بشروط الاعتراف بالإيراد كما بينها متطلبات إطار الإبلاغ المالي المتبع.

ومن الأمور التي يجب أن تعطى عناية خاصة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للاعتراف بالإيرادات، أن تسجل الإيرادات والحسابات المتعلقة بها (كالحسابات المقابلة)، في الفترة المالية الصحيحة، وبالتالي التنبيه إلى الحد الفاصل للمبيعات. إن المعيار المستخدم بواسطة معظم العملاء الذين يعملون في الأنشطة التجارية والصناعية لتحديد توقيت حدوث المبيعات هو تاريخ التسليم، ولكن يتم في بعض الحالات الاعتراف بالإيراد قبل التسليم (كما في عقود الإنشاء)، أو بعد نقطة التسليم (كما في مبيعات التقسيط وفقاً لبعض أطر الإبلاغ المالي، أو كما في البضاعة المسلمة برسم البيع). وحتى يتم القياس الصحيح لدخل الفترة التجارية، يجب استخدام طريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن يتم تطبيقها بشكل متسق.

وسيتم مناقشة إجراءات التدقيق المتعلقة بالإيرادات بشكل تفصيلي في الفصل السادس.

6.3 عمليات غير اعتيادية ومعقدة

كثيراً ما تتعلق المخاطر الهامة بمعاملات هامة غير اعتيادية وأمور حكمية (مبنية على الحكم الشخصي). والمعاملات غير الاعتيادية هي المعاملات غير العادية إما بسبب حجمها أو طبيعتها ولذلك لا تحدث كثيراً. وقد تشمل الأمور الحكمية تطوير التقديرات المحاسبية التي هناك عدم تيقن كبير في قياسها. إن مخاطرة الأخطاء الجوهرية بالنسبة للمخاطر الخاصة بمعاملات هامة غير اعتيادية، تتجم عادةً عن:

- تدخل أكبر للإدارة لتحديد المعاملة المحاسبية.
- تدخل يدوي أكبر لجمع ومعالجة البيانات.
- حسابات أو مبادئ محاسبية معقدة.

- طبيعة المعاملات غير الاعتيادية، مما قد يجعل من الصعب على المنشأة تنفيذ رقابة فعّالة على المخاطر (وهذه من محددات فعالية أنظمة الرقابة الداخلية).
- قد تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية أكبر بالنسبة للمخاطر المتعلقة بأمور حكمية هامة تتطلب تطوير تقديرات محاسبية، ناجمة عن أمور مثل ما يلي:
- قد تكون المبادئ المحاسبية للتقديرات المحاسبية أو الاعتراف بالإيراد خاضعة لتفسيرات تختلف فيما بينها.
- قد يكون الحكم المطلوب شخصياً أو معقداً أو يتطلب افتراضات بشأن آثار الأحداث المستقبلية كتقدير القيمة العادلة.
- حين تكون المعاملات التجارية الاعتيادية اليومية خاضعة لمعالجة آلية إلى حد كبير، فقد يعتبر المدقق هذه الحالة من الظروف التي قد يتم فيها مراجعة مقدار كبير من معلومات المنشأة أو تسجيلها أو معالجتها أو إعداد التقارير حولها إلكترونياً. وفي هذه الحالات:
- يمكن أن تتوفر أدلة التدقيق فقط بالشكل الإلكتروني، وتعتمد عادةً كفايتها أو ملاءمتها على فاعلية الرقابة على دقتها واكتمالها.
- قد يكون احتمال مباشرة أو تغيير المعلومات بشكل غير مناسب دون الكشف عنها أكبر إذا لم تعمل عناصر الرقابة المناسبة بشكل فعال.
- وسيتم مناقشة إجراءات التدقيق الخاصة بذلك بشكل تفصيلي في الفصل السادس.

7.3 تقديرات الإدارة الجوهرية

يقصد بتقديرات الإدارة (التقدير المحاسبي)، التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس. ومن أمثلتها ما يلي:

1. مخصص هبوط أسعار بضاعة بالمخازن.
2. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
3. توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي المقدر.
4. الاعتراف بالإيراد حسب طريقة نسبة الانجاز.
5. الضريبة المؤجلة.
6. مخصص خسارة من دعوى قضائية.
7. فروقات إعادة التقييم للأصول الثابتة.
8. خسائر لمقاولات إنشائية قيد الإنجاز.
9. مخصص لمقابلة مطالبات دعوى الضمان.
10. مخصصات ضمان الصيانة المجانية.

تكون الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية. وغالباً ما يتم عمل هذه التقديرات في ظروف من عدم التأكد، والتي تحتاج إلى استعمال الاجتهاد. وكنتيجة لذلك فإن مخاطر وجود معلومات جوهرية خاطئة يكون أكبر في حالة وجود تقديرات محاسبية.

- خصائص التقديرات المحاسبية:

1. إن تحديد التقدير المحاسبي قد يكون بسيطاً أو معقداً، اعتماداً على طبيعة البند. فمثلاً يكون احتساب مصاريف الاهتلاك بسيطاً، بينما قد يتضمن تقدير مخصص الديون المشكوك فيها تحليل معقد نسبياً وتقدير للتخصيلات المستقبلية. وبالنسبة للتقديرات المعقدة فقد تتطلب درجة عالية من المعرفة والاجتهاد المتخصص.

2. قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من عمل النظام المحاسبي على أسس مستمرة متكررة، أو ربما غير متكررة، في نهاية الفترة المالية. وفي حالات عديدة يتم عمل التقديرات المحاسبية باستعمال معادلات مبنية على الخبرة، مثل استعمال نسب محددة لاحتساب استهلاك كل صنف من أصناف الأصول الثابتة، أو استعمال نسب مئوية محددة من إيرادات المبيعات لاحتساب مخصص ضمان الصيانة المتوقعة.

وإن عدم التأكد المتعلق ببند معين أو النقص في المعلومات الموضوعية، قد يجعل من غير الممكن عمل تقديرات معقولة.

8.3 العمليات غير القانونية

كما بينا في مرحلة التخطيط، فإن على المدقق فهم البيئة القانونية للمنشأة، وتقييم مدى ارتكاب الإدارة للمخالفات القانونية.

1.8.3 أثر القوانين والأنظمة

يختلف أثر القوانين والأنظمة على البيانات المالية، تبعاً لعوامل مختلفة، فهناك بعض المنشآت التي تعمل في صناعة تحكمها قوانين صارمة (مثل البنوك والشركات الكيماوية)، كما أن هناك منشآت تكون خاضعة للعديد من القوانين والأنظمة التي تتصل بشكل عام بالنواحي التشغيلية بالمنشأة (مثل تلك التي لها علاقة بالسلامة العامة والصحة المهنية). ويجب على الإدارة الامتثال للقوانين والأنظمة أو مجموعة الأحكام التي يسمح للنشاط القيام بأعمالها بموجبها، ولكن ليس لها أثر سلبي على البيانات المالية للمنشأة، فقد ينجم عن عدم الامتثال للقوانين والأنظمة غرامات أو مقاضاة أو تبعات أخرى للمنشأة قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية .

2.8.3 مسؤولية المدقق عن اكتشاف المخالفات القانونية

إن التزام المدقق بالمتطلبات المهنية التي تضمنتها معايير التدقيق الدولية الخاصة بالبيئة القانونية، سوف يساعده في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب عدم الامتثال للقوانين والأنظمة، ولكن لا يتوقع منه أن يكتشف عدم الامتثال لكافة القوانين والأنظمة، بسبب المحددات التالية:

1. هناك العديد من القوانين والأنظمة التي تتعلق بشكل رئيسي بالنواحي التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على البيانات المالية، ولا توجد ضمن أنظمة المعلومات للمنشأة الخاصة بإعداد التقارير المالية.
2. قد يتضمن عدم الامتثال سلوكاً مصمماً لإخفائه، مثل التواطؤ والتزوير أو عدم التسجيل المتعمد أو تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.
3. صعوبة الحكم على ما إذا كان إجراء ما يشكل عدم امتثال أو مخالفة قانونية، وهو أمر في النهاية خاضع للتحديد القانوني من قبل المحكمة.

3.8.3 إجراءات المدقق لجمع أدلة الإثبات حول الالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة

1. دلائل عدم الامتثال للقوانين والأنظمة
 - تحقيقات من قبل منظمات تنظيمية ودوائر حكومية، أو دفع غرامات أو فرض عقوبات.
 - دفعات لخدمات غير محددة أو قروض للمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو لموظفين حكوميين.
 - عمولات مبيعات أو رسوم وكلاء بمبالغ كبيرة، مقارنة مع تلك التي تدفعها المنشأة عادةً أو تدفع في صناعاتها، أو التي تدفع مقابل الخدمات التي استلمت بالفعل.
 - الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق إلى حد كبير.
 - دفعات نقدية غير عادية، أو مشتريات بشيكات تدفع لحاملها أو تحويلات لحسابات مصرفية مبهم.
 - معاملات غير عادية.
 - دفعات مقابل بضائع أو خدمات تمت لغير المورد.
 - دفعات بدون وثائق مؤيدة مناسبة.
 - وجود نظام معلومات ضعيف بسبب تصميمه.
 - معاملات غير مصرح بها أو مسجلة بشكل غير مناسب.
 - تعليقات وأخبار من خلال وسائل الإعلام المختلفة.
2. الأمور الخاصة بتقييم المدقق
 - تشمل الأمور الخاصة بتقييم المدقق للأثر المحتمل على البيانات المالية ما يلي:
 - التبعات المالية المحتملة لعدم الامتثال للقوانين والأنظمة بالنسبة للبيانات المالية، بما في ذلك على سبيل المثال فرض غرامات أو عقوبات أو مطالبات بالتعويض عن أضرار والتهديد بمصادرة أصول.
 - ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
 - ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة خطيرة بحيث تدعو إلى الشك حول العرض العادل للبيانات المالية، أو خلافاً لذلك تجعل البيانات المالية مضللة.

3. الحد الأدنى من إجراءات التدقيق في الظروف المختلفة
1. إذا لم تكن هناك أي شكوك بعدم الالتزام، يقوم المدقق بما يلي:
 - أ. مراجعة اجتماعات مجلس الإدارة، لأن الأمور المادية تناقش في اجتماعات مجلس الإدارة.
 - ب. الحصول على كتاب من محامي المنشأة.
 - ج. تقييم فهم وإدراك الإدارة للمتطلبات القانونية والتنظيمية، عن طريق الاستبيان أو المقابلة.
 2. إذا وجدت شكوك حول عدم الالتزام، يقوم المدقق بالإجراءات الإضافية التالية:
 - أ. الاستفسار وجمع أدلة الإثبات من مستوى إداري أعلى من المستوى الإداري المخالف.
 - ب. بذل إجراءات تدقيق إضافية لحالات وجود مخالفات مادية قد تغلق الشركة بسببها.
 - ج. استشارة خبير قانوني.
 3. إذا اكتشف حالات عدم الالتزام:
 - أ. مناقشة الأمر مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
 - ب. الإفصاح عن هذه الحالات من قبل العميل بالشكل المناسب.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إحدى العبارات التالية صحيحة فيما يخص مسؤولية المدقق في اعتبار الغش والخطأ في مراجعة البيانات المالية:

- أ- يمكن للمدقق أن يحصل على تأكيد ب- مخاطرة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية عن احتيال أقل من مخاطرة اكتشاف للبيانات المالية. تحريف مادي ناتج عن خطأ.
- ج- احتمال اكتشاف غش الإدارة أقل من د- أثناء التخطيط لا يستطيع المدقق مناقشة احتمال اكتشاف غش العاملين. إمكانية حدوث تحريفات في البيانات المالية ناتجة عن غش أو خطأ.

2. إن اصطلاح الخطأ يتضمن:

- أ- تسجيل معاملات وهمية. ب- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات.
- ج- إخفاء الحقائق لتحقيق البيانات أهداف د- جميع ما ذكر. إدارية.

3. تحتوي مخاطر التدقيق على:

- أ- مخاطر ملازمة ومخاطر رقابة. ب- مخاطر ملازمة ومخاطر ثانوية.
- ج- مخاطر جوهرية ومخاطر اكتشاف. د- (ب + ج).

4. مخاطر المعلومات الخاطئة التي لا يمكن اكتشافها بالرغم من بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة يطلق عليها:

- أ- المخاطر الملازمة. ب- مخاطر الرقابة.
- ج- مخاطر الاكتشاف. د- المخاطر الثانوية.

5. تحتوي مخاطر الاكتشاف على:

- أ- مخاطر ملازمة ومخاطر رقابة. ب- مخاطر ملازمة ومخاطر ثانوية.
- ج- مخاطر ملازمة ومخاطر رقابة د- لا شيء مما ذكر. ومخاطر اكتشاف.

6. مخاطر المعلومات الخاطئة التي لا يمكن منعها أو اكتشافها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية يطلق عليها:

- أ- المخاطر الملازمة.
- ب- إجراءات رقابية.
- ج- مخاطر الاكتشاف.
- د- لا شيء مما ذكر.

7. أي من التالية لا يعتبر من الأطراف ذات العلاقة:

- أ- مجلس الإدارة.
- ب- الشركات التابعة.
- ج- المدقق الخارجي.
- د- الشركات الزميلة.

8. إن تراجع معدل دوران الذمم قد يكون مؤشراً على جميع ما يلي، عدا واحدة:

- أ- الاكتمال على مستوى العمليات من ب- التقييم على مستوى الأرصدة بعدم إعداد خلال عدم تسجيل تحصيلات من مخصص ديون كافي. العملاء.
- ج- الحدوث على مستوى العمليات بتسجيل د- التصنيف على مستوى العرض بتسجيل مبيعات آجلة وهمية. ذمم تجارية مع الذمم الأخرى.

9. من الأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية في البيانات المالية، جميع ما يلي عدا واحدة:

- أ- عمليات في مناطق غير مستقرة ب- عمليات غير معرضة لأسواق متقلبة. اقتصادياً.
- ج- عمليات خاضعة لدرجة عالية من د- قيود على توفر رأس المال والإئتمان. التعقيد في الأنظمة.

10. إن مناقشة إمكانية احتواء البيانات المالية للمنشأة على أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بين أعضاء فريق التدقيق، يحقق الفوائد التالية، عدا:

- أ- تبادل المعرفة والخبرة بين أعضاء ب- تحديد كافة حالات الاحتيال. الفريق.
- ج- تحديد دور كل عضو في فريق التدقيق د- كيفية التعامل مع حالات الاحتيال التي والإجراءات التي سيتم تنفيذها. يعلم بها أي عضو.

11. أي من عوامل مخاطر الاحتيال التالية تتعلق بالعمليات المالية والتشغيلية:

- أ- الحصول على علاوات ومكافآت ب- درجة عالية من المنافسة مصاحبة وحوافز أخرى رهن بتحقيق أهداف كبيرة لإنخفاض هامش الربح. على نحو غير ملائم.

ج- صناعة متدهورة مع فشل متزايد في د- نتائج عكس المتوقع لمعاملات قيد الأعمال وهبوط في طلب العملاء. الإنجاز.

12. أي من التالية تعتبر الأقل احتمالاً لوجود تلاعب أو احتيال:

- أ- قيوداً محدودة تمت لحسابات غير ب- قيوداً قام بها أفراد لا يقومون عادةً بإجراء عادية أو نادراً ما تستخدم. قيود دفتر اليومية.
- ج- قيود تم تسجيلها بعد قيود الإقفال وليس د- قيود تمت إما قبل أو أثناء إعداد التقارير لها تفسير أو وصف. المالية وليس لها أرقام حسابات.

التمرين الثاني:

كيف يستجيب المدقق عند اكتشافه لمظاهر وجود احتيال في البيانات المالية أو اختلاس؟

التمرين الثالث:

صنف العوامل التالية التي قد تؤدي إلى التحريف في البيانات المالية إلى دوافع أو فرص أو أمور مساعدة:

1. تدفقات نقدية سالبة من النشاط التشغيلي لفترات متتالية.
2. ضغط الدائنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بتحقيق توقعات غير واقعية.
3. فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف الهامة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
4. خسائر تشغيلية قد تؤدي إلى الإفلاس أو التصفية.
5. أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات مبنية على تقديرات هامة تتضمن أحكاماً شخصية أو شكوك من الصعب تدعيمها.
6. انتهاك دائم للقوانين والأنظمة الأخرى.
7. معاملات هامة أو غير عادية أو معقدة جداً، خاصة تلك القريبة من نهاية الفترة التي تنثير أسئلة صعبة حول مفهوم المحتوى فوق الشكل.
8. الحاجة إلى الحصول على تمويل إضافي للمحافظة على وضع تنافسي مناسب.
9. استخدام وسطاء عمل في معاملات لا يبدو أن لها مبرراً واضحاً فيما يتعلق بالعمل.
10. الحاجة لتلبية متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية أو تسديد ديون أو متطلبات ضمانات الديون الأخرى.
11. إمكانية تدهور الوضع المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
12. صعوبة في تحديد المنظمة أو الأفراد الذين لهم حصة مهيمنة في المنشأة.
13. هيكل تنظيمي معقد بشكل مبالغ فيه يتضمن تداخل في خطوط السلطة غير مبرر.

14. شكاوي ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بوجود احتيال.
15. عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية، في حين أن الأرباح في نمو.
16. زيادة فشل الأعمال في الصناعة أو الاقتصاد ككل.
17. اهتمام زائد من قبل الإدارة لتحقيق أو زيادة سعر الأسهم أو اتجاه الأرباح.

التمرين الرابع:

ما هي العوامل التي يجب أن يقيمها المدقق لمساعدته على فهم لبيئة الرقابة المتعلقة بالتقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

التمرين الخامس:

ما هي محددات اكتشاف المدقق لحالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة.

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ج	ب	ج	ج	د	د	ج	د
9.	10.	11.	12.				
ب	ب	د	أ				

التمرين الثاني:

عند اكتشاف المدقق لمظاهر وجود الاحتيال في البيانات المالية أو الاختلاس، فإنه يستجيب لذلك من خلال القيام بما يلي:

1. تعيين أعضاء إضافيين لفريق التدقيق ذوي مهارات ومعرفة متخصصة مثل الخبراء الشرعيين وخبراء تقنية المعلومات، أو تعيين أفراد أكثر خبرة في العملية، مع الإشراف عليهم.
2. التغيير في طبيعة إجراءات التدقيق، بشكل لا يمكن توقعه من موظفي العميل. كالقيام بما يلي:
 - من الممكن أن تصبح الملاحظة أو الفحص الفعلي لبعض الأصول أكثر أهمية.
 - قد يصمم المدقق إجراءات للحصول على معلومات إضافية مدعمة. كاستخدام أساليب تدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لجمع مزيد من الأدلة بشأن البيانات الواردة في الحسابات الهامة أو ملفات المعاملات الإلكترونية.
 - قد يتوسع المدقق في تنفيذ إجراءات للحصول على معلومات إضافية مدعمة، كتصميم مصادقات خارجية ليس فقط لتأكيد المبالغ المسجلة، بل أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات المبيعات مثلاً.
 - قد يقوم المدقق بإضافة إجراءات تدقيق، فمن الممكن أن يجد المدقق أن إضافة استفسارات إلى المصادقات الخارجية، توجه إلى الموظفين غير الماليين في المنشأة فيما يتعلق بأي تغييرات في اتفاقيات المبيعات وشروط التسليم ستكون فعالة.
3. تعديل توقيت إجراءات التدقيق عن المتوقع: فقد يتوصل المدقق إلى أن أداء فحص جوهري في نهاية الفترة أو بالقرب منها يحقق تعاملًا أفضل مع مخاطر مقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.
4. استخدام أساليب اختيار عينات مختلفة أو زيادتها.
5. أداء إجراءات التدقيق في مواقع أو على بنود مختلفة بشكل فجائي.
6. في حالة تسجيل قيود غير مناسبة أو غير مصرح بها في دفتر اليومية، فقد يقوم المدقق بما يلي:
 - تحديد الفئات المحددة لقيود اليومية والتعديلات الأخرى لفحصها.
 - التحقق من أنظمة الرقابة التي يتم تنفيذها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى.

التمرين الثالث:

النوع	العوامل
دوافع	1. تدفقات نقدية سالبة من النشاط التشغيلي لفترات متتالية.
أمور مساعدة	2. ضغط الدائنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بتحقيق توقعات غير واقعية.
أمور مساعدة	3. فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف الهامة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
دوافع	4. خسائر تشغيلية قد تؤدي إلى الإفلاس أو التصفية.
فرص	5. أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات مبنية على تقديرات هامة تتضمن أحكاماً شخصية أو شكوك من الصعب تدعيمها.
أمور مساعدة	6. انتهاك دائم للقوانين والأنظمة الأخرى.
فرص	7. معاملات هامة أو غير عادية أو معقدة جداً، خاصة تلك القريبة من نهاية الفترة التي تثير أسئلة صعبة حول مفهوم المحتوى فوق الشكل.
دوافع	8. الحاجة إلى الحصول على تمويل إضافي للمحافظة على وضع تنافسي مناسب.
فرص	9. استخدام وسطاء عمل في معاملات لا يبدو أن لها مبرراً واضحاً فيما يتعلق بالعمل.
دوافع	10. الحاجة لتلبية متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية أو تسديد ديون أو متطلبات ضمانات الديون الأخرى.
دوافع	11. إمكانية تدهور الوضع المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
فرص	12. صعوبة في تحديد المنظمة أو الأفراد الذين لهم حصة مهيمنة في المنشأة.
فرص	13. هيكل تنظيمي معقد بشكل مبالغ فيه يتضمن تداخل في خطوط السلطة غير مبرر.
أمور مساعدة	14. شكاوي ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بوجود احتيال.
دوافع	15. عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية، في حين أن الأرباح في نمو.
دوافع	16. زيادة فشل الأعمال في الصناعة أو الاقتصاد ككل.
أمور مساعدة	17. اهتمام زائد من قبل الإدارة لتحقيق أو زيادة سعر الأسهم أو اتجاه الأرباح.

التمرين الرابع:

العوامل التي يجب أن يقيمها المدقق لمساعدته على فهم لبيئة الرقابة المتعلقة بالتقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، هي:

1. قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وتطبيقها بالشكل المناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من معاملات الأطراف ذات العلاقة.
2. السياسات والإجراءات المتعلقة بالإفصاح في الوقت المحدد عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في معاملات الأطراف ذات العلاقة.
3. تحديد المسؤوليات داخل المنشأة فيما يخص بتدوين وتلخيص والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.
4. الإفصاح في الوقت المحدد حول المعاملات مع لأطراف ذات العلاقة الهامة التي يتم إجراءها دون اتباع ممارسات العمل العادية.
5. موافقة لجنة فرعية تابعة للمكلفين بالحوكمة ومكونة من أفراد مستقلين عن الإدارة، على معاملات الطرف ذي العلاقة التي تنطوي على تضارب فعلي أو ملاحظ في المصالح.
6. المراجعات الدورية من قبل المدققين الداخليين حيث يكون ذلك ممكناً.
7. استشارة الإدارة المدقق أو مستشار قانوني خارجي مثلاً من أجل حل قضايا الإفصاح الخاصة بالأطراف ذات العلاقة.
8. وجود سياسات وإجراءات متعلقة بالكشف عن الفساد، حيث يكون ذلك ممكناً.

التمرين الخامس:

- لا يستطيع المدقق اكتشاف حالات عدم الامتثال لكافة القوانين والأنظمة، بسبب المحددات التالية:
1. هناك العديد من القوانين والأنظمة التي تتعلق بشكل رئيسي بالنواحي التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على البيانات المالية، ولا توجد ضمن أنظمة المعلومات للمنشأة الخاصة بإعداد التقارير المالية.
 2. قد يتضمن عدم الامتثال سلوكاً مصمماً لإخفائه، مثل التواطؤ والتزوير أو عدم التسجيل المتعمد أو تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.
 3. صعوبة الحكم على ما إذا كان إجراء ما يشكل عدم امتثال أو مخالفة قانونية، وهو أمر في النهاية خاضع للتحديد القانوني من قبل المحكمة.

محور التدقيق

الفصل الخامس: تصميم وتنفيذ برنامج التدقيق (1): اختبارات الالتزام

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- كيف يتعامل المدقق مع المخاطر المقيمة.
- علاقة الإجراءات الرقابية بالتأكدات.
- مفهوم التدقيق المبني على المخاطر.
- مفهوم اختبارات الالتزام.
- كيفية تقييم تصميم وتنفيذ النظام الرقابي.
- تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية على برنامج التدقيق.

1. المقدمة

لقد تناولت الفصول السابقة البيئة العامة لعملية التدقيق بشكل عام بداية، ثم تم تناول أهمية مرحلة التخطيط وضرورة بذل أقصى درجات الدقة والمهنية في هذه المرحلة، لأنها تعد أهم مراحل عملية التدقيق (الشكل 1-2). وسيتم خلال الفصول الثلاث التالية (بما فيها هذا الفصل، مناقشة كيفية تصميم وتنفيذ برنامج التدقيق في ضوء المخاطر المقيمة).

2. تصميم وتنفيذ برنامج التدقيق

1.2 تقييم المخاطر الجوهرية

1.1.2 أهمية نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق

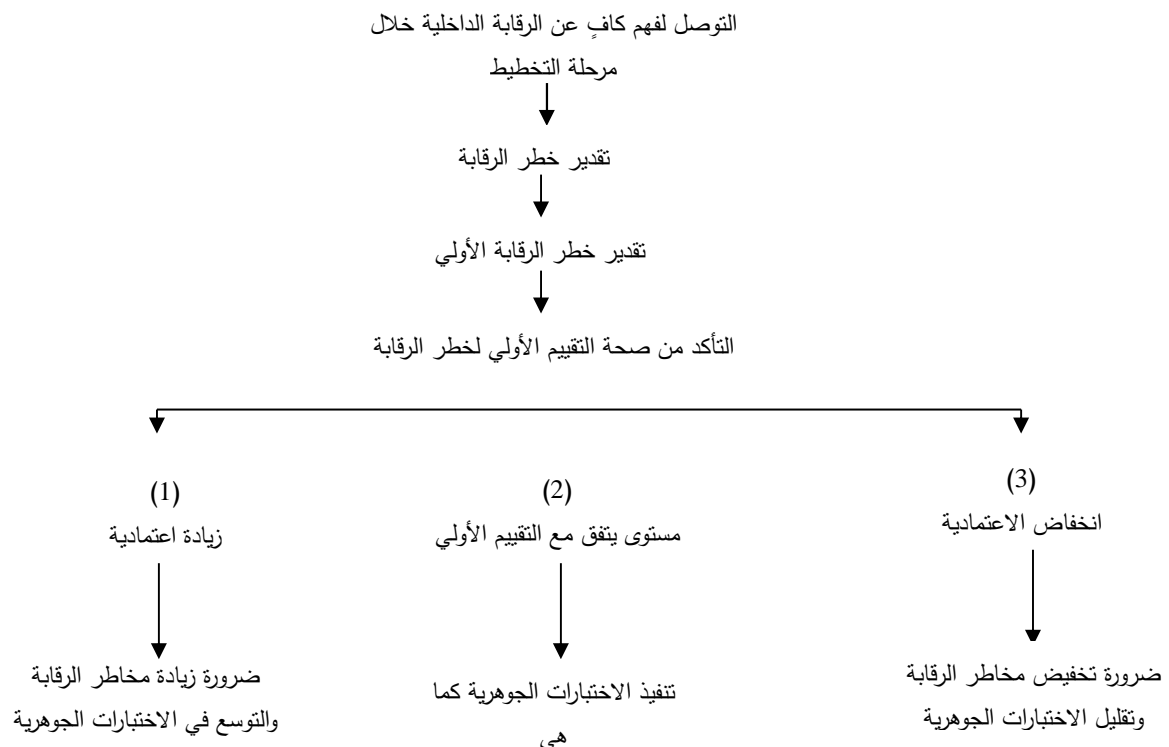
يبين الشكل رقم (1-5)، مراحل فهم وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتأثيرها على تحديد الاختبارات الجوهرية.

وبالعودة إلى كيفية قراءة المدقق لنظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تقييم مخاطر الرقابة، ومن ثم تقييم المخاطر المتأصلة، تصبح البيانات متوفرة للتخطيط لجمع أدلة الإثبات المناسبة، من خلال تحديد مخاطر الاكتشاف المخططة. وذلك وفقاً للنموذج التالي:

$$\text{مخاطر الاكتشاف المخطط} = \frac{\text{مخاطر التدقيق}}{\text{المقبولة}}$$

$$\text{المخاطر الملازمة} \times \text{مخاطر الرقابة}$$

الشكل (1-5): أهمية نظام الرقابة الداخلية في عملية التدقيق



ويجب على المدقق أن يقوم بدراسة وفهم كل مكون من المكونات الخمس للرقابة الداخلية، لتقدير خطر الرقابة الأولي، من خلال مراجعته لـ:

1. تصميم عناصر الرقابة المختلفة داخل كل مكون.
2. تحديد ما إذا كان يتم تنفيذ كل منها في التشغيل الفعلي (التنفيذ).

وهذا يتطلب من المدقق تحديد مخاطر عناصر الرقابة التالية:

1. العنصر الأول: بيئة الرقابة:

- ما إذا تم تنفيذ ما تم تصميمه، وعادةً ما يحصل المدقق على أدلة تدقيق مناسبة حول ذلك من خلال الجمع بين الاستفسارات والإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر، على سبيل المثال تعزيز الاستفسارات من خلال ملاحظة أو فحص المستندات. أو فيما إذا كانت الإدارة قد وضعت قواعد رئيسية للسلوك، وما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم القواعد أو تتغاضى عن مخالفات القواعد أو تصرح بالاستثناءات لها.
- قد لا تتوفر أدلة التدقيق لعناصر بيئة الرقابة في شكل موثق، وبشكل خاص للمنشآت الصغيرة حيث قد تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، ومع ذلك قد تكون فعالة، فعلى سبيل المثال كثيراً ما يتم تنفيذ التزامات الإدارة بالقيم الأخلاقية والكفاءة من خلال السلوك والموقف الذي تظهره في إدارة عمل المنشأة بدلاً من قواعد سلوك مكتوبة.
- إن لطبيعة بيئة الرقابة للمنشأة تأثير في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، فعلى سبيل المثال قد تخفف رقابة المالك / المدير من عدم وجود فصل للمهام في منشأة عمل صغيرة، أو قد يؤثر مجلس إدارة نشط ومستقل على فلسفة وأسلوب عمل الإدارة العليا في المنشآت الأكبر.
- لا تمنع بيئة الرقابة في حد ذاتها أو تكشف وتصحح خطأً جوهرياً في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك، ولذلك يجب أن يأخذ المدقق في الاعتبار أثر العناصر الأخرى إلى جانب بيئة الرقابة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كمتابعة عناصر الرقابة وتشغيل أنشطة رقابة محددة.

2. العنصر الثاني: عملية تقييم المخاطر للمنشأة:

- الحصول على فهم لأسلوب المنشأة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية، واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك.
- عند تقييم تصميم وتنفيذ عملية تقييم مخاطر المنشأة على المدقق تحديد كيف تقوم الإدارة بتحديد مخاطر العمل الخاصة بإعداد التقارير المالية وتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالات حدوثها، واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لإدارتها. وإذا كانت عملية تقييم المخاطر للمنشأة مناسبة للظروف فإنها تساعد المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- يقوم المدقق بالاستفسار عن المخاطر التي حددتها الإدارة واعتبار ما إذا كان من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية. وأثناء عملية التدقيق قد يحدد المدقق مخاطر لأخطاء جوهرية لم

تستطع الإدارة تحديدها، وعندها على المدقق اعتبار ما إذا كانت هناك مخاطر من النوع الذي كان يجب تحديده خلال عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

3. العنصر الثالث: نظام المعلومات:

- على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك النواحي التالية:
- فئات عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية.
- الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها تسجيل هذه العمليات ومعالجتها والإبلاغ عنها في البيانات المالية.
- سجلات المحاسبة ذات العلاقة، سواء كانت إلكترونية أو يدوية، والمعلومات المؤيدة والحسابات في البيانات المالية فيما يتعلق بتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن العمليات.
- عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات.

4. العنصر الرابع: أنشطة الرقابة:

على المدقق الحصول على فهم كافٍ لأنشطة الرقابة لتقييم أخطار الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، وتصميم مزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة.

وللحصول على فهم لأنشطة الرقابة يكون الاعتبار الرئيسي للمدقق هو ما إذا كان نشاط رقابي محدد، فردياً أو مجتمعاً مع أنشطة أخرى، يمنع أو يكتشف ويصحح الأخطاء الجوهرية في فئات العمليات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

يجب أن يركز المدقق على تحديد والحصول على فهم لأنشطة الرقابة التي تتناول النواحي التي يعتبر المدقق أن الأخطاء الجوهرية أكثر احتمالاً للحدوث فيها. عندما تحقق أنشطة الرقابة المتعددة نفس الهدف فإنه ليس من الضروري الحصول على فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المتعلقة بهذا الهدف.

لذلك يجب على المدقق اعتبار المعرفة بوجود أو عدم وجود أنشطة تم الحصول عليها من فهم العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية عند تحديد ما إذا كان من الضروري تخصيص عناية إضافية للحصول على فهم لأنشطة الرقابة. وعند اعتبار ما إذا كانت أنشطة الرقابة مناسبة لعملية التدقيق على المدقق اعتبار المخاطر التي حددها المدقق التي قد تؤدي إلى نشوء أخطاء جوهرية.

5. العنصر الخامس: متابعة عناصر الرقابة:

يجب على المدقق أن يحصل على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها.

2.1.2 تقييم أهمية عنصر رقابي ما

إن العوامل ذات العلاقة بحكم المدقق فيما إذا كان عنصر رقابة، فردياً أو بالاشتراك مع عناصر أخرى، مناسباً للتدقيق، قد تشمل أمور مثل:

1. الأهمية النسبية.
2. أهمية المخاطرة ذات العلاقة.
3. حجم المنشأة.
4. طبيعة عمل المنشأة، بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيته.
5. تشعب وتعقيد عمليات المنشأة.
6. المتطلبات التنظيمية والقانونية المطبقة.
7. الظروف وعنصر الرقابة الداخلية المطبق.
8. طبيعة وتعقيد الأنظمة التي هي جزء من الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك استخدام منظمات الخدمة.
9. ما إذا كان عنصر رقابة معين، منفرداً أو بالاشتراك مع عناصر أخرى يقوم بالمنع أو الكشف عن أو تصحيح الأخطاء الجوهرية وكيف يتم ذلك.
10. كما قد تشكل تقنية المعلومات مخاطر إضافية للرقابة الداخلية للمنشأة بما في ذلك ما يلي:
 - 1- الاعتماد على الأنظمة أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو معالجة البيانات الخاطئة أو كلاهما.
 - 2- الوصول غير المصرح به للبيانات يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو تغييرات غير مناسبة فيها. بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات.
 - 3- قد تتجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول لقاعدة بيانات مشتركة.
 - 4- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات للوصول للبيانات تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم، وبذلك يتعطل فصل المهام.
 - 5- تغييرات غير مصرح بها في البيانات في الملفات الرئيسية.
 - 6- تغييرات غير مصرح بها في الأنظمة والبرامج.
 - 7- عدم إجراء التغييرات اللازمة في الأنظمة والبرامج.
 - 8- تدخل يدوي غير مناسب.
 - 9- خسارة محتملة للبيانات أو عدم القدرة للوصول إلى البيانات حسبما هو مطلوب.

3.1.2 تقييم المخاطر التي قد تؤثر على عدالة عرض القوائم المالية

يمكن اتباع منهج من أربع خطوات للتعرف على أوجه الضعف الرئيسية في الرقابة الداخلية:

1. التعرف على أنواع الرقابة الموجودة، نظراً لأن أوجه الضعف تمثل نقص أساليب الرقابة الملائمة، ويجب على المدقق في البداية أن يعرف أساليب الرقابة الموجودة فعلاً.
2. التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي لم يتضمنها النظام: يمكن استخدام الأساليب التالية على نحو مفيد: قائمة استقصاء الرقابة الداخلية والوصف النظري وخرائط التدفق للتعرف على الجوانب التي يوجد بها نقص في أنواع الرقابة الأساسية بما يؤدي إلى زيادة احتمال حدوث التحريفات بالبيانات المالية. وإذا تم تقدير خطر الرقابة بمستوى مرتفع أو متوسط، دل ذلك على وجود نقص في أنواع معينة من الرقابة.
3. تحديد التحريفات الجوهرية المحتملة التي يمكن أن تحدث: يتمثل الهدف من هذه الخطوة في تعريف كل من الأخطاء والمخالفات المحددة التي يمكن أن تحدث نتيجة نقص أساليب من الرقابة، ويتم تحديد مدى أهمية أوجه القصور بالنظام بنسبة حجم الأخطاء أو المخالفات التي يحتمل أن تقع بسبب قصور الرقابة الداخلية.
4. أخذ أنواع الرقابة المتكافئة المحتملة في الاعتبار: يتمثل نوع الرقابة المكافئ في ذلك النوع من الرقابة الذي يعوض أحد أوجه القصور في النظام، وهناك مثال شائع على ذلك في الشركات الصغرى يتمثل في قيام المالك بالإدارة. وعندما يكون هناك رقابة متكافئة، لن يكون وجود قصور في النظام أمراً محل اهتمام لانخفاض احتمال وقوع تحريفات على نحو كبير.

2.2 تقييم مخاطر الأعمال

إن مخاطر العمل، والتي تشمل كافة المخاطر التي قد تؤثر على قدرة المنشأة لتحقيق أهدافها، أوسع من المخاطر الجوهرية في البيانات المالية بالرغم من أنها تشمل هذه المخاطر الجوهرية. وقد تتجم مخاطر العمل من التغيير أو التعقيد، كما أن عدم إدراك الحاجة للتغيير قد يتسبب أيضاً في نشوء مخاطر، وقد ينشأ التغيير على سبيل المثال من:

1. تطوير منتجات أو خدمات جديدة قد تفشل.
2. سوق غير مناسب لدعم المنتج أو الخدمة حتى لو تم تطويره بنجاح.
3. عيوب في المنتج أو الخدمة قد ينجم عنها التزامات ومخاطر في السمعة.

بما أن معظم مخاطر العمل سيكون لها في النهاية نتائج مالية فإن فهم مخاطر العمل التي تواجه المنشأة تزيد من احتمالية تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، ولذلك فإن لها أثر على البيانات المالية. ومع ذلك، فإن المدقق ليس مسؤولاً عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر العمل، لأن بعض مخاطر العمل لا تؤدي إلى حدوث مخاطر أخطاء جوهرية.

من الأمثلة على الأمور التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند الحصول على فهم لأهداف واستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة للمنشأة التي قد ينتج عنها مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية:

1. التطورات في القطاعات (قد تكون هناك مخاطر محتملة متعلقة في العمل، فعلى سبيل المثال، ليس لدى المنشأة الموظفين أو الخبرة للتعامل مع المتغيرات في القطاع):
 - أ. السوق والمنافسة بما في ذلك الطلب والقدرة وتنافس الأسعار.
 - ب. الأنشطة الدورية أو الفصلية.
 - ج. تقنية المنتجات الخاصة بمنتجات المنشأة.
 - د. تزويد الطاقة والتكلفة.
2. المنتجات والخدمات الجديدة (قد تكون هناك مخاطر محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال، وجود التزامات زائدة على المنتجات).
3. التوسع في العمل (قد تكون هناك مخاطر محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال، لم يتم تقدير الطلب بدقة).
4. متطلبات محاسبية جديدة (قد تكون هناك مخاطر محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال، تنفيذ غير مكتمل أو غير مناسب، أو تكاليف زائدة).
5. متطلبات تنظيمية (قد تكون هناك مخاطر محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال، وجود مخاطرة قانونية زائدة): تتضمن العوامل التنظيمية ذات العلاقة للبيئة التنظيمية، وتشمل البيئة التنظيمية من بين الأمور الأخرى إطار إعداد التقارير المالية المطبق والبيئة القانونية والسياسية. ومن الأمثلة على الأمور التي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار ما يلي:
 - أ. المبادئ المحاسبية وممارسات القطاع المحددة.
 - ب. الإطار التنظيمي لقطاع منظم.
 - ج. التشريع والأنظمة التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشرة.
 - د. الضرائب.
 - هـ. السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة مثل النقدية، بما في ذلك عناصر الرقابة على الصرف الأجنبي والمالية والحوافز المالية (وعلى سبيل المثال، برامج المساعدة الحكومية) والتعرفة والقيود التجارية.
 - و. المتطلبات البيئية التي تؤثر على القطاع وأعمال المنشأة.
6. متطلبات تمويلية حالية ومتوقعة (قد تكون هناك مخاطر محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال، خسارة التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على تلبية المتطلبات).

7. استخدام تقنية المعلومات (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال، عدم توافق الأنظمة والعمليات).
8. آثار تنفيذ إستراتيجية وبشكل خاص أية آثار تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال، التنفيذ غير مكتمل أو غير مناسب).
9. المعلومات المنتجة داخلياً والتي تستخدمها الإدارة لقياس مراجعة الأداء المالي والتي يأخذها المدقق بعين الاعتبار، ومن أمثلتها ما يلي:
 - أ. مؤشرات أداء رئيسية (مالية وغير مالية) والنسب الرئيسية والاتجاهات والإحصائيات التشغيلية.
 - ب. تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.
 - ج. الموازنات والتوقعات وتحليلات الانحراف ومعلومات حول القطاعات وتقارير أداء على مستوى القسم أو الدائرة أو أي مستوى آخر.
 - د. قياس أداء الموظفين وسياسات التعويض التشجيعي.
 - هـ. مقارنة أداء المنشأة مع أداء المنافسين.
10. العوامل الخارجية الأخرى:

تتضمن العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر حالياً على أعمال المنشأة والتي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية العامة وأسعار الفائدة وتوفر التمويل والتضخم وإعادة تقييم العملة.
11. طبيعة المنشأة: ومن الأمثلة على الأمور التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند الحصول على فهم لطبيعة المنشأة ما يلي:
 - أ. عمليات المنشأة مثل:
 - طبيعة مصادر الإيرادات والمنتجات أو الخدمات والأسواق بما في ذلك المشاركة في التجارة الإلكترونية، مثل مبيعات الانترنت وأنشطة التسويق.
 - إجراء العمليات (على سبيل المثال، مراحل وأساليب الإنتاج أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
 - التحالفات والمشاريع المشتركة وأنشطة اللجوء إلى مصادر خارجية.
 - التوزيع الجغرافي وقطاعات الصناعة.
 - موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب وموقع وكميات المخازن.
 - العملاء الرئيسيون ومزودو البضائع والخدمات الهامة وترتيبات التوظيف (بما في ذلك عقود الاتحادات والتقاعد والمنافع الأخرى بعد الخدمة أو خيار المخزون أو ترتيبات مكافأة الحوافز، والأنظمة الحكومية الخاصة بشؤون التوظيف).
 - أنشطة ومصروفات البحث والتطوير.
 - المعاملات مع أطراف ذات علاقة.

ب. الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

- الامتلاك أو التصرف بأنشطة الأعمال المخططة أو التي تم تنفيذها مؤخراً.
- الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
- أنشطة الاستثمار الرأسمالي.
- الاستثمارات في منشآت غير موحدة، بما في ذلك شركات الأشخاص والمشاريع المشتركة والمنشآت ذات الهدف الخاص.

ج. التمويل وأنشطة التمويل، مثل:

- الشركات الفرعية الرئيسية والشركات الزميلة، بما في ذلك الهياكل الموحدة وغير الموحدة.
- هيكل الدين والتسهيلات ذات العلاقة، بما في ذلك الترتيبات المالية خارج الميزانية العمومية وترتيبات الإيجار.
- المالكون المنتفعون (المحليون والأجانب وسمعة الشركة وخبرتها).
- استخدام الأدوات المالية المشتقة.

د. إعداد التقارير المالية، مثل:

- المبادئ المحاسبية وممارسات القطاع المحددة، بما في ذلك الفئات الهامة المحددة للقطاع (مثال على ذلك، قروض واستثمارات البنوك أو أبحاث وتطوير المستحضرات الصيدلانية).
- ممارسات الاعتراف بالإيراد.
- محاسبة القيم العادلة.
- الأصول والالتزامات والمعاملات بالعملة الأجنبية.
- محاسبة المعاملات غير العادية أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (مثال على ذلك محاسبة التعويض على أساس المخزون).

3. تحديد المخاطر الجوهرية المقيمة لبناء برنامج التدقيق

على المدقق أن يحصل على فهم كافٍ للبيئة الرقابية لتقدير مواقف وإدراك أفعال الإدارة تجاه الضوابط الداخلية وأهميتها في المنشأة، لغرض تطوير خطة التدقيق.

1.3 التقدير الأولي لمخاطر الرقابة

يتم تحديد التقدير الأولي لمخاطر الرقابة (تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها) في مرحلة التخطيط. وذلك بعد حصول المدقق على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية. ويقوم المدقق بتقدير أولي لمخاطر الرقابة، على مستوى التأكيدات، لكل رصيد حساب أساسي أو لمجموعة المعاملات.

ويقوم المدقق عادةً بتقدير مخاطر الرقابة على مستوى عالٍ لبعض أو كافة التأكيدات عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة غير فعالين أو ليسا بالكفاءة المطلوبة.

2.3 إجراءات تقييم المخاطر

يقوم المدقق بالعديد من الإجراءات التي تساعد على تقييم المخاطر، ومنها:

1. الاستفسارات من الإدارة والآخرين ضمن المنشأة: يحصل المدقق على كثير من المعلومات التي

تم الحصول عليها من خلال الاستفسارات من الإدارة وأولئك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية. ومع ذلك فإن المدقق قد يحصل على معلومات مفيدة في تحديد مخاطر الأخطاء

الجوهرية من خلال توجيه الاستفسارات إلى الآخرين ضمن المنشأة، فعلى سبيل المثال:

أ. الاستفسارات الموجهة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة قد تساعد المدقق في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية.

ب. الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التدقيق الداخلي، قد توفر معلومات حول إجراءات التدقيق الداخلي التي تم أدائها خلال السنة فيما يتعلق بتصميم وفعالية الرقابة الداخلية في المنشأة، وفيما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأية نتائج تم التوصل إليها من هذه الأنشطة.

ج. الاستفسارات الموجهة إلى الموظفين المشاركين في تنفيذ أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية، قد تساعد المدقق في تقييم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.

د. الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي قد توفر معلومات حول أمور مثل المقاضاة والامتثال للقوانين والأنظمة والمعرفة بالاحتياال أو الاشتباه بالاحتياال الذي يؤثر على المنشأة.

هـ. الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التسويق أو المبيعات، قد توفر معلومات حول التغيرات في استراتيجيات التسويق للمنشأة أو اتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.

2. الإجراءات التحليلية:

أ. قد تحدد الإجراءات التحليلية، التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر جوانب المنشأة التي لم يكن المدقق على علم بها. وقد تساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر معلومات مالية وغير مالية ومنها على سبيل المثال، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع أو حجم السلع المباعة.

ب. قد تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات مادية بالنسبة للتدقيق. وقد تساعد

العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي قام المدقق بتحديدتها، بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال.

ج. إن نتائج الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هناك خطأ جوهري، وتبعاً لذلك فإن اعتبار المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية إلى جانب نتائج مثل هذه الإجراءات التحليلية قد تساعد المدقق في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية.

3. الملاحظة والتفتيش: قد تدعم الملاحظة والتفتيش، الاستفسارات من الإدارة والآخرين، كما قد توفر معلومات حول المنشأة وبيئتها. وتتضمن الأمثلة على هذه الإجراءات ما يلي:

- أ. عمليات المنشأة.
- ب. المستندات (مثل خطط واستراتيجيات المنشأة) والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية.
- ج. التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة الفصلية والبيانات المالية المرحلية).
- د. مقر المنشأة ومرافق المصنع.

4. المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة: قد تزود الخبرة السابقة للمدقق مع المنشأة وإجراءات التدقيق التي تم أدائها في تدقيقات سابقة بمعلومات حول الأمور التالية:

- أ. الأخطاء السابقة وفيما إذا كانت قد صححت في الوقت المناسب أم لا.
- ب. طبيعة المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية فيها (بما في ذلك نواحي القصور في الرقابة الداخلية).
- ج. التغيرات الهامة التي مرت بها المنشأة أو عملياتها منذ الفترة المالية الأخيرة والتي قد تساعد المدقق في الحصول على فهم كافٍ للمنشأة وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

3.3 تحديد المخاطر الجوهرية المقيمة

على المدقق دراسة المستويات التقديرية للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الجوهرية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى أدنى مقبول، ويقوم المدقق بمراجعة ما يلي:

1. طبيعة إجراءات التدقيق: أي نوع الإجراء الذي سيقوم به المدقق لجمع أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من الرصيد أو العملية أو الإفصاح المراد تدقيقه، وتشمل هذه الإجراءات:

- أ. الفحص المادي والمستندي.
- ب. المصادقات.
- ج. الإجراءات التحليلية.
- د. الملاحظة.
- هـ. الاستفسار.

و. الاحتساب.

ز. إعادة التشغيل.

ويقوم المدقق بالاختيار بين هذه الإجراءات في ضوء دليل الإثبات الذي يسعى للحصول عليه، وتكلفة الحصول على هذا الدليل. حيث أن تكلفة الإجراءات أعلاه متباينة، فعادةً ما تكون إجراءات الفحص والمصادقات ذات تكلفة مرتفعة، تكون إجراءات الاستفسار والملاحظة الأقل تكلفة. فإذا كان يمكن الوصول لنفس دليل الإثبات بأكثر من إجراء، فيستطيع المدقق تنفيذ الإجراء الأقل تكلفة. ولكن هذا لا يعني عدم القيام بإجراء ذو تكلفة مرتفعة، إذا لم يكن من الممكن الوصول إلى دليل الإثبات المطلوب إلا بهذا الإجراء.

2. توقيت إجراءات التدقيق: ويقصد بذلك متى سيتم تنفيذ إجراء التدقيق ومدى تكرار ذلك الإجراء لنفس البند موضوع التدقيق. وعادةً ما يتم تنفيذ إجراءات التدقيق لبند قائمة الدخل خلال الفترة المالية، في حين تتركز إجراءات التدقيق لبند قائمة المركز المالي حول نهاية السنة المالية.
3. مدى إجراءات التدقيق: ويقصد بها بشكل رئيسي حجم العمليات أو البنود التي ستخضع لإجراء التدقيق المخطط، وبمعنى آخر حجم العينة.

إن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لا يمكن أن تكون منخفضة بشكل كبير، مما يؤدي إلى إلغاء حاجة المدقق إلى القيام بأية اختبارات جوهرية. وبالتالي، على المدقق القيام دائماً بتنفيذ الإجراءات الجوهرية لأرصدة حسابات أساسية أو مجموعة المعاملات.

إن تقديرات المدقق بشأن مكونات مخاطر التدقيق قد تتغير خلال عملية التدقيق، مثلاً، قد تصل إلى انتباه المدقق عند قيامه بأداء بعض الإجراءات الجوهرية معلومات تختلف بشكل هام عن المعلومات التي بنى عليها المدقق تقديراته للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة. في مثل هذه الحالات، يقوم المدقق بتعديل الإجراءات الجوهرية المخططة الموضوعية استناداً إلى المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة.

كلما كانت تقديرات المخاطر الجوهرية مرتفعة. كلما كانت أدلة الإثبات التي على المدقق أن يحصل عليها من تنفيذ الإجراءات الجوهرية أكثر. وعندما تكون تقديرات كلا المخاطرتين الملازمة والرقابية مرتفعتين، فإن المدقق يحتاج إلى دراسة فيما إذا كانت الإجراءات الجوهرية تستطيع توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وبالتالي مخاطر التدقيق، إلى مستوى منخفض مقبول.

4.3 اختبارات الالتزام

1.4.3 مفهومها وأثرها على الاختبارات الجوهرية

يقصد بها إجراءات التدقيق المصممة لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات أو الكشف عنها وتصحيحها، وهي بالتالي إجراءات التدقيق التي يقوم المدقق

بتصميمها وتنفيذها، لتقييم مدى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية. وتهدف هذه الاختبارات إلى التأكد من صحة التقييم الأولي لخطر الرقابة. وكما يتضح من الشكل (5-1)، فإن نتائج هذه الاختبارات، قد:

1. تؤكد صحة التقييم الأولي لمخاطر الرقابة، وعندها لن يتم إجراء أي تعديلات على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، للاختبارات الجوهرية.
2. تظهر وجود زيادة اعتمادية: أي أن النظام الرقابي لدى المنشأة ضعيف فعلياً بخلاف التقييم الأولي، الذي أظهر أن مخاطر الرقابة أقل من عالية، وبالتالي تم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية أكثر مما يجب، مما ترتب عليه تخفيض الاختبارات الجوهرية عندها. ولكن الآن في ظل نتائج اختبارات الالتزام، فإنه يجب على المدقق زيادة الاختبارات الجوهرية، وبالتالي فإن الإجراءات المصممة سابقاً لن تكون كافية لجمع أدلة الإثبات المناسبة. وهذا يؤثر على فعالية عملية التدقيق (الإجراءات لن تصل بالمدقق إلى الهدف من عملية التدقيق).
3. تظهر وجود انخفاض اعتمادية: أي أن النظام الرقابي لدى المنشأة غير ضعيف فعلياً (أي أن مخاطر الرقابة أقل من مرتفعة) بخلاف التقييم الأولي، الذي أظهر أن مخاطر الرقابة عالية. وبالتالي لم يتم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية كما يجب (أقل مما يجب)، مما ترتب عليه زيادة الاختبارات الجوهرية عندها. ولكن الآن في ظل نتائج اختبارات الالتزام، فإنه يجب على المدقق تخفيض الاختبارات الجوهرية، وبالتالي فإن الإجراءات المصممة سابقاً تتضمن إجراءات زائدة، لا حاجة لها. وهذا يؤثر على كفاءة عملية التدقيق (الإجراءات تصل بالمدقق إلى الهدف من عملية التدقيق ولكن بتكلفة وجهد غير مبررين).

2.4.3 نوعية وتوقيت أدلة الإثبات لاختبارات الالتزام

عادةً ما تضم إجراءات تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من قبل المدقق ما يلي:

1. الاستفسار: بسؤال الموظفين والمدراء عن العديد من جوانب إجراءات سير العمل لدى المنشأة.
2. الملاحظة: بملاحظة المدقق من خلال المشاهدة الفعلية كيفية تنفيذ الموظفين للمهام المطلوبة منهم، وهل يتم ذلك وفقاً للسياسات والتعليمات النافذة.
3. الفحص المستندي: وذلك بفحص عينات من المستندات الداخلية المؤيدة لكافة أعمال المنشأة للتأكد من تنفيذها بشكل صحيح ووفقاً للصلاحيات، وموقعة من الموظف المعد للمستند والمسؤول عن مراجعة صحة هذا المستند.
4. إعادة تأدية الضوابط: ويقصد بها قيام المدقق بإعادة إنشاء مستندات وهمية لعمليات حقيقية لدى المنشأة، ومن ثم مطابقة نتائج إجراء المدقق مع المستندات الفعلية لدى المنشأة، بحيث يتحقق المدقق من دقة تنفيذ الموظفين لأعمالهم وفقاً للسياسات النافذة.

وعند تصميم وتنفيذ اختبارات الالتزام، يراعى ما يلي:

1. قد يعتمد المدقق على أنواع معينة من أدلة الإثبات التي يحصل عليها، أكثر من الاعتماد على أدلة أخرى. وفي العادة فإن ملاحظات المدقق توفر أدلة إثبات أكثر ثقة من مجرد القيام

بالاستفسارات، مثلاً، قد يحصل المدقق على أدلة إثبات تخص فصل الواجبات بشكل مناسب وذلك من خلال ملاحظة الشخص الذي يطبق الإجراء الرقابي أو بالاستفسار عن الموظف المناسب. ومع ذلك فإن أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خلال بعض اختبارات الرقابة، كالملاحظة، تتصل فقط بالوقت الذي طبق فيه الإجراء. عند ذلك قد يقرر المدقق أن يضيف لهذه الإجراءات اختبارات أخرى قادرة على توفير أدلة إثبات لفترات زمنية أخرى.

2. عند تحديد أدلة الإثبات الملائمة لدعم أي استنتاج حول مخاطر الرقابة، قد يراعي المدقق أدلة الإثبات التي حصل عليها في عمليات التدقيق السابقة. وفي حالة التكاليف المستمر فإن المدقق سوف يكون مطلعاً على النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من خلال عمله السابق، لكنه سيحتاج إلى تحديث معرفته التي حصل عليها ودراسة الحاجة إلى الحصول على أدلة إثبات أخرى لأي تغيير في الرقابة.

3. قبل الاعتماد على إجراءات تم العمل بها في عمليات تدقيق سابقة، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات تدعم هذا الاعتماد. ويقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات بطبيعة وتوقيت ومدى أية تغييرات في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة حدثت منذ العمل بتلك الإجراءات، وتقدير تأثيرها على الاعتماد المقرر من المدقق. وكلما كان الوقت الذي مضى منذ العمل بالإجراءات السابقة أطول كلما كانت نتيجة الثقة بها أقل.

4. على المدقق الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الضوابط الداخلية قد استخدمت طوال الفترة. وفي حالة استعمال ضوابط مختلفة جوهرياً في أوقات مختلفة خلال الفترة، يجب على المدقق دراستها بشكل منفصل. إن تحليل الضوابط الداخلية لجزء معين من الفترة يتطلب دراسة مستقلة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخطط تطبيقها على المعاملات والإجراءات الأخرى في تلك الفترة.

5. قد يقرر المدقق إجراء بعض اختبارات الرقابة خلال زيارته المرحلية قبل نهاية الفترة. ومع ذلك فإن المدقق لا يستطيع الاعتماد على نتائج مثل هذه الاختبارات بدون دراسة الحاجة إلى الحصول على أدلة إثبات إضافية تخص الفترة المتبقية. والعوامل التي تراعي تتضمن ما يلي:

- أ. نتائج الزيارة المرحلية.
- ب. طول الفترة المتبقية.
- ج. هل هنالك تغييرات قد حدثت في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية خلال الفترة المتبقية.
- د. طبيعة ومبالغ المعاملات والأحداث الأخرى والأرصدة المشمولة.
- هـ. بيئة الرقابة وخصوصاً رقابة الإشراف.
- و. الإجراءات الجوهرية التي يخطط المدقق القيام بها.

4.3 تحديد مخاطر الاكتشاف في ضوء المخاطر الجوهرية المحددة

بعد تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، والمتعلقة ببيئة وظروف المنشأة، يتم تحديد مخاطر الاكتشاف المخططة، ويتم تصميم برنامج التدقيق المراد تنفيذه. والجدول التالي يبين العلاقة بين مخاطر الاكتشاف والمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة:

تقديرات المدقق لمخاطر الرقابة				
مرتفعة	متوسطة	متدنية		
مرتفعة	متدنية	مرتفعة جداً	مرتفعة	تقديرات المدقق للمخاطر الملازمة
مرتفعة	متوسطة	متدنية	متوسطة	
مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	متدنية	

حيث تمثل التقديرات الناتجة مخاطر الاكتشاف (المكتوبة بخط مائل وتحتها خط).

4. استجابة المدقق للمخاطر المقيمة

ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها.

عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها، على المدقق:

1. دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، بما في ذلك:

أ. احتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (المخاطرة المتأصلة).

ب. إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة (مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المدقق الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية).

2. الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر.

وفيما يلي بعض الأمثلة لاستجابة المدقق للمخاطر المقيمة:

1.4 استجابة المدقق لمخاطر الإحتيال (غش الإدارة)

1.1.4 الاستجابة لمخاطر إحتيال عامة

فيما يلي أمثلة على الإجراءات التي قد يقوم بها المدقق كاستجابة لمخاطر التحريف في البيانات المالية:

1. زيارة للمواقع أو إجراء اختبارات معينة بشكل مفاجئ ودون الإعلان عنها. على سبيل المثال، جرد المخزون في المواقع التي لم يعلن عن حضور المدقق إليها في السابق أو جرد النقد في تاريخ معين وبشكل مفاجئ.
2. طلب إجراءات جرد المخزون في نهاية فترة إعداد التقارير أو في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، وذلك لتقليل مخاطرة التلاعب بالأرصدة في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة إعداد التقارير.
3. تعديل أسلوب التدقيق في السنة الحالية. على سبيل المثال، الاتصال شفوياً بكبار العملاء والمزودين بالإضافة إلى إرسال طلبات تثبيت خطية لطرف معين ضمن المنظمة أو طلب معلومات إضافية ومختلفة.
4. إجراء مراجعة مفصلة لقيود تعديل حسابات المنشأة في الربع الأخير أو في نهاية السنة، والتحقق من القيود التي تبدو بأنها غير عادية من ناحية طبيعتها أو مبلغها.
5. بالنسبة للمعاملات الهامة وغير العادية، وخاصة تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب منها، بحث إمكانية قيام الأطراف ذات العلاقة ومصادر الموارد المالية بدعم العمليات.
6. أداء إجراءات تحليلية جوهرية باستخدام بيانات منفصلة، كالقيام مثلاً بمقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو خط العمل أو مع توقعات المدقق.
7. إجراء مقابلات مع الموظفين المشاركين في النواحي التي تم فيها تحديد مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال، وذلك لمعرفة رأيهم بشأن هذه المخاطر وما إذا كانت أنظمة الرقابة تتناولها أو كيف تقوم بذلك.
8. عندما يقوم مدققون مستقلون آخرون بتدقيق البيانات المالية لواحدة أو أكثر من الشركات التابعة أو الأقسام أو الفروع، فإنه يجب مناقشتهم بشأن نطاق العمل اللازم أدائه لضمان تناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال الناتج عن معاملات وأنشطة بين هذه الوحدات بالشكل المناسب.
9. عند استخدام خبير، إذا أصبح عمل الخبير مهماً بشكل خاص فيما يتعلق ببند بيان مالي تكون فيه المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عالية، فإنه يجب على المدقق اتخاذ إجراءات إضافية متعلقة ببعض أو جميع افتراضات الخبير أو أساليبه أو نتائجه لتحديد ما إذا كانت النتائج معقولة، أو تعيين خبير آخر لهذا الهدف.
10. تنفيذ إجراءات تدقيقية لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في الميزانية العمومية، لبيانات مالية دقت سابقاً لتقييم كيف تم حل بعض المواضيع المعنية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والأحكام الشخصية، وعلى سبيل المثال، مخصص لمرتجعات المبيعات.
11. اتخاذ إجراءات بشأن الحسابات أو مطابقات أخرى أعدتها المنشأة، بما في ذلك دراسة المطابقات التي أجريت في فترات انتقالية.

12. اتباع أساليب عمل بمساعدة الحاسوب مثل استخراج البيانات لاختبارها بهدف تحديد الحالات الشاذة في مجموعة بيانات.

13. اختبار صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسوب.

14. السعي للحصول على أدلة تدقيق إضافية من مصادر خارج المنشأة التي يتم تدقيقها.

2.1.4 الاستجابة لمخاطر إحتيال متعلقة بالاعتراف بالإيراد

1. تنفيذ إجراءات تحليلية جوهرية تتعلق بالإيرادات باستخدام بيانات غير مجمعة، وعلى سبيل المثال، مقارنة الإيرادات المبلغ عنها حسب الشهر وحسب خط المنتج أو قطاع العمل أثناء فترة إعداد التقارير الحالية مع الفترات السابقة المماثلة. وقد تكون أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي مفيدة في تحديد علاقات الإيرادات أو المعاملات غير العادية أو غير المتوقعة.

2. التأكيد على العملاء على شروط عقود معينة مناسبة وعدم وجود اتفاقيات جانبية، لأن المعالجة المحاسبية المناسبة كثيراً ما تتأثر بمثل هذه الشروط أو الاتفاقيات، وكثيراً ما يكون أساس الحسم أو الفترة التي ينتمي لها موثقة بشكل ضعيف. وعلى سبيل المثال، فإنه عادة ما تكون مقاييس القبول وشروط التسليم والدفع وعدم وجود التزامات مستقبلية على البائعين، وحق إعادة المنتج ومبالغ إعادة البيع المضمونة، ومخصصات التعويض مناسبة في هذه الظروف.

3. الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة أو من المستشار القانوني في المنشأة عن مبيعات أو شحنات قرب نهاية الفترة وعن معرفتهم بأية أحكام أو شروط غير عادية مرتبطة بهذه المعاملات.

4. الاستفسار من المستشار القانوني في المنشأة عن معرفته بأية أحكام أو شروط غير عادية مرتبطة بهذه المعاملات.

5. التواجد الفعلي في موقع واحد أو أكثر في نهاية الفترة المالية، لمراقبة البضائع التي يتم شحنها أو تجهيزها للشحن، وأداء إجراءات أخرى مناسبة للمبيعات أو إجراءات قطع للمخزون.

6. في بيئة المعاملات المعالجة إلكترونياً، يقوم المدقق بإجراء اختبار لأنظمة الرقابة لتحديد ما إذا كانت توفر التأكيد بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وأنها مسجلة بالشكل المناسب.

3.1.4 الاستجابة لمخاطر إحتيال متعلقة بكميات المخزون

1. فحص سجلات المخزون السلعي للمنشأة لتحديد مواقع أو بنود تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.

2. مراقبة جرد المخزون في مواقع معينة على أساس غير معلن (فجائي)، أو إجراء جرد للمخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.

3. إجراء جرد للمخزون في نهاية فترة إعداد التقارير، أو بالقرب منها لتقليل مخاطر التلاعب أثناء الفترة بين الجرد ونهاية فترة إعداد التقارير.

4. أداء إجراءات إضافية أثناء مراقبة الجرد، على سبيل المثال، إجراء فحص بشكل أقوى لمحتوى بنود مغلقة في صناديق، وأسلوب تكديس البضائع، والاستعانة بعمل خبير قد يساعد في هذا المجال.

5. مقارنة كميات الفترة الحالية مع الفترات السابقة حسب فئة أو صنف المخزون أو الموقع أو حسب مقاييس أخرى لمقارنة الكميات التي يتم جردها مع سجلات دائمة.

6. استخدام أساليب تدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لإجراء مزيد من الجرد الفعلي للمخزون، على سبيل المثال، التصنيف حسب رقم البطاقة لاختيار أنظمة رقابة البطاقة، أو حسب البند لاختبار الرقم التسلسلي لاختبار إمكانية حذف البند أو حدوث ازدواجية فيه.

4.1.4 الاستجابة لمخاطر إحتيال متعلقة بتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة

1. اختبار ملائمة القيود المسجلة في دفتر اليومية، للبيانات في دفتر الأستاذ العام والتعديلات الأخرى التي أجريت عند إعداد البيانات المالية، وفي تصميم وأداء إجراءات التدقيق لمثل هذه الاختبارات، يقوم المدقق بـ:

- أ. طرح استفسارات على الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية المتعلقة بمعالجة القيود اليومية والتعديلات الأخرى.
- ب. اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تجري في نهاية فترة إعداد التقارير.
- ج. دراسة الحاجة لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى خلال الفترة.

2. مراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الانحرافات وتقييم ما إذا كانت الظروف التي تؤدي للانحراف موجودة، وتمثل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. وفي أداء هذا المراجعة، يقوم المدقق بـ:

- أ. تقييم ما إذا كانت الأحكام والقرارات المتخذة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، والمشمولة في البيانات المالية، حتى وإن كانت معقولة كلا على حدة، تشير لإنحراف محتمل من قبل إدارة المنشأة، ويمكن أن يشكل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. وإن كان الحال كذلك، على المدقق إعادة تقييم التقديرات المحاسبية المأخوذة ككل.
- ب. إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة.

ج. استخدام خبير لوضع تقديرات مستقلة للمقارنة مع تقديرات الإدارة.

د. التوسع في الاستفسارات إلى أفراد خارج الإدارة ودائرة المحاسبة لدعم قدرة الإدارة ونيّتها لتنفيذ خطط مناسبة للتنبؤ بالتقديرات.

3. بالنسبة للمعاملات الهامة التي تعتبر خارج نطاق السياق العادي لأعمال المنشأة أو التي خلافاً لذلك تبدو غير عادية، بناءً على فهم المدقق للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق، فإنه ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان الأساس التجاري (أو نقص

وجوده) للمعاملات يشير إلى إمكانية الدخول فيها للمشاركة في إعداد تقارير مالية إحتيالية أو لإخفاء سوء تخصيص الأصول (الاختلاس).

4. في حال حدّد المدقق بيان خاطئ، سواء كان هاماً أم لا، وكان لديه سبب ليعتقد بأن الخطأ هو نتيجة أو يمكن أن يكون نتيجة للإحتيال وأن الإدارة، وتحديدًا الإدارة العليا متورطة في ذلك، على المدقق إعادة تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال وأثرها الناجم على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيمة. كما يتعين على المدقق أيضاً دراسة فيما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى مؤامرة محتملة تتعلق بالموظفين أو الإدارة أو طرف ثالث عند إعادة النظر في موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً.

2.4 استجابة المدقق لمخاطر الإحتيال (غش الموظفين)

1. جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية السنة أو بالقرب منها.
2. المطابقة المباشرة للحسابات مع العملاء (بما في ذلك الإشعارات الدائنة والمبيعات المرتجعة، وكذلك التواريخ التي تمت فيها المبيعات) للفترة التي يتم تدقيقها.
3. تحليل التحصيلات اللاحقة من الحسابات المشطوبة.
4. تحليل العجز في المخزون السلعي حسب المواقع أو نوع المنتج.
5. مقارنة نسب المخزون السلعي الرئيسية مع معايير القطاع (الصناعة).
6. مراجعة المستندات المؤيدة للتخفيضات في السجلات الدائمة للمخزون السلعي.
7. إجراء مطابقة على الحاسب الآلي بين قائمة البائع مع قائمة للموظفين لتحديد التطابق للعناوين أو أرقام الهواتف.
8. إجراء بحث على الحاسب الآلي لسجلات الرواتب لتحديد العناوين المزدوجة أو أرقام هويات الموظفين أو أعضاء السلطة الضريبية أو الحسابات المصرفية.
9. مراجعة ملفات الموظفين لتحديد الملفات التي تحتوي على أدلة قليلة أو لا تحتوي على أدلة على النشاط، على سبيل المثال، عدم وجود تقييمات للأداء.
10. مراجعة الخصم على المبيعات والمبيعات المرتجعة وتحديد الأنماط أو الاتجاهات غير العادية.
11. تأكيد الشروط المحددة للعقود مع أطراف أخرى.
12. الحصول على أدلة على أن العقود تنفذ حسب شروطها.
13. مراجعة مدى ملائمة المصروفات الكبيرة وغير العادية.
14. مراجعة الموافقة والقيمة المسجلة لقروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة.
15. مراجعة مستوى وملائمة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

3.4 إقرارات الإدارة بخصوص الإحتيال

يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات خطية من الإدارة، بأنها:

1. تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها لمنع واكتشاف الإحتيال.
2. أفصحت للمدقق عن نتائج تقييم الإدارة للمخاطرة بأن البيانات المالية قد تشمل أخطاء جوهرية نتيجة للإحتيال.
3. بأنها أفصحت للمدقق عن معرفتها بالاحتيال أو الشك بوجود الإحتيال، الذي يؤثر على المنشأة ويشمل:
 - أ. الإدارة.
 - ب. الموظفين الذين لهم أدوار هامة في الرقابة الداخلية، أو
 - ج. الآخرين، حيث من الممكن أن يكون للإحتيال أثر هام على البيانات المالية.
4. بأنها أفصحت للمدقق عن معرفتها بأية ادعاءات بوجود إحتيال أو الشك بوجوده، مما قد يؤثر على البيانات المالية للمنشأة، والتي أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو منظمون أو آخرون.

4.4 إبلاغ السلطات التنظيمية والتنفيذية

في حال حدّد المدقق إحتيالا ما أو اشتبه بحدوثه، فيجب أن يحدّد المدقق فيما إذا كانت هناك مسؤولية بالإبلاغ عن حدوث الإحتيال أو الاشتباه به إلى طرف خارج المنشأة. ورغم أن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العملاء قد يعيق مثل هذا الإبلاغ، فإن المسؤوليات القانونية للمدقق قد تبطل واجب السرية في بعض الظروف (تم بيان تلك الظروف في الفصل الأول).

5. تنفيذ برنامج التدقيق لجمع أدلة الإثبات لاختبارات الالتزام

1.5 قرار المدقق بتنفيذ اختبارات الالتزام

إن مسألة القيام باختبارات الالتزام، وكيفية تنفيذها تعود لحكم المدقق في ضوء فهمه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، وبيدأ التقدير الأولي لمخاطر الرقابة، كما تم بيانه سابقاً، عادةً من خلال أخذ بيئة الرقابة في الاعتبار فإذا كان اتجاه الإدارة يتمثل في عدم أهمية الرقابة، سيكون من المشكوك فيه أن يتم الاعتماد على الإجراءات التفصيلية للرقابة (اختبارات الالتزام).

وأفضل ما يمكن أن يقوم به المدقق في مثل هذه الحالة أن يتم افتراض أن خطر الرقابة لكل أهداف التدقيق (التأكيدات) المرتبطة بالعمليات المالية بأنه خطر مرتفع. وهذا سيؤدي إلى القيام باختبارات جوهرية واسعة النطاق.

ومن جانب آخر، إذا كان اتجاه الإدارة إيجابياً، يجب على المدقق أن يأخذ في اعتباره السياسات والإجراءات المحددة داخل المكونات الفرعية لبيئة الرقابة وأيضاً في العناصر الأخرى للرقابة الداخلية. وعندها يمكن الاعتماد على فعالية النظام الرقابي في تخفيض الاختبارات الجوهرية.

2.5 العوامل المؤثرة في تصميم وتنفيذ اختبارات الالتزام

1. تحديد المخاطر الخاصة بتلك التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية.
2. تقييم المخاطر المحددة وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات.
3. ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، أخذاً بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق اختبارها.
4. اعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.

وقد يتغير تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات خلال سير التدقيق، عندما يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وفي الأحوال التي يحصل فيها المدقق على أدلة تدقيق من أداء إجراءات تدقيق إضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة تميل أي منهما لأن تتعارض مع التقييم الأولي لمخاطر الرقابة بشكل خاص، والجوهرية بشكل عام، فإن على المدقق إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك.

3.5 اختبار أنظمة الرقابة

يتعين على المدقق تصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة، للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة، إذا:

1. تضمن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات توقعاً بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال.
2. إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة تدقيق مناسبة عند مستوى الإثبات.

ويجب أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد اعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين. ولذلك يتعين على المدقق أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة:

1. أداء إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى الاستفسار بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك:

- أ. كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال الفترة قيد التدقيق.
- ب. الثبات الذي كان يتم به أدائها.
- ج. جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها.
2. تحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم اختبارها، تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة، وإذا كان الحال كذلك فإنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة.
3. استخدام أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها خلال عمليات التدقيق السابقة، مع الأخذ بالاعتبار طول الفترة الزمنية التي قد تتقضي قبل إعادة اختبار عنصر الرقابة، ويتوجب على المدقق النظر فيما يلي:
 - أ. فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر.
 - ب. المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة فيما إذا كانت يدوية أو آلية.
 - ج. فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتقنية المعلومات.
 - د. فاعلية الرقابة وتطبيقها من قبل المنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات في تطبيق الرقابة في عمليات التدقيق السابقة، وفيما إذا كان هناك تغيرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة.
 - هـ. إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة.
 - و. مخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الاعتماد على الرقابة.

6. تصميم وتنفيذ وتوثيق اختبارات تقييم كفاءة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية

لقد تم بيان أهداف التدقيق (التأكيدات)، التي يسعى المدقق لجمع أدلة إثبات حولها، حتى يتمكن من إصدار الرأي حول عدالة البيانات المالية. وتتوزع هذه التأكيدات حسب إجراءات تحقيقها خلال مرحلة تنفيذ الاختبارات الجوهرية، كما يلي:

1. إثباتات بشأن فئات العمليات والأحداث للفترة التي يتم تدقيقها، وتشمل:
 - أ. الحوادث: العمليات والأحداث التي تم تسجيلها وقعت وتخص المنشأة؛ ويقصد بها أن العمليات المالية المسجلة في دفتر اليومية، تمثل عمليات حدثت فعلاً، فعلى سبيل المثال، إن تسجيل عملية بيع يجب أن يترافق مع خروج بضاعة من المخازن وتسليمها للمشتري. وتسجيل تحصيلات نقدية من العملاء يثبت من خلال وجود سند قبض.
 - ب. الاكتمال: جميع العمليات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها؛ ويقصد بها أن العمليات المالية التي حدثت فعلاً قد سجلت في دفتر اليومية، وهذا تأكيد معاكس لتأكيد الحوادث. فعلى سبيل المثال، إن خروج بضاعة من المخازن وتسليمها للمشتري يجب أن

يترافق مع إصدار فاتورة مبيعات وتسجيل عملية بيع. ووجود سند قبض من أحد العملاء يستوجب تسجيل هذه التحصيلات النقدية.

ج. الدقة: المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالعمليات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بشكل مناسب: ويقصد بها أن العمليات المالية التي حدثت قد سجلت في دفتر اليومية بالقيمة الصحيحة، وإذا كانت بعملة أخرى قد حولت بسعر الصرف المناسب، وأن العمليات الحسابية قد تمت بشكل صحيح، ووفقاً لقيم المستندات المؤيدة.

د. القطع أو الحد الفاصل: العمليات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة: ويقصد بها أن العمليات المالية التي حدثت فعلياً قد سجلت في الفترة المالية التي تخصها، وعادةً ما يتعلق هذا التأكيد بالعمليات التي تحدث وتسجل قرب تاريخ البيانات المالية. ولذلك يجب على المدقق منح العمليات التي تحدث خلال أسبوعين سابقة ولاحقة لتاريخ البيانات المالية العناية اللازمة. فعلى سبيل المثال، إن قيود تسوية المصروفات المقدمة والمستحقة قد تم تسجيلها لتحميل الفترة بما يخصها من مصروفات، وكذلك إن عملية البيع قد تم تسجيلها عند تحقق الإيراد الخاص بها وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة المطبقة، والذي عادة ما يتحقق بتسليم البضاعة للعميل.

هـ. التصنيف: أن العمليات والأحداث قد تم تصنيفها بشكل مناسب: ويقصد بذلك صحة التوجيه المحاسبي لكافة أطراف العملية المالية، فعلى سبيل المثال، أن المواد الخام المشتراة قد سجلت من خلال حساب مخزون المواد الخام وليس البضاعة الجاهزة، وكذلك أن الفوائد الواجب رسملتها على الأصول المؤهلة للرسملة قد تمت رسملتها ولم تسجل كمصروف فترة.

2. الإثباتات بشأن أرصدة الحسابات في نهاية الفترة وتشمل:

أ. الوجود: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة: ويقصد بهذا التأكيد أن كافة الأرصدة التي تحتويها البيانات المالية يقابلها ما يؤكد هذه الأرصدة. فعلى سبيل المثال، إن رصيد الذمم المدينة يمثل مبالغ فعلية قائمة على عملاء للمنشأة (أي لا يزيد الرصيد الظاهر في البيانات المالية عن مجموع أرصدة العملاء الإفرادية)، وأن رصيد المخزون يقابله بضاعة موجودة في مخازن المنشأة أو لدى الغير.

ب. الاكتمال: كافة الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها: وهو تأكيد معاكس لتأكيد الوجود، ويقصد به أن كافة المفردات الفعلية القائمة بتاريخ البيانات المالية والتي نتجت عن عمليات مالية حقيقية لدى المنشأة والخاصة بحساب معين تمثل جزءاً من رصيد هذا الحساب. فعلى سبيل المثال، إن رصيد الذمم المدينة يشمل كافة أرصدة العملاء القائمة بهذا التاريخ دون استثناء (أي لا يقل الرصيد الظاهر في البيانات المالية عن مجموع أرصدة العملاء الإفرادية).

ج. الحقوق والالتزامات: المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، والالتزامات هي التزامات على المنشأة، أي أن كافة الأرصدة تخص المنشأة، فعلى سبيل المثال، إن رصيد الأراضي والمباني يمثل أراضي ومباني تملكها المنشأة بموجب سند ملكية يثبت ذلك أو عقد استئجار تمويلي. وبالتالي فإن تحقق هدف الوجود لا يعني بالضرورة تحقق هدف الحقوق والالتزامات، فوجود سيارة في كراج المنشأة أو بضاعة في مخازنها لا يعني أنها ملك للمنشأة دائماً.

د. التقييم والتوزيع: الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة، ويقصد بها أن أرصدة الحسابات في البيانات المالية تظهر بالقيم الصحيحة وأن أية تسويات لها قد تم تثبيتها، فعلى سبيل المثال، إن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها يعكس القدرة التحصيلية للذمم المدينة وجودتها، وأن المقدمات والمستحقات قد تم توزيعها بين الفترات المتعلقة بها بشكل عادل.

3. الإثباتات بشأن العرض والإفصاح وتشمل:

أ. الحوادث: الأمور التي تم الإفصاح عنها وقعت، ويقصد بذلك أن كافة المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية (الإيضاحات) قد حدثت أو موجودة بتاريخ البيانات المالية، فعلى سبيل المثال، إن الإفصاحات عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة تعكس ما حدث خلال الفترة.

ب. الاكتمال: كافة الإفصاحات التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية تم إدخالها، ويقصد بذلك أن كافة الإفصاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة المطبقة قد تم بيانها للمستخدمين، فعلى سبيل المثال، عدم إغفال الإفصاح عن المعاملة الخاصة أو الميزة لعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، أو وجود شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار دون الإفصاح عنها.

ج. الحقوق والالتزامات: الأمور التي تم الإفصاح عنها تخص المنشأة، فوجود رهونات على أي من أصول المنشأة، يدل على وجود حق محتمل للغير على هذه الأصول.

د. التصنيف وإمكانية الفهم: المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب، والإفصاحات معبر عنها بوضوح. ومن الأمثلة على ذلك، الإفصاح عن الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل، وإظهار البنود التي ينطبق عليها شروط النقد المعادل ضمن النقد والنقد المعادل.

هـ. الدقة والتقييم: المعلومات تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة.

يلاحظ من تقسيم هذه الأهداف، أن جوهر عملية التدقيق يتحدد في تنفيذ:

1. الاختبارات الأساسية للعمليات: وتمثل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المالية التي تحدث لدى المنشأة، وهي أولى مراحل الدورة المحاسبية.

2. الاختبارات التفصيلية للأرصدة: وتمثل التحقق من معقولية الأرصدة النهائية التي يحتويها ميزان المراجعة النهائي، والتي سيعد منها البيانات المالية. وهي أهم إجراءات التدقيق التي يعتمد عليها للحصول على أدلة إثبات مناسبة.

3. اختبارات العرض والإفصاح: وتمثل التحقق من صحة عرض الأرصدة المحاسبية النهائية والتي تم التحقق منها بالاختبارات السابقة، في البيانات المالية للمنشأة. بالإضافة إلى المعلومات النوعية والإفصاحات الأخرى التي تتضمنها القوائم المالية، والتي لا تقل أهميتها أحياناً عن البنود المالية.

وتؤدي اختبارات الالتزام هنا دور مهم في تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحتويها البيانات المالية. وهي بالتالي قد تخفف من حجم الاختبارات السابقة، إذا ما كانت نتائجها تؤكد فعالية نظام الرقابة الداخلية، والعكس صحيح أيضاً. ولذلك عادةً ما يتم الربط بين اختبارات الالتزام والتأكدات التي قد تتأثر بالإجراءات الرقابية الخاصة بالمنشأة.

وفيما يلي مثال يبين كيفية ربط الإجراءات الرقابية مع التأكيدات المحددة لنشاط المدفوعات النقدية:

1. ربط الإجراءات الرقابية بأهداف التدقيق (التأكدات):

أ. الوجود:

- الفصل الملائم في الواجبات بين التعامل في أرصدة الدائنين ومسؤولية توقيع الشيكات.
- فحص المستندات المؤيدة قبل التوقيع على الشيكات من قبل الشخص المفوض.
- الموافقة على الدفع وفقاً للمستندات المؤيدة في الوقت الذي يتم فيه توقيع الشيكات.

ب. الاكتمال:

- الترقيم المسبق والمحاسبة عن الشيكات.
- إعداد تسوية شهرية للبنك بواسطة شخص مستقل عن تسجيل المدفوعات النقدية أو حماية الأصول.

ج. الدقة:

- التحقق الداخلي من العمليات الحسابية والقيم.
- الإعداد الشهري لتسوية البنك بواسطة شخص مستقل.

د. التصنيف:

- وجود دليل حسابات ملائم.
- التحقق الداخلي من التبويب.

هـ. الحد الفاصل:

- تتطلب الإجراءات أن يتم تسجيل العمليات المالية وقت حدوثها، بعد توقيع الشيك.

2. اختبارات الرقابة للتحقق من أهداف التدقيق (التأكدات):

أ. الوجود:

- المناقشة مع الأفراد وملاحظة الأنشطة.

- فحص ما يشير إلى وجود الموافقة.
- ب. الاكتمال:
 - المحاسبة عن تسلسل الشيكات.
 - فحص تسويات البنك وملاحظة إعدادها.
- ج. الدقة:
 - فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي.
 - فحص التسويات مع البنك وملاحظة إعدادها.
- د. التصنيف:
 - فحص كتيب الإجراءات ودليل الحسابات.
 - فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي.
- هـ. الحد الفاصل:
 - فحص كتيب الإجراءات وملاحظة ما إذا كان هناك شيكات لم يتم تسجيلها.
 - فحص ما يشير إلى وجود التحقق الداخلي.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. غالباً ما تؤدي إجراءات التدقيق العادية إلى اكتشاف المخالفات الناتجة عن:
 - أ- تنفيذ موظف ما عملية احتيالية منفردة. ب- تواطؤ عدد من الموظفين للإحتيال.
 - ج- غش واحتيال الإدارة. د- مخالفات المسؤولين لمواصفات الخريطة التنظيمية للمؤسسة.
2. إن حضور المدقق للجرد الفعلي للمخزون يحقق على الأغلب هدف:
 - أ- الحدوث. ب- الوجود.
 - ج- الاكتمال. د- الحقوق والالتزامات.
3. من إجراءات اختبارات الالتزام:
 - أ- المصادقات. ب- الإجراءات التحليلية.
 - ج- الملاحظات. د- جميع ما ذكر.
4. أي من الأمور التالية يقوم بها مدقق الحسابات للتأكد من عدم وجود إلتزامات غير مسجلة لدى الشركة (الاكتمال):
 - أ- مقارنة عينة من طلبات الشراء التي ب- اختيار عينة من المدفوعات النقدية بعد أصدرت بعد نهاية السنة مع أرصدة نهاية السنة ومقارنتها مع أرصدة الذمم الدائنة في نهاية السنة. الذمم الدائنة في نهاية السنة.
 - ج- اختيار عينة من المدفوعات النقدية قبل د- اختيار عينة من قيود الذمم الدائنة قبل نهاية السنة والتأكد من تاريخ الدفع. نهاية السنة.
5. عند تدقيق الموجودات غير الملموسة، فإن الهدف من القيام بإعادة احتساب الإطفاءات هو التأكد من أي من القرائن التالية:
 - أ- الوجود. ب- الحقوق.
 - ج- الاكتمال. د- القياس.
6. إن المصادقات المرسلة للمدينين توفر دليلاً على أي من الأهداف التالية لأرصدة المدينون:
 - أ- الاكتمال، والتقييم. ب- التقييم، والحقوق والالتزامات.
 - ج- الوجود، والحقوق والالتزامات. د- الوجود، والاكتمال.

7. إذا تم إدراج ورقة دفع قصيرة الأجل ضمن حسابات الدائنون فإن هناك خرقاً لهدف:
- أ- الاكتمال. ب- الوجود.
ج- التوقيت. د- التصنيف.
8. خلال تدقيق حسابات حقوق المساهمين، قام المدقق بالتأكد إن كان هنالك قيود مفروضة على توزيع الأرباح المدورة سواء كانت هذه القيود مفروضة من خلال اتفاقية قرض أو القوانين أو اتفاقيات أخرى. إن هذا الإجراء يهدف لاختبار تأكيدات الإدارة حول:
- أ- الأرصدة. ب- العمليات.
ج- الأحداث. د- العرض والإفصاح.
9. إن مراجعة سعر بيع البضاعة في بداية الفترة التالية يحقق على الأغلب الهدف التالي فيما يتعلق بمخزون آخر المدة:
- أ- الوجود. ب- التقييم.
ج- الحقوق. د- لا شيء مما ذكر.
10. إن حصول المدقق على كتاب من الإدارة بعدم وجود أي رهونات على الأصول الثابتة يحقق هدف:
- أ- الوجود. ب- التقييم.
ج- الحقوق. د- العرض والإفصاح.
11. إن المخاطرة الأعلى هي في المصروفات عن قيمتها الحقيقية.
- أ- زيادة. ب- تخفيض.
ج- تغيير. د- لا شيء مما ذكر.
12. يقوم المراجع بتوثيق فحص نظام الرقابة الداخلية مستندياً في حالة:
- أ- تقدير المخاطر الرقابية أقل من ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية لبناء خطة مرتفعة.
ج- تكلفه بإعداد البيانات المالية. د- جميع ما ذكر.
13. واحدة من الآتي ليست من التوكيدات الخاصة بالبيانات المالية:
- أ- الوجود. ب- التصنيف.
ج- القياس. د- لا شيء مما ذكر.

14. أي من الأمور التالية يقوم بها مدقق الحسابات للتأكد من اكتمال الذمم الدائنة:

- أ- مقارنة عينة من طلبات الشراء التي ب- اختيار عينة من المدفوعات النقدية بعد أصدرت بعد نهاية السنة مع أرصدة نهاية السنة ومقارنتها مع أرصدة الذمم الدائنة في نهاية السنة. الذمم الدائنة في نهاية السنة.
- ج- اختيار عينة من المدفوعات النقدية قبل د- اختيار عينة من قيود الذمم الدائنة قبل نهاية السنة والتأكد من تاريخ الدفع. نهاية السنة.

15. عند تدقيق الآلات، فإن الهدف من القيام بإعادة احتساب الاهتلاك هو التأكد من أي من القرائن التالية :

- أ- الوجود. ب- الحقوق.
- ج- الاكتمال. د- لا شيء مما ذكر.

16. إن اختبار كفاية مخصص الديون المشكوك فيها، يعتبر اختباراً لأي من التأكيدات التالية:

- أ- التقييم أو التخصيص. ب- الاكتمال.
- ج- الوجود أو الحدوث. د- الحقوق والالتزامات.

17. إن المصادقات المرسلة للمدينين توفر دليلاً على أي من الأهداف التالية لأرصدة المدينين:

- أ- الاكتمال، والتقييم. ب- التقييم، والحقوق والالتزامات.
- ج- الوجود، والحقوق والالتزامات. د- الوجود، والاكتمال.

18. خلال تدقيق حسابات حقوق المساهمين، قام المدقق بالتأكد إن كان هنالك قيود مفروضة على توزيع الأرباح المدورة. إن هذا الإجراء يهدف لاختبار تأكيدات الإدارة حول:

- أ- الأرصدة. ب- العمليات.
- ج- الأحداث. د- العرض والإفصاح.

19. عندما يقدر المدقق بأن مخاطر نظام الرقابة الداخلي (CR) هو بمستوى عالي بسبب عدم فعالية بعض الإجراءات والسياسات المطبقة في النظام، فإن المدقق في الغالب سوف يزيد من:

- أ- نطاق ومستوى اختبارات التحقق من ب- مستوى المخاطر الوراثة / المتأصلة تطبيق السياسات والإجراءات. (IR).
- ج- نطاق ومستوى اختبارات التحقق من د- مستوى مخاطر الاكتشاف (DR). صحة الأرصدة للحسابات.

20. أي من التالية يقابل مفهوم اختبارات الرقابة:

- أ- تمثيلات صريحة أو ضمنية مقدمة من ب- مجموعة من أهداف التدقيق التي يجب الإدارة حول البيانات المالية. على المدقق التحقق منها.
- ج- إجراءات تدقيق مصممة لاختبار فعالية د- استخدام المقارنات والعلاقات المالية لتقييم الإجراءات الرقابية. معقولية الأرصدة.

التمرين الثاني:

أكمل الفراغات في الجدول التالي لمصفوفة المخاطر، للتعبير عن مخاطر الاكتشاف المقبولة في ظل مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة المعطاة.

مخاطر الرقابة/المخاطر المتأصلة	متدنية	مرتفعة
متدنية	؟	؟
متوسطة	؟	؟
مرتفعة	؟	؟

التمرين الثالث:

اختر من القائمة الثانية هدف التدقيق المتعلق بالتحقق من البنود في القائمة الأولى:

القائمة الأولى:

1. عدم تسجيل تسديد الذمم الدائنة (تأكيدات رصيد ذمم دائنة).
2. إظهار المخزون بالتكلفة للجزء التالف.
3. عدم تسجيل تحصيل الذمم المدينة (تأكيدات عملية التحصيل).
4. إظهار السندات المحتفظ بها للاستحقاق ضمن الأصول المتداولة.
5. عدم تعديل مخصص الديون.
6. تسجيل عملية شراء أسهم للمتاجرة (تأكيدات العمليات).
7. عدم الإفصاح عن رهن السندات (تأكيدات العرض والإفصاح).
8. إظهار ذمم الموظفين مع الذمم التجارية.
9. وجود أخطاء في جمع بنود فاتورة ما.
10. استفسار المدقق عن أسس احتساب مخصص الديون المشكوك فيها.
11. أخذ عينة من كشف أعمار الذمم والتأكد من صحة تبويبها حسب استحقاقاتها بالرجوع إلى حركة هذه الذمم في الأستاذ المساعد.
12. مراجعة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتحقق من وجود ذمم مدينة مرهونة.
13. تسجيل عمليات تخص سنة ما في سنة سابقة.

14. التأكد من صحة احتساب الخصم المسموح به.

القائمة الثانية:

أ. الحدوث أو الوجود.

ب. الاكتمال.

ج. الحقوق والالتزامات.

د. الدقة.

هـ. التصنيف.

و. الحد الفاصل.

ز. التقييم

التمرين الرابع:

يقوم المدقق بالعديد من الإجراءات التي تساعد على تقييم المخاطر، ومنها:

1. الاستفسارات من الإدارة والآخرين ضمن المنشأة.

2. الإجراءات التحليلية.

بيّن أهمية هذه الإجراءات في تقييم المخاطر، مع ذكر الأمثلة حيثما لزم.

التمرين الخامس:

يمكن التعبير عن برنامج التدقيق من خلال العبارة التالية: "طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق". فسّر

هذه العبارة، وبيّن كيف تتأثر هذه المكونات بمخاطر التدقيق المحددة.

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
أ	ب	ج	ب	د	ج	د	د
9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
ب	ج	ب	أ	ج	ب	د	أ
17.	18.	19.	20.				
ج	د	ج	ج				

التمرين الثاني:

أكمل الفراغات في الجدول التالي لمصفوفة المخاطر، للتعبير عن مخاطر الاكتشاف المقبولة في ظل مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة المعطاة.

مخاطر الرقابة/المخاطر المتأصلة	متدنية	مرتفعة
متدنية	مرتفعة جداً	متوسطة
متوسطة	مرتفعة	متدنية
مرتفعة	متوسطة	متدنية جداً

التمرين الثالث:

التحقق	التأكيد (الهدف)
1. عدم تسجيل تسديد الذمم الدائنة (تأكيدات رصيد ذمم دائنة).	الوجود
2. إظهار المخزون بالتكلفة للجزء التالف.	التقييم
3. عدم تسجيل تحصيل الذمم المدينة (تأكيدات عملية التحصيل).	الاكتمال
4. إظهار السندات المحتفظ بها للاستحقاق ضمن الأصول المتداولة.	التصنيف
5. عدم تعديل مخصص الديون.	التقييم
6. تسجيل عملية شراء أسهم للمتاجرة (تأكيدات العمليات).	الاكتمال
7. عدم الإفصاح عن رهن السندات (تأكيدات العرض والإفصاح).	الاكتمال

التصنيف	8. إظهار ذمم الموظفين مع الذمم التجارية.
الدقة	9. وجود أخطاء في جمع بنود فاتورة ما.
التقييم	10. استفسار المدقق عن أسس احتساب مخصص الديون المشكوك فيها.
التقييم	11. أخذ عينة من كشف أعمار الذمم والتأكد من صحة تبويبها حسب استحقاقاتها بالرجوع إلى حركة هذه الذمم في الأستاذ المساعد.
الوجود	12. مراجعة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة للتحقق من وجود ذمم مدينة مرهونة.
الحد الفاصل	13. تسجيل عمليات تخص سنة ما في سنة سابقة.
الدقة	14. التأكد من صحة احتساب الخصم المسموح به.

التمرين الرابع:

يقوم المدقق بالعديد من الإجراءات التي تساعده على تقييم المخاطر، ومنها:

1. الاستفسارات من الإدارة والآخرين ضمن المنشأة: يحصل المدقق على كثير من المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسارات من الإدارة وأولئك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية. ومع ذلك فإن المدقق قد يحصل على معلومات مفيدة في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال توجيه الاستفسارات إلى الآخرين ضمن المنشأة، فعلى سبيل المثال:
 - أ. الاستفسارات الموجهة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة قد تساعد المدقق في فهم البيئة التي يتم إعداد البيانات المالية.
 - ب. الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التدقيق الداخلي، قد توفر معلومات حول إجراءات التدقيق الداخلي التي تم أداؤها خلال السنة فيما يتعلق بتصميم وفاعلية الرقابة الداخلية في المنشأة، وفيما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأية نتائج تم التوصل إليها من هذه الأنشطة.
 - ج. الاستفسارات الموجهة إلى الموظفين المشاركين في تنفيذ أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية، قد تساعد المدقق في تقييم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.
 - د. الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي قد توفر معلومات حول أمور مثل المقاضاة والامتثال للقوانين والأنظمة والمعرفة بالاحتياال أو الاشتباه بالاحتياال الذي يؤثر على المنشأة.

ه. الاستفسارات الموجهة إلى موظفي التسويق أو المبيعات، قد توفر معلومات حول التغيرات في استراتيجيات التسويق للمنشأة أو اتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.

2. الإجراءات التحليلية:

- أ. قد تحدد الإجراءات التحليلية، التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر جوانب المنشأة التي لم يكن المدقق على علم بها. وقد تساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر معلومات مالية وغير مالية ومنها على سبيل المثال العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع أو حجم السلع المباعة.
- ب. قد تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات مادية بالنسبة للتدقيق. وقد تساعد العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي قام المدقق بتحديددها، بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال.
- ج. إن نتائج الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هناك خطأ جوهري، وتبعاً لذلك فإن اعتبار المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية إلى جانب نتائج مثل هذه الإجراءات التحليلية قد تساعد المدقق في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية.

التمرين الخامس:

يهدف المدقق الخارجي إلى تصميم وتنفيذ برنامج تدقيق، يضمن له الحصول على أدلة إثبات مناسبة لإصدار الرأي. ويتضمن برنامج التدقيق ما يلي:

1. طبيعة إجراءات التدقيق: أي نوع الإجراء الذي سيقوم به المدقق لجمع أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من الرصيد أو العملية أو الإفصاح المراد تدقيقه. وتشمل هذه الإجراءات:
 - أ. الفحص المادي والمستندي.
 - ب. المصادقات.
 - ج. الإجراءات التحليلية.
 - د. الملاحظة.
 - ه. الاستفسار.
 - و. الاحتساب.
 - ز. إعادة التشغيل.

ويقوم المدقق بالاختيار بين هذه الإجراءات في ضوء دليل الإثبات الذي يسعى للحصول عليه، وتكلفة الحصول على هذا الدليل. حيث أن تكلفة الإجراءات أعلاه متباينة، فعادةً ما تكون إجراءات الفحص

والمصادقات ذات تكلفة مرتفعة، تكون إجراءات الاستفسار والملاحظة الأقل تكلفة. فإذا كان يمكن الوصول لنفس دليل الإثبات بأكثر من إجراء، فيستطيع المدقق تنفيذ الإجراء الأقل تكلفة. ولكن هذا لا يعني عدم القيام بإجراء ذو تكلفة مرتفعة، إذا لم يكن من الممكن الوصول إلى دليل الإثبات المطلوب إلا بهذا الإجراء.

2. توقيت إجراءات التدقيق: ويقصد بذلك متى سيتم تنفيذ إجراء التدقيق ومدى تكرار ذلك الإجراء لنفس البند موضوع التدقيق. وعادةً ما يتم تنفيذ إجراءات التدقيق لبنود قائمة الدخل خلال الفترة المالية، في حين تتركز إجراءات التدقيق لبنود قائمة المركز المالي حول نهاية السنة المالية.
3. مدى إجراءات التدقيق: ويقصد بها بشكل رئيسي حجم العمليات أو البنود التي ستخضع لإجراء التدقيق المخطط، وبمعنى آخر حجم العينة.

ويتأثر برنامج التدقيق بمخاطر التدقيق المحددة، وفقاً لما يلي:

- إن المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لا يمكن أن تكون منخفضة بشكل كبير، مما يؤدي إلى إلغاء حاجة المدقق إلى القيام بأية اختبارات جوهرية. وبالتالي، على المدقق القيام دائماً بتنفيذ الإجراءات الجوهرية لأرصدة حسابات أساسية أو مجموعة المعاملات.
- إن تقديرات المدقق بشأن مكونات مخاطر التدقيق قد تتغير خلال عملية التدقيق، مثلاً، قد تصل إلى انتباه المدقق عند قيامه بأداء بعض الإجراءات الجوهرية معلومات تختلف بشكل هام عن المعلومات التي بنى عليها المدقق تقديراته للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة. في مثل هذه الحالات، يقوم المدقق بتعديل الإجراءات الجوهرية المخططة الموضوعية استناداً إلى المستويات المقدرة للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة.
- كلما كانت تقديرات المخاطر الجوهرية مرتفعة، كلما كانت أدلة الإثبات، التي على المدقق أن يحصل عليها من تنفيذ الإجراءات الجوهرية أكثر. وعندما تكون تقديرات كلا المخاطرتين الملازمة والرقابية مرتفعتين، فإن المدقق يحتاج إلى دراسة فيما إذا كانت الإجراءات الجوهرية تستطيع توفير أدلة إثبات كافية ومناسبة لتخفيض مخاطر الاكتشاف، وبالتالي مخاطر التدقيق، إلى مستوى منخفض مقبول.

محور التدقيق

الفصل السادس: تصميم وتنفيذ برنامج التدقيق (2): الاختبارات الجوهرية

أهداف الفصل التعليمية:

- بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمر التالية:
- آلية ومنهجية عملية التدقيق في التحقق من عدالة البيانات المالية.
 - تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق.
 - أنواع المصادقات وكيف تستخدم لتحقيق الهدف منها.
 - الإجراءات التحليلية وأهميتها في كافة مراحل عملية التدقيق.
 - تحديد وتطبيق أسلوب العينة المناسب.
 - بناء برنامج التدقيق لبنود البيانات المالية.
 - فهم المعاملات ذات الطبيعة الخاصة، وتغطيتها ضمن برنامج التدقيق.

1. المقدمة

تعتبر مرحلة تنفيذ الاختبارات الجوهرية بالنسبة للمدقق، المرحلة الأساسية للحصول على أدلة الإثبات المناسبة لمساعدته في إصدار الرأي. ويتم في هذه المرحلة تنفيذ الاختبارات التالية:

1. الاختبارات الأساسية للعمليات: وتمثل التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المالية التي تحدث لدى المنشأة.

2. الاختبارات التفصيلية للأرصدة: وتمثل التحقق من معقولية الأرصدة النهائية التي يحتويها ميزان المراجعة النهائي، والتي سيعد منها البيانات المالية. وهي أهم إجراءات التدقيق التي يعتمد عليها للحصول على أدلة إثبات مناسبة.

3. اختبارات العرض والإفصاح: وتمثل التحقق من صحة عرض الأرصدة المحاسبية النهائية والتي تم التحقق منها بالاختبارات السابقة، في البيانات المالية للمنشأة، بالإضافة إلى المعلومات النوعية والإفصاحات الأخرى التي تتضمنها القوائم المالية.

2. طبيعة الاختبارات الجوهرية

يقوم المدقق بالمفاضلة بين مجموعة من الإجراءات التي يمكن تنفيذها كاختبارات جوهرية، ويعتمد في اختيار إجراء دون آخر، على طبيعة وأهمية دليل الإثبات المراد الوصول له. وفيما يلي شرح تفصيلي لهذه الإجراءات:

1.2 الفحص المادي والمستندي

وهو عبارة عن فحص المدقق لمستندات وسجلات العمل ليؤكد المعلومات الموجودة أو التي يجب أن تكون موجودة بالقوائم المالية، وهو كذلك عملية فحص القيود والمستندات (أي هل هناك قيود زائدة أم ناقصة، وهل قيمتها صحيحة)، وهو إجراء يقوم به المدقق بالعادة لأهمية أدلة الإثبات المتحققة منه، ولأنه في بعض الأحيان الدليل المنطقي الوحيد الموجود. ويشمل الفحص كلا من:

1. الفحص المستندي: ويتم من خلال فحص مختلف أنواع المستندات المثبتة والمؤيدة للعمليات

المالية. كفحص عمليات المبيعات من خلال مستندات التسجيل، ومستندات الإثبات (كفاتورة البيع)، والمستندات المؤيدة (كسند الإخراج المخزني وأمر البيع).

2. الفحص المادي: وهو أفضل إجراء لمعرفة ومطابقة كمية الأصول حسب نوعها، وهو مهم في

تقييم نوعية وحالة الأصل، وينفذ من خلال عمليات الجرد. كما يستخدم لتحقيق أهداف أخرى،

حيث يجب على المدقق مثلاً أن يقوم ولو مرة واحدة في السنة بعملية جرد المخزون للتأكد من

صحة نظام الجرد الذي تتبعه المنشأة، وعندما يكون المخزون أساسياً للبيانات المالية على المدقق

أن يحصل على أدلة إثبات كافية تتعلق بوجود المخزون لدى المنشأة وصلاحيته، وعلى المدقق

دراسة إجراءات بديلة في حالة كان الجرد الفعلي غير عملي بسبب عوامل مثل طبيعة المخزون

وموقعه.

2.2 المصادقات

ويقصد بها إرسال طلب لطرف ثالث، للإجابة إلى المدقق حول صدق المعلومات التي طلبها المدقق، ومن عيوب المصادقات، أنها مكلفة على المدقق مقارنة مع إجراءات تدقيق أخرى، إضافة إلى إمكانية عدم الرد من قبل الطرف الثالث. وتستعمل هذه الطريقة للتأكد من العمليات التي يقوم بها العميل مثل عملية البيع (حتى لا تكون هناك بعض العمليات الوهمية). وهي عملية لا يمكن أن تخضع للفحص المادي. تستخدم المصادقات الخارجية للحصول على أدلة إثبات حول التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات ومكوناتها. كما قد تستخدم للتحقق من بعض الشروط والمعلومات، فعلى سبيل المثال، قد يطلب المدقق مصادقة خارجية على شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى، فإذا حدّد المدقق أن الإدارة تتعرض لضغوط لتلبية توقعات الأرباح، فإنه قد تكون هناك مخاطرة تضخيم الإدارة للمبيعات وذلك من خلال الاعتراف بشكل غير مناسب بالإيراد المتعلق باتفاقيات المبيعات ذات الشروط التي تمنع الاعتراف بالإيراد أو بإصدار فواتير للمبيعات قبل الشحن. كما يمكن أداء إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق حول غياب بعض الشروط، فعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على معلومات بعدم وجود اتفاقية أخرى (مرتبطة باتفاقية قائمة)، قد تكون ذات أهمية فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد من الاتفاقية الأصلية. وعادةً ما تستخدم المصادقة الخارجية للحصول على أدلة إثبات للتأكيدات المتعلقة بالحسابات التالية:

1. أرصدة البنوك والمعلومات الأخرى المتعلقة بالتعاملات المصرفية.
2. أرصدة الذمم المدينة.
3. المخزون الذي تحتفظ به المنشأة لدى أطراف أخرى، كالمخزون الموجود في المستودعات الجمركية للمعالجة أو الشحن.
4. المخزون الموجود لدى المنشأة برسم البيع.
5. مخزون المنشأة الموجود لدى الغير برسم البيع.
6. سندات إثبات الملكية التي يحتفظ بها الغير، كالحفظ في مكان آمن أو كضمان لهم.
7. الاستثمارات في أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها للحفظ الأمين لصالح أطراف أخرى. أو التي تم شراؤها ولكن لم يتم تسلمها بعد حتى تاريخ البيانات المالية.
8. المبالغ المستحقة للمقرضين بما في ذلك شروط الدفع ذات العلاقة.
9. أرصدة الذمم الدائنة.

تتضمن العوامل التي قد تساعد المدقق في تحديد ما إذا كان ينبغي أداء إجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات تدقيق موضوعية:

1. معرفة الجهة المصادقة بالموضوع: قد تكون الردود أكثر موثوقية إذا قدمها فرد في الجهة المرسل لها، والذي يملك المعرفة المطلوبة حول المعلومات التي يتم المصادقة عليها.
2. قدرة واستعداد الجهة المرسل لها للرد: فعلى سبيل المثال:
 - أ. قد لا توافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة.

- ب. قد تعتبر الرد مكلفاً جداً أو يستغرق وقتاً طويلاً.
- ج. قد يساورها شكوك حول الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد.
- د. قد تحاسب المعاملات بعملات مختلفة.
- هـ. قد تعمل في بيئة حيث الرد على طلبات المصادقة لا يعتبر جانباً أساسياً للمعاملات اليومية.
- في حالات كهذه، قد لا تستجيب الجهات المصادقة أو قد تستجيب بطريقة تحد من الاعتماد على الرد.
3. موضوعية الجهة المرسل لها المعنية: في حال كانت الجهة المرسل لها، جهة ذات علاقة بالمنشأة، قد تكون الردود على طلبات المصادقة أقل موثوقية.
- ومن المهم للمدقق التحقق من موثوقية المصادقات الخارجية، بتطبيق إجراءات مناسبة عند تصميم طلب المصادقات الخارجية، وتشتمل التأكيدات التي قد تحققها المصادقات الخارجية على:
- الوجود والحدوث.
 - الحقوق والالتزامات.
 - الاكتمال، وإن كان ذلك في حالات خاصة وتحتاج لتصميم معين.
 - التقييم.
- وتعتبر المصادقة الخارجية عن حسابات الذمم المدينة أو الدائنة دليل على الوجود، كما تعتبر المصادقة الخارجية في حالة البضائع المحتفظ بها برسم البيع دليل قوي لدعم تأكيدات الوجود والحقوق والالتزامات.
- وإذا لم يكن هناك أي التزام مادي غير مسجل فإن ذلك دليل على الاكتمال.
- وفي حالة عدم حصول المدقق على أدلة لتأكيدات لم تحققها المصادقات بالشكل المناسب، فعليه النظر في القيام بإجراءات أخرى.

أنواع المصادقات:

1. المصادقات الإيجابية:

وهي المصادقات التي تطلب من المجيب إجابة المدقق في جميع الحالات، إما بإبداء موافقته أو بالطلب منه تعبئة معلومات، وعادةً يقدم هذا النوع من المصادقات أدلة مراجعة موثوقة إلا أنها تحتوي على مخاطرة احتمال الإجابة على طلب المصادقة من قبل العميل دون التحقق من أن المعلومات صحيحة، والمدقق هنا لا يمكن اكتشاف ما إذا كان ذلك قد حصل.

2. المصادقات السلبية:

وهي المصادقات التي يطلب فيها من المجيب إجابة المدقق فقط في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات المقدمة في طلب المصادقة، ويوفر هذا النوع من المصادقات أدلة مراجعة أقل موثوقية من المصادقات الإيجابية. وترسل المصادقات الخارجية من قبل المدقق بعد موافقة الإدارة وتعاد إليه مباشرة، علماً بأن هذه

المصادقات غير ملزمة للإجابة عليها من قبل العميل. ويقبل اللجوء لهذا النوع من المصادقات في حالات محدّدة أهمها:

- أ. أن النظام الرقابي فعّال.
- ب. أن الأرصدة متدنية (مبالغها صغيرة).
- ج. أن عدد البنود كبير جداً.
- د. وثوق المدقق من استجابة الطرف المرسل له.

3. المصادقات العمياء:

وهي المصادقات التي يطلب فيها من المجيب إجابة المدقق ببيان القيمة في طلب المصادقة الذي لا يتضمن القيمة، ويوفر هذا النوع من المصادقات أدلة مراجعة أعلى موثوقية من المصادقات الإيجابية. في بعض الحالات قد ترفض الإدارة قيام المدقق بالحصول على مصادقات خارجية بشأن أرصدة معينة وعندها على المدقق معرفة سبب رفض الإدارة لهذا الطلب، ثم يجب عليه بعد ذلك تطبيق إجراءات أخرى للحصول على أدلة كافية فيما يختص بتلك الأرصدة. أما إذا لم يقبل المدقق أسباب الإدارة أو طلبها بشأن عدم إجراء المصادقات، فقد يعتبر ذلك قيد من الإدارة على عملية التدقيق، فيجب عليه أن يأخذ ذلك بالاعتبار عند إعداد تقريره النهائي.

3.2 الإجراءات التحليلية

1.3.2 مفهوم الإجراءات التحليلية

ويقصد بالإجراءات التحليلية تحليل النسب والمؤشرات المهمة واستعمال المقارنات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها، ومثال ذلك، دراسة مصاريف الصيانة للعام الماضي ومقارنتها مع العام الحالي ودراسة الفرق. عندما تكشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها، فإن على المدقق البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة من الإدارة.

2.3.2 أسباب استخدام الإجراءات التحليلية

إن أهم أسباب استخدام الإجراءات التحليلية ترجع إلى مساعدة المدقق في النواحي التالية:

1. المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة، لكي يستطيع المدقق تقدير مخاطر التدقيق، واختيار المساعدين له. ومن أمثلة ذلك، قيام المدقق بمقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يتم تدقيقها بعد، بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها، وذلك يمكنه من الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الاهتمام بها والتوسع في فحصها وتجميع الأدلة. وبذلك يمكنه من تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

فإذا وجد المدقق أن هناك انخفاض مستمر في نسبة مجمل الربح، قد يدل ذلك على زيادة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة محل التدقيق مما يجعله يهتم عند التدقيق بتقييم المخزون. وكذلك إذا وجد المدقق زيادة كبيرة في رصيد الأصول الثابتة فهذا يعني أن هناك إضافات كبيرة تمت على الأصول خلال السنة محل التدقيق لذلك يجب عليه أن يقوم بفحصها.

2. المساعدة في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار، عندما يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق يجب عليه دراسة وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار، فعندما يجد المدقق أن نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية أعلى من الصناعة أو مرتفعة من سنة لأخرى، مقرونة في ذلك الوقت بانخفاض مستمر في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول وانخفاض نسبة السيولة فإن كل ذلك يبين وجود شك كبير بشأن قدرة الشركة على الاستمرار، (انظر إلى تقييم استمرارية المنشأة في الفصل السابع).

3. تساعد في التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، عندما يجد المدقق اختلافات غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية والبيانات المالية الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة، فإن هذه الاختلافات يشار إليها عادة بالتقلبات غير العادية. وأحد الأسباب المحتملة لهذه التقلبات هو وجود خطأ محاسبي أو غش أو تلاعب، لذلك إذا كانت التقلبات غير العادية كبيرة فإن على المدقق تحديد سببها ومدى تأثيرها على عدالة البيانات المالية.

4. تقليل الاختبارات التفصيلية، عندما لا يجد المدقق تقلبات غير عادية فإن معنى ذلك انخفاض احتمال وجود أخطاء مادية أو تلاعب، وبذلك يقوم المدقق بتقليل الاختبارات التفصيلية التي يجريها على أرصدة الحسابات.

5. تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق، يعتبر أسلوب الإجراءات التحليلية أرخص أنواع الاختبارات تكلفة نظراً لإمكانية القيام بها مكتبياً دون الحاجة للانتقال إلى مقر المنشأة.

3.3.2 مراحل التدقيق التي يستخدم فيها الإجراءات التحليلية

تستخدم الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق، وفقاً لما يلي:

1. في مرحلة التخطيط، يسعى المدقق في هذه المرحلة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وذلك بناء على فهمه لطبيعة النشاط والنظام الرقابي المصمم والمنفذ. وتهدف الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى:
 - أ. توسيع المعرفة بنشاطات العميل.
 - ب. تحديد الحسابات والبنود الأكثر خطورة لتركيز إجراءات التدقيق نحوها.
 - ج. تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية.
 - د. إمكانية التعرف على التحريفات المحتملة.
 - هـ. تخفيض الاختبارات التفصيلية لبعض البنود، كالتي تتصف بالثبات والاستقرار.

وتتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية وغير المالية مع:

- أ. المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
 - ب. النتائج المتوقعة، مثل الموازنات التقديرية أو توقعات المدقق.
 - ج. المعلومات القطاعية ومعيار الصناعة للمؤشرات المستخدمة، كمقارنة نسبة مجمل الربح لدى المنشأة إلى تلك السائدة في القطاع أو مع المنشآت الأخرى في نفس القطاع ذات الأحجام المتقاربة.
 - د. المعلومات غير المالية ذات العلاقة، مثل متوسط تكلفة الموظف، أو تكلفة ساعة التشغيل.
- وللتعرف على مواطن الخطر التي قد تواجهها المنشأة، يقوم المدقق ببحث الأرصدة والعلاقات غير العادية وغير المتوقعة في البيانات الإجمالية. ويعطي المدقق هنا أهمية للعلاقات المتداخلة التالية:

- المبيعات - حسابات المدينين.
- النقدية - حسابات المدينين.
- أوراق القبض - إيرادات الفوائد.
- حسابات المدينين - مخصص الديون والديون المعدومة.
- عدد أيام البيع والتحصيل (الفترة التشغيلية) - عدد أيام التسديد.
- الاستثمارات - إيرادات الاستثمارات.
- المخزون - تكلفة المبيعات.
- الأصول الثابتة - مصروف الاهتلاك.
- حسابات الدائنين - المخزون والمشتريات.
- الفائدة المستحقة - مصروف الفائدة.
- صافي الدخل - مصروف ضريبة الدخل.
- إجمالي الديون - إجمالي الأصول.

إن دراسة هذه العلاقات تفيد المدقق في التخطيط حيث يعطي أهمية لمواطن الضعف التي تظهر من تحليله لهذه العلاقات ومدى ما تظهره من علاقات غير عادية.

2. في مرحلة الفحص كاختبارات جوهرية: يعتمد المدقق في تحديد إذا كان ينبغي أداء الإجراءات

التحليلية للحصول على أدلة إثبات (كاختبارات جوهرية)، على العديد من العوامل، منها:

- 1- إذا كانت أرصدة نهاية الفترة للفئات المعينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات يمكن التنبؤ بها بشكل معقول فيما يتعلق بالمبلغ والأهمية النسبية.
- 2- إذا كانت إجراءات المنشأة لتحليل وتعديل هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات في تواريخ مرحلية ولتحديد تواريخ قطع محاسبية هي أمور مناسبة.
- 3- إذا كان نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية يوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة، والمعاملات في الفترة المتبقية تكون كافية للسماح ببحث:

أ. معاملات أو قيود غير عادية هامة، بما في ذلك المعاملات أو القيود في نهاية الفترة أو بالقرب منها.

ب. الأسباب الأخرى للتذبذبات الهامة التي حدثت أو التذبذبات المتوقعة التي لم تحدث.

ج. التغيرات في تركيب فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

ويقوم المدقق عادةً بالاستفسار من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها ونتائج مثل هذه الإجراءات المنجزة من قبل المنشأة. ويمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشأة بكفاءة، بشرط أن يكون المدقق مقتنعاً بأن هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب. وبالتالي في حالة نية المدقق القيام بالإجراءات التحليلية كاختبارات تفصيلية، فإنه سوف يحتاج لمراعاة عدة عوامل منها:

- أ. الهدف من الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها.
 - ب. طبيعة المنشأة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات، فمثلاً قد تكون الإجراءات التحليلية أكثر فعالية عندما تطبق على المعلومات المالية لأقسام منفردة من النشاط، أو على البيانات المالية لأجزاء منشأة متنوعة النشاط بدل تطبيقها على البيانات المالية للمنشأة ككل.
 - ج. توفر المعلومات المالية، كالموازنات التقديرية، أو غير المالية كعدد الوحدات المنتجة أو المبيعة.
 - د. موثوقية المعلومات المتوفرة، مثلاً فيما إذا كانت الموازنات التقديرية قد أعدت بعناية كافية.
 - هـ. ملائمة المعلومات المتوفرة، مثلاً هل الموازنات التقديرية قد وضعت على أساس الأهداف التي ينبغي تحقيقها.
 - و. مصادر المعلومات المتوفرة، حيث تكون المصادر المستقلة عن المنشأة أكثر موثوقية من المصادر الداخلية.
 - ز. قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة، فالمعلومات العامة للقطاع قد تكون بحاجة لتكتملتها لكي يمكن مقارنتها مع معلومات المنشأة التي تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة.
- إن استخدام الإجراءات التحليلية لا يؤدي عادةً إلى جمع أدلة إثبات مباشرة أو نهائية. ومع ذلك فإن بعض البنود في البيانات المالية قد تستخدم الإجراءات التحليلية للتحقق منها مباشرة، مثل:
- أ. الأجور المباشرة، والتي قد تطلب على أساس ساعات العمل فإن اختبار عدد العاملين داخل كل قسم أو فئة وعدد ساعات العمل ومعدل الأجور يمكن المدقق من تقدير قيمة الأجور في فترة معينة بذاتها، ويمكن اختبارها ومقارنتها مع القيمة المحتسبة للأجور المسجلة بالدفاتر.
 - ب. حسابات الاهتلاك، بحيث تقارن القيم المسجلة دفترياً، مع الاهتلاك المحتسب بتطبيق معدلات الاهتلاك المستخدمة على تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك في بداية الفترة والإضافات والاستبعادات التي حدثت لتلك الأصول.

ج. النفقات الثابتة المضافة حيث يقارن مستوى تلك النفقات عن السنوات السابقة، والمقدر منها للسنة الحالية والقيمة الفعلية المسجلة بالدفاتر عن الفترات أو عن السنة.

لذلك فإن مدى الاعتماد الذي يضعه المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية يعتمد على العوامل التالية:

أ. الأهمية النسبية للبند المعني، فمثلاً في حالة كون رصيد المخزون ذو أهمية نسبية، فإن المدقق سوف لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لتكوين قراره. ومع ذلك، فإن المدقق قد يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لبعض بنود الدخل والمصاريف عندما لا تكون ذات أهمية نسبية بمفردها.

ب. إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق.

ج. الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية، فمثلاً يتوقع المدقق عادةً ثباتاً أكبر عند مقارنة نسبة مجمل الربح بين فترة وأخرى، من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف التدريب والبحث والدعاية.

3. في نهاية عملية التدقيق: عندما ينتهي المدقق من الفحص الميداني وتجميع الأدلة والتي تهدف إلى التأكد من أن القوائم المالية تتفق مع معلومات المدقق التي توصل لها بالنسبة للمنشأة، وتبدو معقولة لإمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدم البيانات المالية. ويقوم المدقق كذلك بتقييم كفاية الإفصاح في القوائم المالية. وبالتالي يكون الهدف من هذه الإجراءات في هذه المرحلة:

أ. إلقاء نظرة شاملة على البيانات المالية بصورتها النهائية، وهو ما لم يكن متوفراً في المراحل السابقة.

ب. بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المدقق بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة خلال مرحلة التخطيط للتدقيق.

ج. أن يتوصل إلى أية أرصدة أو علاقات غير عادية أو غير متوقعة لم يسبق له تحديدها.

د. الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها.

4.3.2 أدوات الإجراءات التحليلية

يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية عن طريق:

1. الأسلوب الإحصائي: من أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في الإجراءات التحليلية، أسلوب الانحدار الذي يستخدم لتقييم معقولة الرصيد وذلك بالربط بين الحساب الذي يريد الحكم على معقوليته كمتغير تابع، وبعض الحسابات الأخرى كمتغير مستقل. وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع وبمقارنته بالرصيد الفعلي يستطيع المدقق الحكم على معقوليته. فإذا اختلفت القيمة المتنبأ بها اختلافاً كبيراً عن القيمة الفعلية الظاهرة بالدفاتر والقوائم المالية، فقد يكون هناك احتمال كبير لوجود أخطاء جوهرية في هذا الحساب، ويقوم المدقق عندها بتحديد الإجراءات المناسبة لفحص هذا الحساب.

ومن الأمثلة على المتغيرات التابعة والمستقلة ما يلي:

متغير تابع	متغير مستقل
مصاريف صيانة	عدد ساعات دوران الآلات
الأجور غير المباشرة	الأجور المباشرة
عمولة البيع	المبيعات
مصاريف القوى المحركة	عدد ساعات دوران الآلات

2. أسلوب مقارنة البيانات: يعتبر اختيار واستخدام الإجراءات التحليلية الملائمة أهم خطوة نحو التطبيق السليم لهذا الأسلوب، وتوجد أربعة أنواع من الإجراءات التحليلية التي تعتمد على أسلوب المقارنات هي:

- أ. مقارنة القوائم المالية بالقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة (تحليل أفقي).
- ب. مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والتي سبق تحديدها بواسطة الشركة (الموازنات).
- ج. مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة حسب رؤية من المدقق.
- د. مقارنة المعلومات المالية للشركة بمتوسطات الصناعة أو النشاط الاقتصادي القابلة للمقارنة (تحليل النسب المالية).

وفيما يلي بيان لأهم النسب التي عادةً ما تستخدم:

- نسب السيولة:

$$1. \text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

الخصوم المتداولة

$$2. \text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - (\text{بضاعة آخر المدة} + \text{المصاريف المدفوعة مقدماً})}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

الخصوم المتداولة

$$3. \text{نسبة النقدية} = \frac{\text{النقدية} + \text{شبه النقدية (أوراق مالية)}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

الخصوم المتداولة

$$4. \text{صافي رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الخصوم المتداولة}$$

- نسب النشاط:

$$5. \text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط الأصول}}$$

متوسط الأصول

6. معدل دوران الذمم المدينة = $\frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط الذمم المدينة}}$

7. فترة التحصيل = $\frac{365}{\text{معدل دوران الذمم المدينة}}$

8. معدل دوران الذمم الدائنة = $\frac{\text{صافي المشتريات الآجلة}}{\text{متوسط الذمم الدائنة}}$

9. فترة السداد = $\frac{365}{\text{معدل دوران الذمم الدائنة}}$

- نسب المديونية:

10. حجم الاقتراض = إجمالي الأصول - حقوق الملكية

11. نسبة الاقتراض إلى الملكية = $\frac{\text{إجمالي المطلوبات}}{\text{حقوق الملكية}}$

12. نسبة الاقتراض إلى الأصول = $\frac{\text{إجمالي المطلوبات}}{\text{إجمالي الأصول}}$

13. نسبة حقوق الملكية إلى إجمالي الأصول = $\frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{إجمالي الأصول}}$

- نسب الربحية:

14. نسبة مجمل الربح = $\frac{\text{مجمّل الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$

15. نسبة صافي الربح = $\frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$

16. العائد على الأصول = $\frac{\text{صافي الربح} + \text{الفوائد المعدلة ضريبياً}}{\text{متوسط الأصول}}$

17. العائد على حقوق الملكية = صافي الربح - توزيعات الأسهم الممتازة
متوسط حقوق الملكية

- نسب السوق:

18. العائد على السهم = صافي الربح - توزيعات الأسهم الممتازة
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية

19. نسبة الأرباح الموزعة = الأرباح الموزعة للأسهم العادية
صافي الربح - توزيعات الأسهم الممتازة

4.2 إعادة الاحتساب

وهي مشابهة لمفهوم إعادة تأدية الضوابط التي تتم بتنفيذ المدقق لإجراءات أو أساليب رقابة كانت تؤدي في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة. ويقصد بإعادة الاحتساب، إعادة إنشاء مستند من قبل المدقق للتحقق من صحة المستند نفسه المعد من قبل المنشأة، ومن أمثلة ذلك: إعادة إعداد كشف تحليل أعمار الذمم المدينة، ومذكرة تسوية البنك.

5.2 الاستفسار

ويقصد به طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في المنشأة أو خارجها. ومن الإجراءات دائمة الاستخدام من قبل المدقق. كالاستفسارات المتعلقة بالدعاوى والمطالبات، والاستفسار عن تفاصيل تسوية الديون التي تتم مع المنشأة.

6.2 الملاحظة

ويقصد بها مشاهدة المدقق لعملية أو إجراء يتم أدائه من قبل آخرين، مثل متابعة جرد المخزون من قبل موظفي المنشأة في نهاية الفترة المالية، بحيث يتنبه لوجود أي بضاعة تالفة، وصحة العد والمطابقة مع الكميات في السجل الرقابي الموجود في قسم آخر غير قسم المخازن والمستودعات، للتحقق من صحة رصيد المخزون ومعقولية تقييمه.

7.2 الاحتساب

ويقصد بهذا الإجراء التحقق من دقة العمليات الحسابية (كالجمع والطرح ...) في المستندات والسجلات المحاسبية. كفحص تطابق الأرقام بالدفاتر مع القوائم المالية.

3. استخدام العينات

1.3 مفهوم المعاينة

يعتبر استخدام العينات في التدقيق أحد الأمور العملية والضرورية في ظل القيام بتدقيق حسابات كثيرة وعمليات مالية متعددة. ويجب على المدقق تحديد أسلوب اختيار العينات، وتحديد نسبة التغطية التي يريد أن يحققها، وبما يضمن اختصار الكثير من الوقت، بالإضافة إلى تخفيض التكلفة مع الحفاظ على مستوى معقول ومقبول من الدقة والثقة في النتائج النهائية.

وعند اختيار بنود للاختبار يجب أن يقوم المدقق بتحديد ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق، ومن الناحية الأخرى للفاعلية اعتبار هام عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها، وفيما يلي أهم الطرق المتاحة للمدقق لاختيار بنود للاختبار:

1. اختيار كافة البنود (فحص 100%): (ولا تعتبر بالتالي ضمن نطاق المعاينة): قد يقرر المدقق

فحص كافة مجموعة البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة ضمن ذلك المجتمع). والفحص بمقدار 100% غير مستخدم في اختبارات الالتزام عموماً، وهو أكثر شيوعاً في الاختبارات الجوهرية. ويكون مناسباً على سبيل المثال عندما:

أ. يشكل المجتمع عدداً صغيراً من بنود ذات قيمة كبيرة.

ب. تكون هناك مخاطرة كبيرة ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

ج. تجعل الطبيعة المتكررة لحساب أو عملية أخرى تؤدي تلقائياً من قبل نظام معلومات الفحص بمقدار 100% فعال من ناحية التكلفة.

2. اختيار بنود محددة: (ولا تعتبر كذلك ضمن نطاق المعاينة): قد يقرر المدقق اختيار بنود محددة

من المجتمع، وعند اتخاذ هذا القرار تشمل العوامل التي قد تكون مناسبة فهم المدقق للمنشأة والمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وخصائص المجتمع الذي يتم اختباره. ولا يمكن تعميم نتائج إجراءات التدقيق المطبقة على بنود مختارة بهذه الطريقة على المجتمع، وتبعاً لذلك فإن الفحص الانتقائي لبنود محددة لا يوفر أدلة تدقيق فيما يتعلق ببقية المجتمع. ومن الممكن أن تشمل البنود المحددة المختارة ما يلي:

أ. البنود ذات القيمة العالية أو الرئيسية. قد يقرر المدقق اختيار بنود محددة ضمن مجموعة لأنها ذات قيمة عالية أو تظهر بعض الخصائص الأخرى، على سبيل المثال، البنود التي تثير الشك أو غير العادية، وبخاصة التي هي عرضة للمخاطرة أو لها تاريخ وجود أخطاء فيها.

ب. كافة البنود التي تزيد عن مبلغ معين، كفحص البنود التي تزيد قيمتها المسجلة عن مبلغ معين من أجل التحقق من نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة معاملات أو رصيد حساب.

ج. بنود للحصول على معلومات حول أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.

3. عينات التدقيق: وهي تطبيق إجراءات التدقيق على ما يقل عن 100% من البنود ضمن المجتمع المراد تدقيقه، حيث تملك جميع وحدات المجتمع الفرصة لأن يتم اختبارها بهدف تقديم

أساس معقول يعتمد عليه المدقق في توصله إلى استنتاجات حول المجتمع بأكمله. والتي سيتم تناولها بالتفصيل في هذا الفصل.

إن تطبيق أي واحدة من هذه الوسائل قد يكون مناسباً اعتماداً على المعلومات المتوفرة للمدقق، كمخاطر الأخطاء الجوهرية، وأهمية البند أو الرصيد وغيرها من العوامل الأخرى.

2.3 المفاهيم الأساسية في المعاينة

هناك مجموعة من المفاهيم والمؤشرات التي ترتبط باستخدام المعاينة، ومن أهمها:

1. المجتمع: المجموعة الكاملة للبيانات التي اختيرت منها العينة والتي يرغب المدقق في التوصل إلى استنتاجات حولها.

2. مخاطر المعاينة: مخاطرة اختلاف استنتاج المدقق المعتمد على العينة عن الاستنتاج في حال خضع المجتمع الكامل لإجراء التدقيق نفسه. وقد تؤدي مخاطر أخذ العينات إلى نوعين من المخاطر:

أ. خطر زيادة الاعتماد أو خطر القبول الخاطئ: مخاطر أن يستنتج المدقق في حالة إختبار الرقابة أن خطر الرقابة أقل مما هو عليه فعلاً أو في حالة الإختبار التفصيلي أنه لا وجود لتحريف مادي في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجوداً فعلاً، ويؤثر هذا النوع من المخاطر على فعالية التدقيق.

ب. خطر انخفاض الاعتماد أو خطر الرفض الخاطئ: مخاطر أن يستنتج المدقق في حالة إختبار الرقابة أن خطر الرقابة أكبر مما هو عليه فعلاً أو في حالة الإختبار التفصيلي أنه يوجد خطأ مادي في الوقت الذي لا يكون موجوداً فعلاً، وهذا النوع من الخطر يؤثر في كفاءة التدقيق لأنه يؤدي عادةً إلى عمل إضافي لإثبات أن الإستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

3. المخاطر الأخرى غير خطر المعاينة: مخاطرة أن يصل المدقق لاستنتاج خاطئ غير متعلق بمخاطر أخذ العينات. وينتج عن استخدام إجراءات تدقيق غير مناسبة أو تفسير أدلة التدقيق بشكل خاطئ أو الفشل في تحديد خطأ أو انحراف.

4. الخطأ المقبول: مبلغ نقدي يحدده المدقق لضمان ألا يتجاوز الخطأ الفعلي في المجتمع المبلغ النقدي الذي وضعه المدقق. ويحدد المدقق الخطأ المقبول لمعالجة المخاطرة التي يسببها تجمع الأخطاء غير الجوهرية بشكل فردي في جعل البيانات المالية خاطئة جوهرياً وتقديم هامش للأخطاء غير المكتشفة المحتملة.

5. معدل الانحراف المقبول: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة يضعه المدقق لضمان ألا يتجاوز معدل الانحراف الفعلي في المجتمع معدل الانحراف الذي وضعه المدقق. وهو قيمة الخطأ أو الانحرافات التي يلاحظها المدقق في نظام الرقابة الداخلي المطبق والتي يمكن للمدقق تقبلها دون أن تغير من قناعته حول اعتماده على فعالية وقوة نظام الرقابة الداخلي.

6. العينات الممثلة للمجتمع: وهي العينة التي يتوافر بها نفس الخصائص الموجودة في المجتمع. ويعني ذلك تماثل العناصر التي تم اختيارها في العينة مع تلك العناصر التي لم يتم اختيارها. وعلى سبيل المثال، بفرض أن الرقابة الداخلية لدى العميل تتطلب أن يتم إجازة أي خصم من قبل المدير، ولكن هذا الإجراء لم يتم إتباعه تماماً في 4% من الحالات، فإذا اختار المدقق عينة من 150 فاتورة بيع ووجد أن هناك ست فواتير غير مجازة تكون العينة ممثلة للمجتمع بدرجة مرتفعة، وإذا تم اكتشاف خمس أو سبع حالات تحتوي الخطأ في العينة تكون العينة مناسبة لتمثيل المجتمع، أما إذا لم يتم اكتشاف خصومات غير مجازة أو تم اكتشاف العديد من الخصومات غير المجازة تعد العينة غير ممثلة للمجتمع.

3.3 أنواع العينات حسب طريقة الاختيار

نقسم العينات حسب أسلوب اختيارها، إلى:

1. العينات الإحصائية: هي طريقة للمعاينة لها الخواص التالية:

أ. الانتقاء العشوائي.

ب. استخدام نظرية الاحتمال لتقييم نتائج العينة.

2. العينات غير الإحصائية.

1.3.3 أساليب اختيار العينة الإحصائية

1. اختيار العينة العشوائية البسيطة

تتمثل العينة العشوائية البسيطة في العينة التي يكون فيها لكل بند في المجتمع نفس فرصة الظهور. ويتم استخدام جداول الأرقام العشوائية كوسيلة للتعرف على مفردات العينات العشوائية البسيطة. ومع ذلك يقوم المدققون بالتوصل إلى معظم العينات العشوائية عن طريق استخدام الحاسب الإلكتروني لتوفير الوقت وتخفيض احتمال خطأ المدقق في اختيار الأرقام ووجود نوع من التوثيق التلقائي.

2. اختيار العينة المنتظمة

في المعاينة المنتظمة، يقوم المدقق بحساب مدى المعاينة عن طريق قسمة حجم المجتمع على عدد العناصر التي سيتم اختيارها في العينة. وعلى سبيل المثال، إذا كان مجتمع الدراسة يتكون من 3400 مستند وتم تحديد حجم العينة 100 مستند فإن المدى هو 34 (100/3400). ويجب على المدقق في هذه الحالة أن يختار رقم عشوائي بين صفر و 34 لتحديد نقطة البداية في العينة فإذا تم اختيار الرقم 15 على نحو عشوائي (من جدول الأرقام العشوائية) ليمثل العنصر الأول في العينة يتم إضافة الرقم 34 لتحديد العنصر الثاني وهكذا حتى يتم اختيار العنصر رقم 100.

وتتمثل ميزة هذا الأسلوب في سهولة الاستخدام حيث يمكن التوصل للعينة المنتظمة بسهولة في معظم الحالات ويتمثل المنهج المستخدم في ذلك وضع الأرقام في شكل متتابع ويكون من السهل التوصل إلى التوثيق الملائم.

وتتمثل المشكلة الأساسية في الاختيار المنتظم في إمكانية وجود التحيز حيث يتم بمجرد اختيار العنصر الأول في العينة بشكل عشوائي تتحدد بقية العناصر بشكل تلقائي.

3. أسلوب العينة الطبقيّة

بحيث يتم تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية طبقاً للحجم مع الحصول على العينات الكبيرة من الطبقات الفرعية الكبيرة، ويتم اختيار مفردات العينة بعد ذلك وفقاً للأسلوب العشوائي أو المعاينة المنتظمة.

2.3.3 أساليب اختيار العينة غير الإحصائية

1. الاختيار المباشر للعينة

يتم في الاختيار المباشر للعينة اختيار كل عنصر في العينة بناءً على بعض المعايير الحكمية التي يضعها المدقق. ولا يعتمد المدقق على الفرص المتساوية عند الاختيار ولكن يعتمد على الاختيار المتعمد للعناصر طبقاً لمعايير مثل:

أ. العناصر التي يوجد فيها احتمال أكبر لوقوع التحريفات: بصفة متكررة يكون المدقق قادر على تحديد ما هي عناصر المجتمع التي تكون أكثر احتمالاً للتحريف ومن أمثلة ذلك: المبالغ المستحقة للحصول منذ فترة طويلة، المشتريات من أو المبيعات إلى المديرين والشركات التابعة والعمليات المالية غير العادية أو الكبيرة أو المعقدة. ويرجع السبب وراء تقييم هذه العينات في أنه دائماً إذا لم يحتوي أي من العناصر المختارة على تحريفات سيوجد احتمال كبير بعدم وجود تحريف في المجتمع.

ب. العناصر التي تحتوي على خصائص المجتمع الذي يتم الاختيار منه: قد يكون المدقق قادراً على وصف الأنواع والمصادر المختلفة للعناصر التي تكون المجتمع، وتصميم العينة التي تمثل المجتمع عن طريق اختيار واحد أو أكثر من عناصر كل نوع وعلى سبيل المثال، قد تشمل المدفوعات النقدية بعض العناصر من كل شهر أو من كل حساب أو موقع.

ج. تغطية الأرصدة النقدية الكبيرة: يمكن دائماً أن تشمل العينة الاختيار الذي يغطي جانباً كبيراً من العناصر النقدية إلى إجمالي المجتمع، بحيث لا يكون خطر التوصل إلى استنتاج غير ملائم عن طريق عدم اعتبار العناصر الصغيرة محلاً للاهتمام. ويمثل هذا منهجاً عملياً في العديد من حالات التدقيق خاصة الصغيرة منها.

2. اختيار العينة وفقاً لمجموعة متتابعة

يتم في عينة المجموعة المتتابعة اختيار العديد من العناصر المتتابعة حيث يتم بمجرد اختيار العنصر الأول في المجتمع، اختيار باقي عناصر المجتمع بشكل تلقائي ومن أمثلة ذلك اختيار عينة متتابعة 100 عملية مالية للمبيعات من يومية المبيعات في شهر ما، ويمكن اختيار عينة إجمالية من 100 عنصر أيضاً باختيار 5 مجموعات تحتوي كل مجموعة منها على 20 عنصر أو عينة من عشر مجموعات تحتوي كل مجموعة على 10 عناصر ... وهكذا.

3. اختيار العينة مصادفة

عندما يقوم المدقق بالتعامل مع واختيار العناصر في العينة بغض النظر عن الحجم أو المصدر أو أية خصائص مميزة أخرى، فإنه يحاول أن يتم الاختيار دون تحيز ويطلق على ذلك عينة المصادفة. ومن عيوبها عدم تحقق عدم التحيز في الاختيار وبالتالي يكون لعناصر معينة احتمال ظهور أكبر من غيرها في العينة.

وعلى الرغم من أن أساليب اختيار العينة المصادفة أو وفقاً للمجموعات المتتابعة تعد أقل منطقية من اختيار العينة المباشرة إلا أنها تعد أساليب مفيدة ولا ينبغي تجاهلها في بعض المواقف حينما تزيد تكلفة استخدام أساليب معقدة لاختيار العينة عن المنافع التي تعود منها.

وتختلف المعاينة الإحصائية عن المعاينة غير الإحصائية في أنها تقوم على تطبيق القواعد الرياضية، مما يمكن المدقق من تعميم نتائج العينة على المجتمع. في حين في المعاينة غير الإحصائية، لا يقوم المدقق بالتحديد الكمي لخطر المعاينة. وبدلاً من ذلك يقوم المدقق باختيار عناصر العينة التي يعتقد أنها توفر أفضل المعلومات المفيدة في الظروف الموجودة، ويتم التوصل إلى الاستنتاجات بناءً على الحكم الشخصي. ولهذا السبب، يطلق على اختيار العينات غير الاحتمالية مصطلح المعاينة الحكيمة أو الشخصية.

ومن المقبول في ظل المعايير المهنية بشكل متساوي أن يقوم المدقق باستخدام أساليب المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية. ومع ذلك، من الضروري أن يتم تطبيق أية وسيلة بعناية فائقة ويجب اتباع كافة الخطوات في التشغيل بعناية فعندما يتم استخدام المعاينة الإحصائية، يجب أن تكون العينة احتمالية، كما يجب استخدام أساليب التقييم الإحصائية الملائمة على نتائج العينة لحساب خطر المعاينة.

ومن الناحية العملية في تطبيق المعاينة، يتم تحديد العمليات أو الحسابات ذات المبالغ الكبيرة أو التي يعتقد احتوائها على معدل أخطاء كبير نسبياً، إلا أن مفهوم البنود الرئيسية لغايات اختيار العينة، يشمل أيضاً ما يلي:

1. العمليات غير العادية والاستثنائية التي يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية قبيل نهاية السنة المالية وذلك لأغراض إظهار البيانات المالية والمحاسبية بصورة أفضل من حقيقة المركز المالي للمؤسسة.

2. العمليات التي تتطلب اجتهاد وتقدير شخصي، مثل المخصص لقاء الانخفاض في قيمة الاستثمارات أو المخصص لقاء الديون المشكوك في تحصيلها أو المخصصات المدرجة في الدفاتر لقاء الضمانات والكفالات الممنوحة على المنتجات المباعة من قبل المؤسسة.
3. البنود المتقدمة والبطيئة الحركة، مثل المخصص لقاء بنود المخزون المتقدمة وغير المتحركة بالمستوى المطلوب وأرصدة المدينين أو التسهيلات الائتمانية المستحقة وغير المدفوعة.
4. العمليات أو الحسابات ذات المبالغ والأرصدة الكبيرة وخاصة عند حدوثها بشكل غير منتظم خلال السنة المالية.
5. العمليات والحسابات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، وتتضمن الأطراف ذات العلاقة إدارة المؤسسة والموظفين المسؤولين بها والأشخاص المقربين لديهم والشركات الزميلة أو التي لها تأثير على قرارات إدارة وتشغيل المؤسسة، حيث يجب على المدقق التأكد من تطابق أسعار العمليات وشروطها مع تلك الممنوحة إلى العملاء العاديين للمؤسسة.
6. العمليات والحسابات التي يتوقع المدقق احتوائها على معدل كبير للأخطاء سواء المتعمدة منها أو غير المتعمدة. ويمكن تحديد ذلك من قبل المدقق في مرحلة تخطيط مهمة التدقيق ووفقاً لخبرة المدقق في العمليات والحسابات التي ينوي تدقيقها.

4.3 طرق المعاينة حسب نوع الاختبار

1. المعاينة لاختبارات الالتزام: وتهدف إلى تقدير نسبة تكرار خطأ أو استثناء يتعلق بالنواحي الرقابية محدد في مجتمع الدراسة. ومن طرق المعاينة الأكثر شيوعاً في هذا النوع من الاختبار معاينة الصفات.
 2. المعاينة للاختبارات الجوهرية: وتهدف إلى تقدير الخطأ في قيمة عمليات أو في رصيد حساب، من خلال تعميم نتائج العينة على المجتمع. ويكون التحريف المتوقع في المجتمع مساوياً للخطأ المكتشف مضافاً إليه الخطأ المتصور (أي المتوقع وجوده في مفردات المجتمع غير المأخوذة في العينة). ومن طرق المعاينة الأكثر شيوعاً معاينة الوحدة النقدية.
- وفيما يلي عرض لخطوات تطبيق المعاينة الأكثر استخداماً، ويجب على القارئ الرجوع إلى المراجع المناسبة للتمكن من كيفية تطبيق هذه الطرق.
- أولاً: معاينة الصفات أو الخصائص:**
- وتبحث في وجود أو عدم وجود صفة معينة أو خاصية معينة في أو قياس مدى تكرار حدث معين مثل عدد المرات التي يوجد فيها فواتير بيع غير مرخص بها.

خطوات عملية معاينة الصفات:

تشتمل هذه الخطوة على عدة خطوات هامة لإظهار صحة العمل بها وهي:

1. تحديد هدف المعاينة: والهدف عادةً بشكل عام هو التأكد من مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من وجود صفات أو خصائص رقابة معينة. مثل: التأكد من أن عملية البيع تتم حسب الأصول ووجود أوامر بيع متسلسلة ومعتمدة ووجود مستندات شحن البضاعة، والتأكد من أن جميع فواتير المشتريات التي دفعت ختمت بعبارة مدفوع.
2. تحديد مجتمع الفحص ووحدة المعاينة: مجتمع الفحص هو مجموعة العمليات التي يتم اختبارها والتي تتفق مع هدف التدقيق المحدد، ففي حالة المشتريات أو المبيعات تكون فواتير الشراء أو البيع هي مجتمع الفحص أما الفاتورة الواحدة من المشتريات أو المبيعات فتكون هي وحدة المعاينة.
3. تحديد الخاصية موضع الاهتمام (أو ما يسمى شروط الانحرافات): وهذا يشمل تحديد الخاصية التي يبحث عن عدم تحقيقها، ويتطلب ذلك تحديد معدل الانحراف الممكن قبوله ومخاطر الرقابة ومستوى الثقة ومعدل الانحراف المتوقع، كما يلي:
 - أ. مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (أو ما يسمى مخاطر زيادة الاعتماد) التي يقبلها المدقق والتي يقابلها نسبة الأمان التي يهدف المدقق للحصول عليها، وعادةً ما تكون هذه المخاطر 5% ويقابلها مستوى ثقة 95%، إذاً هناك علاقة عكسية بين هذه المخاطر وحجم العينة.
 - ب. معدل الانحراف المقبول (أو ما يسمى أحياناً بحد الدقة الأعلى المرغوب) فمثلاً إذا قرر المدقق أن معدل الخطأ المتوقع في المجتمع هو 2%، وأن المدقق يقبل بحدود للخطأ مقدارها 1% عن المتوقع، فهذا يعني أن معدل الانحراف المقبول هو 3% (2%+1%)، وقد يعبر عن هذا المدى بقيم مالية، مثلاً قد يحدد المدقق الانحراف المقبول بأن يقدر قيمة فواتير البيع الممكن تعرضها للانحراف بدون أن يكون لها تأثير مادي على إجمالي المبيعات ثم يقوم بتحويلها إلى نسبة، فإذا كان إجمالي المبيعات 1000000 دينار والمدقق يعتقد بأن 10000 دينار من فواتير المبيعات يمكن تعرضها للانحراف دون أن يكون لها تأثير مادي، فإن معدل الانحراف المقبول هو $10000 \div 1000000 = 1\%$.
 - ج. معدل الانحراف المتوقع في المجتمع (أو معدل الخطأ المتوقع): ويقدر المدقق ذلك بناءً على الخبرة السابقة ويمكن أن يعدل تقديراته التي قام بتحديدتها في السنوات السابقة، وهذا لا يتناقض مع معدل الانحراف المقبول، فقد يكون معدل الانحراف المقبول أعلى أو أقل من المتوقع. لذلك توجد علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع وحجم العينة.
4. تحديد حجم العينة: ويتحدد حجم العينة بناءً على العوامل المذكورة في الفقرة السابقة وهي مستوى الدقة المطلوب (معدل الانحراف المقبول) ومستوى الثقة (أو المخاطر) والمعدل المتوقع للانحراف وذلك باستخدام الجداول.

5. بعد تحديد حجم العينة يصبح من الممكن اختيار المفردات وتتم هذه المرحلة بالخطوات التالية:
- اختيار مفردات العينة بإحدى الطرق المذكورة سابقاً (العشوائية أو المنتظمة أو الطبقية).
 - تنفيذ إجراءات تدقيق الرقابة على مفردات العينة من أجل تحديد عدد الأخطاء الموجودة بالعينة أو تحديد عدد مرات الانحراف عن إجراء رقابي محدد مسبقاً.
 - تقييم نتائج العينة، وذلك للخروج بنتيجة فيما إذا كان هناك التزام بالإجراءات الرقابية، حيث يتم مقارنة معدل الخطأ من العينة بمعدل الخطأ المقبول والذي حدده المدقق مقدماً، وتوجد جداول لتقييم نتائج العينة، فإذا تبين أن معدل الانحراف حسب العينة أكبر من المعدل المقبول فإن هذا يؤدي إلى الاستنتاج بأن الصفة الرقابية التي يختبرها المدقق غير ملتزم بها والعكس صحيح، وتستخدم الجداول لتقييم نتائج العينة.

ثانياً: معاينة الوحدة النقدية:

تعتبر هذه الطريقة إحدى طرق المعاينة الإحصائية التي طورت لاستخدامها من قبل المدققين بشكل خاص، ويمكن استخدامها في الاختيارات الجوهرية للأرصدة والعمليات، ويطلق عليها أحياناً طريقة المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم.

ويفضل استخدام هذه الطريقة في معاينة الحسابات المدينة والاستثمارات في الأوراق المالية واختبارات المخزون عندما يتوقع وجود اختلافات قليلة وإضافات الأصول الثابتة. ولابد من الإشارة هنا إلى ضرورة استثناء الأرصدة السالبة والتي تساوي صفر من عملية المعاينة بهذه الطريقة لأن هذه الأرصدة ليس لها فرصة ظهور في العينة.

خطوات معاينة الوحدة النقدية (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) تشمل:

1. تحديد الهدف من المعاينة: عادةً يكون الهدف في هذا النوع من المعاينة هو الحصول على الأدلة بأن القيمة المسجلة في رصيد معين لا تحتوي على تحريفات مادية.
2. تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة: مجتمع الفحص عادةً إما أن يكون مجموعة العمليات المالية أو رصيد حساب معين. وتكون وحدة المعاينة المنطقية عادةً وحدة العملة (الدينار أو الجنيه أو الدرهم ...).
3. تحديد حجم العينة: في حالة استخدام منهجية معاينة الوحدة النقدية (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) فإن المعادلة التالية تستخدم لحساب حجم العينة وهي:

$$N = (BV * RF) / ((TM - (AM * EF)))$$

حيث أن: N حجم العينة

BV القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص

RF معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ

TM قيمة الانحرافات المقبولة

AM قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع

EF معامل التوسع الخاص بالانحرافات المتوقعة

4. تحديد طريقة اختيار مفردات العينة: أكثر الطرق استخداماً في معاينة الوحدة النقدية هي طريقة الاختيار المنتظم، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى فترات متساوية من الوحدات النقدية (الدنانير)، ويتم اختيار وحدة المعاينة المنطقية بشكل منتظم من كل فترة، وهذا بالتالي يتطلب حساب فترة المعاينة كما يلي:

$$\text{فترة المعاينة} = \frac{\text{القيمة الدفترية للمجتمع}}{\text{حجم العينة}}$$

5. تنفيذ عملية المعاينة واختبار المفردات: إذا تبين وجود فروقات بين القيم الدفترية والقيم التي تم الحصول عليها من العينة يقوم المدقق بتدوين القيم الدفترية والقيم الفعلية والفروقات بينهما في أوراق العمل الخاصة به.

6. تقييم نتائج العينة: من أجل تقويم نتائج العينة يقوم المدقق بحساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة ثم يقوم بمقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي تم تحديدها في بداية عملية المعاينة، فإذا كان الحد الأعلى للانحرافات في العينة أقل من أو يساوي الانحرافات المقبولة، فإن نتائج العينة تؤيد بأن القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات مادية.

وقد تضمن كتاب معايير التدقيق الدولية، ملخصاً للعوامل التي تؤثر على حجم العينة لكل من اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية. نورد فيما يلي:

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة:

العامل	الأثر على حجم العينة	
1. زيادة في النطاق الذي يتناول فيه تقييم المدقق للمخاطر أنظمة الرقابة ذات العلاقة.	زيادة	كلما اعتمد المدقق للحصول على تأكيد أكثر من الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة كلما انخفض تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري، وكلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر. وعندما يتضمن تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري عند مستوى الإثبات توقعاً للفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، يطلب من المدقق إجراء اختبارات أنظمة الرقابة. ويتعادل الأمور الأخرى، كلما زاد اعتماد المدقق على الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تقييم المخاطر كلما اتسع نطاق اختبارات المدقق لأنظمة الرقابة (وبالتالي يزداد حجم العينة).
2. زيادة في معدل الانحراف المقبول.	انخفاض	كلما انخفض معدل الانحراف المقبول كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر.

3. زيادة في معدل الانحراف المقبول للمجموعة التي سيتم اختبارها.	زيادة	كلما زاد معدل الانحراف المقبول كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر، وبالتالي يقوم المدقق بتقدير معقول لمعدل الانحراف الفعلي. وتتضمن العوامل المتعلقة بتناول المدقق لمعدل الانحراف المتوقع فهم المدقق للأعمال (وتحديداً إجراءات تقييم المخاطر التي يتم القيام بها لفهم الرقابة الداخلية) والتغيرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية ونتائج إجراءات التدقيق المطبقة في الفترات السابقة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى، وتسمح معدلات الانحراف المتوقعة لأنظمة الرقابة بانخفاض قليل، أو معدوم في المخاطرة المقيمة للخطأ الجوهري.
4. زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجتمع.	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرغب المدقق الحصول عليه بأن تكون نتائج العينة موشراً على حصول الانحراف فعلياً في المجتمع كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر.
5. زيادة في عدد وحدات العينات في المجتمع.	لا أثر يذكر	بالنسبة للمجتمعات الكبيرة، يكون الحجم الفعلي للمجتمع تأثيراً بسيطاً، أو معدوماً، على حجم العينة. أما بالنسبة للمجموعات الصغيرة، قد لا يكون أخذ عينات التدقيق بنفس فاعلية الطرق البديلة في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لاختبارات التفاصيل:

العامل	الأثر على حجم العينة	
1. زيادة في تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري.	زيادة	كلما زاد تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر. ويتأثر تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري بالمخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة. فعلى سبيل المثال، في حال لم يتم المدقق بأداء اختبارات أنظمة الرقابة، لا يمكن حصر تقييم المدقق للمخاطر على التشغيل الفاعل لأنظمة الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإثبات المحدد. وبالتالي

بهدف تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، يستلزم المدقق بأن تكون مخاطر الاكتشاف متدنية، وسيعتمد بشكل أكبر على الإجراءات الجوهرية. وكلما كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من اختبارات التفاصيل أكثر (أي كلما انخفضت مخاطر الاكتشاف)، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر.		
كلما زاد اعتماد المدقق على الإجراءات الجوهرية الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الجوهرية) لتقليل مخاطر الاكتشاف إلى مستوى مقبول فيما يتعلق بالمجتمع المحددة، كلما انخفض التأكيد الذي يتطلبه المدقق من أخذ العينات وبالتالي كلما انخفض حجم العينة.	انخفاض	2. زيادة في استخدام الإجراءات الجوهرية الأخرى الموجهة نحو الإثبات نفسه.
كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرغب المدقق الحصول عليه بأن تكون نتائج العينة مؤشراً على حصول الانحراف فعلياً في المجتمع، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر.	زيادة	3. زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجتمع.
كلما انخفض الخطأ المقبول، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر.	انخفاض	4. زيادة في الخطأ المقبول.
كلما زادت قيمة الخطأ الذي يتوقع المدقق إيجاده في المجتمع، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر لتقدير معقول للقيمة الفعلية للخطأ في المجتمع. وتتضمن العوامل المتعلقة بتناول المدقق لقيمة الخطأ المتوقع الحد الذي تحدد فيه قيم البنود بشكل غير موضوعي ونتائج إجراءات تقييم المخاطر ونتائج اختبارات الرقابة ونتائج إجراءات التدقيق المطبقة في الفترات السابقة ونتائج الإجراءات الجوهرية الأخرى.	زيادة	5. زيادة في قيمة الخطأ الذي يتوقع المدقق إيجاده في المجتمع.
عندما يكون هناك مدى واسع (تباين) في الحجم النقدي للبنود في المجتمع، قد يكون مفيداً تصنيف المجتمع. وعندما يكون ممكناً تصنيف المجتمع بشكل مناسب، سيكون مجموع أحجام العينات من الفئات أقل من حجم العينة اللازمة للحصول على مستوى محدد لمخاطر أخذ العينات، وتتخذ عينة واحدة من المجتمع بالكامل.	انخفاض	6. تصنيف المجتمع عند الحاجة.
بالنسبة للمجموعات الكبيرة، يكون للحجم الفعلي للمجموعة تأثيراً بسيطاً، أو معدوماً على حجم العينة. وبالتالي، بالنسبة	لا أثر يذكر	7. عدد وحدات العينات في المجتمع.

<p>للمجموعة الصغيرة، قد لا يكون أخذ عينات التدقيق بنفس فاعلية الطرق البديلة في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية. (ولكن عند أخذ عينات الوحدات النقدية، فإن الزيادة في القيمة النقدية للمجموعة تزيد من حجم العينة، إلا في حال معادلة ذلك بزيادة نسبية في أهمية البيانات المالية ككل أو، إذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية لأصناف محددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)).</p>	
--	--

5.3 تقييم نتائج عينات التدقيق

في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق أن الخطأ أو الانحراف الذي تم اكتشافه في عينة التدقيق شذوذاً، ينبغي على المدقق التأكد من كون الخطأ أو الانحراف لا يمثل المجتمع. ويتأكد المدقق من ذلك عن طريق أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الخطأ أو الانحراف لا يؤثر على باقي المجتمع.

وتتضمن مراعاة المدقق للهدف من إجراء التدقيق، فهماً واضحاً للأمور التي تشكل انحرافاً أو خطأ وذلك ليتم إدراج جميع تلك الشروط فقط، المتعلقة بهدف إجراء التدقيق، في تقييم الانحرافات أو الأخطاء. فعلى سبيل المثال، في الاختبار الجوهرى للتحقق من تأكيد الوجود لحسابات الذمم المدينة (من خلال المصادقات)، لا تعتبر الدفعات قبل تاريخ المصادقة والتي تم استلامها بوقت قصير بعد ذلك التاريخ من قبل العميل خطأً. كما أن الخطأ في الترحيل بين حسابات العملاء لا يؤثر على الرصيد الإجمالي لحسابات الذمم المدينة. وبالتالي قد لا يكون ملائماً اعتبار ذلك خطأً في تقييم نتائج العينات لإجراء التدقيق المحدد هذا.

بالنظر إلى خصائص المجتمع، فيما يتعلق باختبارات الرقابة، يقوم المدقق بتقييم معدل الانحراف المتوقع اعتماداً على فهم المدقق لأنظمة الرقابة ذات العلاقة أو عند فحص عدد صغير من البنود من المجتمع حيث يتم القيام بهذا التقييم بهدف تصميم عينة التدقيق وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، في حال كان معدل الانحراف المتوقع مرتفع بشكل غير مقبول، يقدر عادةً المدقق عدم أداء اختبارات الرقابة.

فيما يتعلق باختبارات أنظمة الرقابة، قد يؤدي انحراف العينات المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة في المخاطر المقيمة للخطأ الجوهرى إلا في حال الحصول على المزيد من أدلة التدقيق التي تثبت التقييم الأولي. أما فيما يتعلق باختبارات الأرصدة، فقد تتسبب قيمة الخطأ المرتفعة بشكل مادي، إلى جعل المدقق يعتقد بأن صنف المعاملات أو رصيد الحساب خاطئ بشكل جوهرى، في حال عدم وجود أدلة تدقيق أخرى تثبت عدم وجود خطأ جوهرى.

في حالة اختبارات التفاصيل، يعتبر الخطأ المكتشف والخطأ الشاذ، إن وجدا، تقدير المدقق الأفضل للخطأ في المجتمع. وعند تجاوز الخطأ المعروض والخطأ الشاذ إن وجدا، الخطأ المقبول، لا تقدم العينة أساساً

معقولاً للاستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختياره. وكلما كان الخطأ المعروض والخطأ الشاذ قريبين من الخطأ المقبول كلما زادت الاحتمالية بأن يتجاوز الخطأ الفعلي في المجتمع الخطأ المقبول. وفي حال فاق الخطأ المكتشف توقعات المدقق للخطأ المستخدم في تحديد حجم العينة. يتوصل المدقق إلى وجود مخاطرة معينة غير مقبولة بأن الخطأ الفعلي في المجتمع يتجاوز الخطأ المقبول. كما أن النظر إلى نتائج إجراءات التدقيق الأخرى يساعد المدقق على تقييم المخاطرة بأن الخطأ الفعلي في المجتمع يتجاوز الخطأ المقبول وأنه يمكن تقليل المخاطرة في حال الحصول على المزيد من أدلة التدقيق. إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساساً معقولاً للاستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختياره، فإن المدقق قد:

1. يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأي تعديلات ضرورية، أو
2. تكييف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية، لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل. فعلى سبيل المثال، في اختبارات الرقابة، قد يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة أو اختبار نظام رقابة بديل أو تعديل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.

4. الاختبارات الجوهرية

تمثل الاختبارات الجوهرية الأداة الرئيسية للمدقق لجمع أدلة الإثبات، وكما سبق القول في فصل سابق، فهي تتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، والتي تعتمد على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. وفيما يلي بيان موجز لتوضيح الاختبارات الجوهرية، مع مثال تطبيقي: يمكن أن تشمل الاستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ما يلي:

1. التأكيد لفريق التدقيق على الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني.
2. تعيين موظفين أكثر خبرة أو موظفين من ذوي المهارات الخاصة أو استخدام خبراء.
3. توفير المزيد من الإشراف.
4. إدخال عناصر إضافية من عدم القدرة على التنبؤ من قبل موظفي العميل في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم أداؤها.
5. إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق، مثل أداء إجراءات أساسية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي أو تعديل طبيعة إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً.
6. أداء إجراءات تدقيق إضافية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي.
7. الحصول على أدلة تدقيق أكثر شمولاً من الإجراءات الجوهرية.
8. زيادة عدد المواقع التي سيشملها نطاق التدقيق.

الاستجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات

1. الطبيعة:

قد تؤثر المخاطر المقيمة للمدقق على كل أنواع إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها والجمع فيما بينها. وعلى سبيل المثال، عندما تكون المخاطر المقيمة مرتفعة، يمكن أن يؤكد المدقق على اكتمال بنود عقد معين مع الطرف المقابل، بالإضافة إلى فحص العقد.

وعلاوة على ذلك فإنه يمكن أن تكون بعض إجراءات التدقيق مناسبة أكثر لبعض الإثباتات من غيرها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، فإنه يمكن أن تكون اختبارات أنظمة الرقابة أكثر استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء في إثبات الاكتمال، بينما تكون الإجراءات الجوهرية أكثر استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء في إثبات الحدوث.

قد تكون أسباب تقييم مخاطرة ما مناسبة في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق. فإذا كانت مخاطرة مقيمة بمستوى متدني بسبب الخصائص المحددة لفئة من المعاملات دون اعتبار لأنظمة الرقابة ذات العلاقة، فإن المدقق قد يحدد أن الإجراءات التحليلية الجوهرية لوحدها تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة.

ومن جهة أخرى، إذا كانت المخاطرة المقيمة بمستوى متدني بسبب أنظمة الرقابة الداخلية وبنوي المدقق أداء الإجراءات الجوهرية على أساس ذلك التقييم المتدني، فإنه ينبغي أن يؤدي اختبارات لأنظمة الرقابة تلك، وقد يكون هذا هو الحال مثلاً لفئة من المعاملات ذات خصائص موحدة على نحو معقول وغير معقدة يتم معالجتها بشكل روتيني من قبل نظام المعلومات في المنشأة.

2. التوقيت

يمكن للمدقق أداء اختبارات لأنظمة الرقابة أو إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي أو في نهاية الفترة. وكلما كانت مخاطرة الأخطاء الجوهرية أعلى، زادت احتمالية أن يقرر المدقق أن أداء الإجراءات الجوهرية سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة أو في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ أسبق، أو أداء إجراءات تدقيق لم يعلن عنها أو في أوقات غير متباعدة بها (على سبيل المثال، أداء إجراءات تدقيق في مواقع مختارة على أساس غير معلن). وهذا الأمر ملائم بشكل خاص في دراسة الاستجابة لمخاطر الاحتيال. وعلى سبيل المثال، قد يستنتج المدقق عند تحديد مخاطر الأخطاء المقصودة أو التلاعب بأن إجراءات التدقيق لتمديد استنتاجات التدقيق من تاريخ مرحلي إلى نهاية الفترة لا يكون فعالاً.

ومن جهة أخرى، فإنه من الممكن أن يساعد أداء إجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة المدقق في التعامل مع المسائل الهامة في مرحلة مبكرة من التدقيق، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة أو وضع أسلوب تدقيق فعال لتناول هذه المسائل.

بالإضافة إلى ذلك، فإن أداء بعض إجراءات التدقيق يتم فقط في نهاية الفترة أو بعد ذلك، على سبيل المثال:

1. مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية.
2. فحص التسويات التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية.
3. إذا كانت هناك مخاطرة بأن المنشأة قد دخلت في عقود بيع غير مناسبة أو أن معاملات لم يتم إنجازها في نهاية الفترة، فإن على المدقق أداء إجراءات للاستجابة لهذه المخاطر المحددة.

تشمل العوامل الملائمة الإضافية التي تؤثر على دراسة المدقق للوقت الذي ينبغي فيه أداء إجراءات التدقيق ما يلي:

1. بيئة الرقابة.
2. عندما تكون المعلومات المناسبة متوفرة، فعلى سبيل المثال، قد يتم لاحقاً إتلاف البيانات القديمة في الملفات الإلكترونية، أو قد تحدث الإجراءات التي ستتم مراقبتها في أوقات معينة فقط.
3. طبيعة المخاطرة، فعلى سبيل المثال، إذا كانت هناك مخاطرة إيرادات مضخمة لتلبية توقعات الأرباح بإبرام اتفاقية بيع غير صحيحة لاحقاً، فإن المدقق قد يرغب في فحص العقود المتوفرة في تاريخ نهاية الفترة.
4. الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة التدقيق.

عندما يتم أداء الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي معين، فإن على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال أداء ما يلي:

1. إجراءات أساسية، بالاشتراك مع اختبار أنظمة الرقابة للفترة المعترضة.
2. إجراءات أساسية إضافية فقط في حال حدّد المدقق أنها كافية.

3. المدى (النطاق)

يتم تحديد نطاق إجراء التدقيق الذي يعتبر ضرورياً بعد النظر في الأهمية النسبية والمخاطر المقيمة ودرجة التأكيد التي يخطط المدقق للحصول عليها. وعند تلبية هدف (تأكيد) مفرد من خلال مجموعة من الإجراءات، ينظر في إطار كل إجراء على حدة. ويتسع عموماً نطاق إجراءات التدقيق مع زيادة مخاطر الأخطاء الجوهرية. فعلى سبيل المثال، فإنه يمكن أن تكون زيادة حجم العينة أو أداء إجراءات تحليلية جوهرية على مستوى أكثر تفصيلاً، استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، أمراً مناسباً. إلا أن زيادة نطاق إجراء تدقيق معين يكون فعالاً فقط في حال كان إجراء التدقيق بحد ذاته ذو صلة بالمخاطر المحددة.

من الممكن أن يتيح استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الإلكتروني إجراء فحص أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، والذي قد يكون مفيداً عندما يقرر المدقق تعديل نطاق

الفحص، كمثال الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال. ومن الممكن استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية أو فرز معاملات ذات خصائص محددة أو اختبار مجموعة بأكملها بدلاً من عينة.

كفاية العرض والإفصاح

ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق لتقييم فيما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، تتم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. على المدقق في حال لم يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق فيما يخص تأكيد هام للبيانات المالية، أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وإذا لم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يحجب الرأي في البيانات المالية.

مثال تطبيقي على الاختبارات الجوهرية للأدوات المالية المشتقة:

1. الوجود والحدوث

- التثبيت مع حامل الأداة المالية المشتقة أو الطرف الآخر لها.
- فحص الاتفاقيات الضمنية والأشكال الأخرى للمستندات المؤيدة، بما في ذلك التثبيتات الواردة للمنشأة على الورق أو إلكترونياً للمبالغ التي صدرت تقارير بشأنها.
- فحص المستندات المؤيدة للتحقق أو التسوية اللاحقة بعد انتهاء فترة تقديم التقارير.
- الاستفسار والملاحظات.

2. الحقوق والواجبات

- تأكيدات أحكام هامة مع حامل الأداة المالية المشتقة أو الطرف الآخر لها.
- فحص الاتفاقيات الضمنية والأشكال الأخرى للمستندات الداعمة على شكل ورق، أو على شكل إلكتروني.

3. الاكتمال

- الطلب من حامل الأداة المالية المشتقة أو الطرف الآخر لها أن يقدم تفاصيل لكافة الأدوات المالية المشتقة والمعاملات مع المنشأة، وعند إرسال طلبات التأكيد يحدّد المدقق أي جزء في منشأة الطرف الآخر سيكون المستجيب، وفيما إذا كان المستجيب سيحجب نيابة عن كافة جوانب عملياتها.
- إرسال تثبيتات للرصيد البالغ صفر إلى حملة الأدوات المالية المشتقة أو الأطراف الأخرى لها لاختبار اكتمال الأدوات المالية المشتقة المسجلة في السجلات المالية.
- مراجعة بيانات الوسطاء فيما يتعلق بوجود معاملات للأدوات المالية المشتقة والمراكز المشغولة.

- د. مراجعة تأكيدات الطرف الآخر المستلمة ولكن غير المتطابقة مع سجلات المعاملات.
- ه. مراجعة البنود التي تم إجراء مطابقة بشأنها ولكن لم يتم حلها.
- و. فحص الاتفاقيات، مثل اتفاقيات القروض أو حقوق الملكية أو عقود المبيعات للأدوات المالية المشتقة.
- ز. فحص المستندات فيما يتعلق بالنشاط اللاحق لنهاية فترة تقديم التقارير.
- ح. الاستفسار وإبداء الملاحظات.
- ط. قراءة معلومات أخرى، مثل محاضر اجتماعات المكلفون بالحوكمة، والأوراق والتقارير ذات العلاقة حول أنشطة الأدوات المالية المشتقة التي استلمتها هيئة الرقابة.

4. التقييم والقياس

- إن اختبارات تقييم التأكيدات مصممة وفقاً لأسلوب التقييم المستخدم للقياس أو الإفصاح، وقد يتطلب إطار إعداد التقارير المالية أن تقيم الأداة المالية بناءً على التكلفة أو المبلغ المستحق بموجب عقد أو القيمة العادلة، كما يتطلب أيضاً إفصاحات بشأن قيمة الأداة المالية المشتقة وتحديد أنه يجب الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في صافي الربح أو الخسارة قبل تحققها، وقد تشمل إجراءات التحقق للحصول على الأدلة بشأن تقييم الأدوات المالية المشتقة ما يلي:
- أ. فحص مستندات سعر الشراء.
- ب. إجراء مصادقة مع حامل الأداة المالية المشتقة أو الطرف الآخر.
- ج. مراجعة الملاءة الائتمانية للأطراف الأخرى لمعاملة الأداة المالية المشتقة.
- د. الحصول على دليل يثبت القيمة العادلة للأدوات المالية المشتقة التي تم قياسها أو الإفصاح عنها بمقدار القيمة العادلة.

5. العرض والإفصاح

- على المدقق أن يقرر ما إذا كان عرض وإفصاح الأدوات المالية المشتقة مطابقين لإطار تقديم التقارير المالية، والنتيجة التي توصل إليها المدقق بشأن ما إذا كان قد تم عرض الأدوات المالية المشتقة على نحو يطابق إطار تقديم التقارير المالية هي بناءً على حكم المدقق بشأن ما يلي:
- أ. ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المختارة والمطبقة تتفق مع إطار تقديم التقارير المالية.
- ب. ما إذا كانت المبادئ المحاسبية مناسبة في الظروف القائمة.
- ج. ما إذا كانت البيانات المالية بما في ذلك الملاحظات المتعلقة بها توفر معلومات حول المسائل التي قد تؤثر على استخدامها وفهمها وتفسيرها.
- د. ما إذا كان الإفصاح ملائماً لضمان أن المنشأة ممثلة بشكل كامل لمتطلبات الإفصاح الحالية لإطار تقديم التقارير المالية الذي يتم بموجبه تقديم البيانات المالية.
- ه. ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية مصنفة وملخصة بأسلوب معقول، أي أنها ليست مفصلة أو موجزة بأكثر مما يجب.

و. ما إذا كانت البيانات المالية تعكس المعاملات والأحداث بأسلوب يعرض المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية المبينة ضمن نطاق الحدود المقبولة، أي الحدود التي هي معقولة وعملية بحيث يمكن تحقيقها في البيانات المالية.

5. استكمال إجراءات التدقيق

1.5 إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة

لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية يتعين على المدقق الحصول على فهم لما يلي:

1. متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة.
2. كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الاعتراف أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية.
3. كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات بما في ذلك:
 - أ. الطريقة أو النموذج المستخدم في إعداد التقدير المحاسبي.
 - ب. أنظمة الرقابة ذات العلاقة.
 - ج. ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا.
 - د. الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية.

عند استجابة المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة، ينفذ المدقق أمر واحد أو أكثر من الأمور التالية، آخذاً بعين الاعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:

1. تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي.
2. اختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يقيم المدقق ما إذا:
 - أ. كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في الظروف القائمة.
 - ب. كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
3. اختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات الجوهرية المناسبة.
4. وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة. ولهذا الهدف:

أ. إذا استخدم المدقق افتراضات أو طرق تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يجب أن يحصل المدقق على فهم لافتراضات أو طرق الإدارة يكفي لوضع التقدير كقيمة محددة أو ضمن مدى معقول.

ب. إذا استنتج المدقق أنه من المناسب استخدام مدى معقول، يتعين على المدقق تحديد نطاق هذا المدى، بالاستناد إلى أدلة التدقيق المتوفرة، على أن يتم اعتبار كافة النتائج التي تقع ضمن المدى معقولة.

تختلف التقديرات حسب درجة السهولة، فهناك:

1. تقديرات محاسبية تتضمن شكوك متدنية للخطأ، مثل:

- أ. التقديرات المحاسبية الناشئة في المنشآت التي تشترك في أنشطة عمل معقدة.
- ب. التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها وتحديثها عادةً لأنها ترتبط بمعاملات روتينية.
- ج. التقديرات المحاسبية المشتقة من بيانات متوفرة بسهولة، مثل البيانات المتعلقة بأسعار الفائدة الصادرة أو أسعار صرف الأوراق المالية المتبادلة.
- د. التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، إذا كانت طريقة القياس المحددة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها بسيطة وسهلة التطبيق.
- هـ. التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث أن النموذج المستخدم لقياس التقدير المحاسبي معروف أو مقبول عموماً، شريطة أن تكون الافتراضات أو المدخلات الخاصة بالنموذج جديرة بالملاحظة.

2. تقديرات محاسبية تتضمن شكوك مرتفعة للخطأ، مثل:

- أ. التقدير المحاسبي المتعلق بالقضايا ضد المنشأة.
- ب. التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للأدوات المالية المشتقة غير المتداولة.
- ج. التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي تستخدم نموذج متخصص متطور على مستوى المنشأة، أو هناك افتراضات ومدخلات بشأنها لا يمكن تحديدها بسهولة.

تتضمن المسائل التي يعتبرها المدقق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ما يلي:

1. الحجم الفعلي أو المتوقع للتقدير المحاسبي.
2. المبلغ المسجل للتقدير المحاسبي.
3. ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً في إعداد التقديرات المحاسبية.
4. نتيجة مراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة.

إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية:

يجب أن يقوم المدقق بتبني أحد الأساليب الآتية أو مجموعة منها عند تدقيق التقديرات المحاسبية:

1. فحص واختبار السياق الذي استخدم من قبل الإدارة
- إن خطوات فحص واختبار السياق الذي استخدم من قبل الإدارة عادةً يتضمن:

- أ. تقييم المعلومات والافتراضات
- يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت لدى المنشأة أسس مناسبة للفرضيات الرئيسية المستعملة في التقدير المحاسبي. إن المدقق سيراعي فيما إذا كانت الفرضيات:
- معقولة في ضوء النتائج الفعلية للفترة السابقة.
 - مطابقة مع الفرضيات المستعملة في التقديرات المحاسبية الأخرى.
 - مطابقة مع خطط الإدارة والتي تبدو مناسبة.

ب. اختبار الاحتسابات

يجب على المدقق اختبار إجراءات الاحتساب المستعملة من قبل الإدارة. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المدقق على عدة عوامل منها التعقيد الموجود في احتساب التقدير المحاسبي، وتقييم المدقق للإجراءات والطرق المستعملة من قبل المنشأة لإعداد التقدير، والأهمية النسبية للتقدير في إطار البيانات المالية.

ج. مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية.

د. دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات

وعلى المدقق دراسة ما إذا كانت التقديرات قد أنجزت من قبل المستوى الإداري المناسب وتوثيق ذلك في المستندات الثبوتية التي تدعم تحديد التقدير المحاسبي.

2. استخدام تقدير مستقل

يجب على المدقق أن يحصل على تقدير مستقل ثم يقارنه مع التقدير المحاسبي المعد من قبل الإدارة.

3. فحص الأحداث اللاحقة

قد توفر العمليات التي تحدث بعد نهاية الفترة المالية وقبل الانتهاء من عملية التدقيق أدلة إثبات تتعلق بالتقدير المحاسبي الذي قامت به الإدارة.

2.5 مراجعة الأحداث اللاحقة

تعرف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية محاسبياً بأنها: تلك الأحداث المرغوبة أو غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار القوائم المالية. ويمكن التمييز بين فئتين من الأحداث اللاحقة هما:

- أ. أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أمور كانت قائمة بتاريخ الميزانية العمومية، وتتطلب هذه الأحداث تعديل القوائم المالية كإفلاس عميل.
- ب. أحداث لاحقة عن أمور نشأت بعد تاريخ الميزانية، وتتطلب الإفصاح إذا كانت مادية كتراجع القيمة السوقية للاستثمارات، أو خسارة مصنع إنتاجي بفعل الحريق بعد تاريخ الميزانية العمومية، والتراجع في نتائج العمليات والوضع المالي بعد تاريخ الميزانية العمومية يمكن أن يبين الحاجة لتقييم مدى ملاءمة فرضية الاستمرار عند إعداد القوائم المالية.

كما يمكن تعريفها وفقاً للتدقيق بأنها "الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق".

وتجدر الإشارة إلى أنه وبسبب متطلبات قانونية في بعض البلدان قد توجد بعض الأحداث التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية إلا أنها تظهر في القوائم المالية، ومن أمثلتها: ومن هذه الأحداث، واستلام معلومات تتعلق بالتغيرات في معدلات الضرائب، وتوجد وقائع أخرى تتطلب التعديل نذكر منها:

1. تحديد ثمن الأصول الثابتة المشتراة أو المباعة قبل نهاية العام بعد تاريخ الميزانية.
2. تقدير الأصول التي تدل على وجود تخفيض دائم في قيمتها.
3. الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية بخصوص الفترة المغطاة في القوائم المالية.
4. استلام القوائم المالية لمنشآت لا يتم تداول أسهمها في السوق والتي استثمرت فيها المنشأة التي يجري تدقيق حساباتها وتدل هذه القوائم المالية إلى أنه يجب تخفيض قيمة الاستثمار في الميزانية.
5. استلام معلومات تفيد بأن الأرباح المحققة من عقد طويل الأجل غير دقيقة بدرجة كبيرة أو أن هناك أدلة أخرى تتعلق بصافي القيمة الممكن تحصيلها للبضاعة.
6. المبالغ المقبوضة أو التي سيتم قبضها فيما بعد وكانت تتعلق بحقوق محل تفاوض في تاريخ الميزانية.

كما يوجد وقائع لا تحتاج إلى تعديل تنشأ بعد تاريخ الميزانية وتخص ظروفًا لم تكن موجودة في تاريخ إعداد الميزانية نذكر منها:

1. الاندماج والحياسة.
2. إصدار الأسهم والسندات.
3. إعادة تنظيم أو اقتراح إعادة التنظيم.
4. مشتريات ومبيعات الأصول الثابتة والاستثمارات.
5. فتح أنشطة تجارية جديدة أو توسيع الأنشطة القائمة.
6. التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
7. الإضرابات العمالية.
8. تعديل في مزايا التقاعد.

واجبات المدقق بشأن الأحداث اللاحقة:

1. الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق
- أ. فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخّصت.

- ب. قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق واللجان التنفيذية المنعقدة بعد نهاية الفترة، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت.
- ج. قراءة أحداث البيانات المالية الفعلية المتوفرة للمنشأة، وكذلك الميزانيات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة ذات العلاقة، بالقدر الذي تعتبر فيه ضرورية ومناسبة.
- د. الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من محامي المنشأة عن الدعاوى والمطالبات.
- هـ. الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير في البيانات المالية.

ومن أمثلة الاستفسارات من الإدارة عن الأمور ذات الخصوصية ما يلي:

- أ. الوضع المالي للبنود التي تم المحاسبة عنها باعتبارها تقديرات أولية.
- ب. الالتزامات المالية الجديدة (قروض أو ضمانات).
- ج. حدوث لبيع الأصول أو التخطيط لذلك.
- د. إصدار أسهم جديدة أو إسناد أو اتفاقيات اندماج أو تصفية أو التخطيط لذلك.
- هـ. أصول حرق أو تعرضت للضرر بسبب الفيضانات.
- و. وجود تعديلات غير عادية للسياسات المحاسبية.
- ز. عند تدقيق قسم أو فرع أو شركة تابعة دقق من قبل مدقق آخر يجب على المدقق دراسة إجراءات المدقق الآخر فيما يخص الأحداث بعد نهاية الفترة.

2. الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل إصدار البيانات المالية

- لا يتحمل أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو لعمل استفسار يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقريره. أما خلال الفترة من تاريخ تقريره إلى تاريخ إصدار البيانات المالية فإن مسؤولية إعلام المدقق عن الوقائع أو الحقائق المكتشفة التي قد تؤثر على البيانات المالية تقع على عاتق الإدارة.
- عند إطلاع المدقق بعد تاريخ تقريره ولكن قبل إصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري في البيانات المالية يجب دراسة ما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.
 - وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية في تلك الظروف وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة. ولا يؤرخ التقرير الجديد للمدقق بتاريخ يسبق تاريخ موافقة مجلس الإدارة على إصدار البيانات المالية المعدلة.
 - أما إذا كان المدقق قد أرسل تقريره إلى المنشأة، يجب عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بعدم إصدار البيانات المالية وتقريره المتعلق بها إلى

المستخدمين. وفي حالة نشر البيانات لاحقاً فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته.

3. الحقائق المكتشفة بعد إصدار البيانات المالية

في حالة إطلاع المدقق، وبعد إصدار البيانات المالية على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقريره وكانت قد تسبب قيامه بتغيير تقريره إذا علم بها في ذلك التاريخ، ففي هذه الحالة يجب عليه دراسة ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات المالية ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف. وعندها:

- أ. عند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، يجب على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الضرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقاً مع تقرير المدقق المرفق بها، والتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة. ويؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ موافقة مجلس الإدارة على إصدار البيانات المالية المعدلة.
- ب. في حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أية جهة استلمت البيانات المالية الصادرة سابقاً مع تقرير المدقق المرفق بها، وكذلك عدم قيامها بتعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بوجود الحاجة إلى تعديلها، فإنه يجب على المدقق إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.
- ج. ليس من الضروري تعديل البيانات الحالية وإصدار المدقق تقريراً جديداً في حالة قرب صدور البيانات المالية للفترة التالية، بشرط أن تتضمن هذه البيانات إفصاحاً مناسباً حول الموضوع.

أثر تدقيق الأحداث اللاحقة على تقرير المدقق:

- أ. في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية في ظروف يرى فيها المدقق ضرورة التعديل، وأن المدقق لم يرسل بعد تقريره إلى المنشأة، عندئذٍ يجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معاكساً في تقريره، اعتماداً على أهمية المخالفة.
- ب. أما بعد إصدار البيانات المالية، إذا قررت الإدارة تعديل البيانات المالية وقام المدقق بإصدار تقرير جديد فإنه يجب أن يتضمن التقرير الجديد للمدقق فقرة خاصة حول موضوع التعديل المشار إليه بملاحظة في البيانات المالية، مشدداً على توضيح أسباب تعديل البيانات المالية الصادرة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً.

3.5 الحصول على كتاب التمثيل (الإقرارات الخطية)

هو بيان خطي من قبل الإدارة يقدم إلى المدقق ليصادق على مسائل معينة أو لدعم أدلة تدقيق أخرى، ولا تشمل الإقرارات الخطية في هذا السياق البيانات المالية أو الإثباتات عليها أو الدفاتر والسجلات المساندة. وتعتبر الإقرارات الخطية من الإدارة معلومات ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للمنشأة، حيث تعتبر نوعاً من أدلة التدقيق. ولكنها لا تعتبر بديل عن أدلة الإثبات الأخرى التي يجب أن يحصل عليها المدقق.

لأن الإقرارات الخطية تعتبر أدلة تدقيق ضرورية فلا يمكن التعبير عن رأي المدقق ولا يمكن تأريخ تقرير المدقق قبل تاريخ الإقرارات الخطية.

إذا امتنعت الإدارة عن تقديم إقرار أو أكثر، فعلى المدقق:

1. مناقشة المسألة مع الإدارة.
2. إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على موثوقية الإقرارات الشفهية أو الخطية وأدلة التدقيق بشكل عام.
3. اتخاذ الإجراءات المناسبة، بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق.
4. حجب الرأي، إذا استنتج أن هناك شكوكاً كافية حول نزاهة الإدارة في ضوء الإقرارات المقدمة غير الموثوقة، أو عدم تقديمها للإقرارات.

يمكن أن يعتبر المدقق أنه من الضروري طلب إقرارات خطية أخرى حول ما يلي:

1. ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائماً.
2. ما إذا تم الاعتراف بالمسائل التالية وفقاً لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق:
 - أ. الخطة أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات أو تصنيفها.
 - ب. الالتزامات الفعلية أو المحتملة.
 - ج. حق ملكية الأصول أو الرهونات العقارية أو الرهونات على الأصول والأصول المرهونة كضمانة إضافية.
 - د. جوانب القانون واللوائح والاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية بما فيها عدم الالتزام.

4.5 تحديد نقاط الضعف الجوهرية في أنظمة الرقابة الداخلية

فيما يلي بعض الأمثلة على نقاط الضعف القابلة للتقرير عنها:

1. العيوب في تصميم هيكل الرقابة الداخلية:
 - أ. عدم كفاية تصميم هيكل الرقابة الداخلية الشامل.
 - ب. غياب الفصل بين الواجبات والمسؤوليات الملائمة.

ج. غياب عمليات الفحص والتصديق الملائم على العمليات والعيوب الحسابية أو مخرجات النظام.

د. غياب أساليب الرقابة الأخرى التي تعتبر ملائمة لنوع ومستوى نشاط العملية.

هـ. دليل إثبات بأن النظام يفشل في توفير مخرجات كاملة ودقيقة بالشكل الذي يتسق مع الأهداف والاحتياجات الحالية بسبب عيوب التصميم.

2. مظاهر الفشل في تشغيل هيكل الرقابة الداخلية:

أ. فشل نظم الرقابة المحددة في منع أو اكتشافات تحريفات المعلومات المحاسبية.

ب. فشل النظام في توفير مخرجات كاملة ودقيقة بشكل يتسق مع الأهداف الرقابية للشركة بسبب سوء تطبيق إجراءات الرقابة.

ج. الفشل في حماية الأصول من السرقة والتلف وسوء الاستخدام.

د. التجاوز المتعمد لهيكل الرقابة الداخلية عن طريق المختصين في السلطة.

هـ. الفشل في أداء المهام التي تعتبر جزءاً من هيكل الرقابة الداخلية على سبيل المثال، إن مذكرات المطابقة لا يتم إعدادها في الوقت المناسب.

و. التصرفات الخاطئة التي تسبب أضراراً سواء عن طريق الإدارة أو العاملين.

ز. الاختلاس أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة.

ح. سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية.

ط. سوء العرض المقدم من موظفي العميل للمدقق.

ي. إن العاملين أو الإدارة يفتقدون إلى التأهيل العلمي أو العملي والتدريب المناسب للوفاء بالوظائف المحددة.

3. عيوب أخرى:

أ. غياب مستوى الرقابة الكافي الواعي الملائم داخل التنظيم.

ب. الفشل في المتابعة وتصحيح مظاهر الضعف في هيكل الرقابة الداخلية.

ج. دليل إثبات على عمليات الأطراف ذات العلاقة لم يتم الإفصاح عنها.

د. دليل إثبات عن التحيز الواضح أو نقص الموضوعية في المسؤولين عن القرارات المحاسبية.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. إحدى العبارات التالية خاطئة فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي:
 - أ- من أمثلتها توزيع تكلفة الأصل على ب- يمكن أن يكون التقدير بسيط أو معقد عمره الإنتاجي. حسب طبيعة البند.
 - ج- يجب أن يكون التقدير المحاسبي د- (ب + ج). صحيح بشكل كامل.
2. أي من التالية لا يدخل ضمن الإجراءات التحليلية:
 - أ- مقارنة المعلومات المالية مع الخطة. ب- مطابقة قيم المدفوعات الكبيرة المسجلة بالدفاتر مع الفواتير المناسبة.
 - ج- مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع د- دراسة المعلومات المالية بناءً على معلومات مالية لمنشأة أخرى ضمن نفس القطاع.
3. أي من الاجراءات التالية لا تؤدي إلى حصول المدقق على أدلة إثبات:
 - أ- الملاحظة. ب- الاجراءات التحليلية.
 - ج- الفحص الفعلي. د- لا شيء مما ذكر.
4. أي من العبارات التالية تظهر ترتيب إجراءات التدقيق حسب تكلفتها تصاعدياً:
 - أ- الاستفسار، الاجراءات التحليلية، ب- الاستفسار، الفحص، الاجراءات التحليلية. الفحص.
 - ج- الاجراءات التحليلية، الاستفسار ، د- الاجراءات التحليلية، الفحص، الاستفسار. الفحص.
5. يعتبر دليل الإثبات أكثر موثوقية في حالة المصادقة:
 - أ- العمياء. ب- السلبية.
 - ج- الإيجابية. د- الجوهرية.

6. إحدى العبارات الآتية غير صحيحة فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع:
- أ- تعطي نظرة شاملة للبيانات المالية عند - ب- تساعد المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت مراحل الفحص النهائي لعملية ومدى إجراءات المراجعة.
- ج- تتضمن دراسة العلاقات بين المعلومات - د- يعتبر تحليل المؤشرات المهمة من المالية والمعلومات غير المالية. الإجراءات التحليلية إلا أن تحليل النسب لا تعتبر كذلك.
7. قيام المدقق باحتساب مجمل الربح يعتبر من:
- أ- الإجراءات التحليلية. - ب- المطابقة.
- ج- اختبارات الالتزام. - د- (أ + ب).
8. تكون مسؤولية المدقق التأكد من التقديرات المحاسبية التي تحتويها البيانات المالية:
- أ- دقة. - ب- مطابقة.
- ج- معقولة. - د- لا شيء مما ذكر.
9. إحدى العبارات التالية غير صحيحة فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة:
- أ- تتضمن مراجعة الأحداث اللاحقة - ب- تحديد ما إذا كان هناك أي تطورات تتعلق التعرف على الأحداث الحاصلة والتي بالبيانات المالية ذات خطورة. لها تأثير على البيانات المالية.
- ج- يتحمل المراجع مسؤولية القيام - د- (أ + ب). بإجراءات تتعلق باكتشاف الأحداث اللاحقة بعد تاريخ تقريره.
10. إحدى العبارات الآتية غير صحيحة فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق:
- أ- تعطي نظرة شاملة للبيانات المالية عند - ب- تساعد المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق. ومدى إجراءات التدقيق.
- ج- تتضمن دراسة العلاقات بين المعلومات - د- يعتمد غالباً عليها للحصول على أدلة المالية، وكذلك العلاقات بين المعلومات غير المالية.

11. أي من التالية ليست من إجراءات الاختبارات الجوهرية:

- أ- المصادقات.
- ب- الإجراءات التحليلية.
- ج- الفحص.
- د- لا شيء مما ذكر.

12. تهدف الاختبارات الجوهرية للأرصدة إلى:

- أ- اختبار مدى وجود تحريفات في المبالغ ب- التأكد من صحة تصنيف الحسابات المسجلة.
- ج- التحقق من توازن الميزانية.
- د- التأكد من فعالية الرقابة الداخلية.

13. تهدف إجراءات القطع (الحد الفاصل) إلى التحقق مما إذا كانت:

- أ- جميع عمليات الفترة الحالية مسجلة.
- ب- العمليات مسجلة في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- ج- عدم تسجيل مصروفات إيرادية كأصل.
- د- جميع ما ذكر.

14. إن قيام المدقق بالتأكد من تسلسل فواتير البيع هو الأكثر فعالية في اكتشاف:

- أ- المبيعات الوهمية.
- ب- شحن بضاعة دون تسجيلها.
- ج- تسجيل مردودات مبيعات دون إدخال.
- د- تكرار تسجيل نفس عملية البيع.

البضاعة فعلياً.

15. إن قيام المدقق بمطابقة فواتير البيع مع سندات الإخراج المخزني هو الأكثر فعالية في اكتشاف:

- أ- المبيعات الوهمية.
- ب- شحن بضاعة دون تسجيلها.
- ج- تسجيل مردودات مبيعات دون إدخال.
- د- تكرار تسجيل نفس عملية البيع.

البضاعة فعلياً.

16. إن قيام المدقق بمصادقة الذمم المدينة هو الأكثر فعالية في اكتشاف:

- أ- المبيعات الوهمية.
- ب- شحن بضاعة دون تسجيلها بالخطأ.
- ج- تسجيل مردودات مبيعات دون إدخال.
- د- جميع ما ذكر.

البضاعة فعلياً.

17. إن قيام المدقق بإعادة احتساب الخصم النقدي المسموح به للتأكد من صحة الاحتساب يحقق هدف:

- أ- الحدوث.
- ب- الاكتمال.
- ج- الدقة.
- د- التصنيف.

18. إن قيام المدقق بتتبع الخصم النقدي المسموح به من حركة الحساب إلى المستندات المؤيدة يحقق هدف:

- أ- الحدوث.
- ب- الاكتمال.
- ج- الدقة.
- د- التصنيف.

19. إن قيام المدقق بتتبع الخصم النقدي المسموح به من المستندات المؤيدة إلى حركة الحساب يحقق هدف:

- أ- الحدوث.
- ب- الاكتمال.
- ج- الدقة.
- د- التصنيف.

التمرين الثاني:

- حدّد لكل إجراء تدقيق أو هدف تحقق مما يلي التأكيد الذي يسعى المدقق لجمع أدلة إثبات حوله:
1. اختبار حاصل ضرب سعر كل واحدة من عناصر المخزون في الكمية، اختبار مجموع قائمة المخزون ومقارنتها بالإجمالي في الأستاذ العام.
 2. مقارنة كميات المخزون بالشركة فعلاً وأسعار الوحدات الخاصة بها عن الجرد في العام الحالي بقائمة الجرد مع ما يقابلها في السنة السابقة لإختبار الفروق الكبيرة.
 3. إرسال مصادقات الى أطراف ثالثة يوجد لديها مخزون للشركة وطلب أن يتم الرد الى المدقق مباشرة.
 4. تتبع كميات منتقاة من أصناف المخزون للتحقق من وجودها في كشف الجرد.
 5. توجيه أسئلة إلى الافراد العاملين في التشغيل عن إمكانية جمود المخزون أو الركود فيه.
 6. تم تبويب العمليات المالية الخاصة بالنقدية المسددة على نحو ملائم.
 7. لا يتم استخدام أصول ثابتة غير مسجلة.
 8. للشركة حق استخدام كل الأصول المملوكة.
 9. تتفق تفاصيل الأصول الثابتة مع الموجود بالأستاذ العام.
 10. للشركة حق تعاقدى لاستخدام الأصول المستأجرة.
 11. تم التعرف على والإفصاح عن رهن الأصول الثابتة.
 12. تم حساب الاهتلاك بشكل صحيح.
 13. لا يوجد مدينون لم يتم تسجيلهم.
 14. لم يتم بيع أو خصم رصيد للمدينين.
 15. تم التعرف على الحسابات غير القابلة للتحويل.
 16. تم شطب أرصدة المدينين غير القابلة للتحويل.

17. يتوقع تحصيل كافه أرصدة المدينين في القائمة خلال العام.
18. لا تحتوي حسابات المصروفات على قيم يجب رسملتها.

التمرين الثالث:

حدّد العبارة الصحيحة من الخاطئة فيما يلي:

1. إن احتواء العينة على تحريفات عالية أكثر مما هو موجود في باقي المجتمع قد يقود إلى القبول الخاطئ.
2. لا يؤثر حجم المجتمع على احتساب حجم العينة في معاينة الصفات.
3. لا يجوز للمدقق استخدام العينة الشخصية في اختباره.
4. يقلل المدقق من خطر المعاينة باتباع الأسلوب العلمي الصحيح في اختيار العينة.
5. العينة الشخصية لا يمكن تعميم نتائجها على المجتمع.
6. عادةً ما تكون وحدة المعاينة في معاينة الوحدة النقدية هي الدينار.
7. البند ذو القيمة الأكبر احتمال ظهوره في عينة الصفات أكبر.
8. معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ يتناسب عكسياً مع مخاطر القبول الخاطئ.
9. مخاطر القبول الخاطئ يتناسب طردياً مع حجم العينة.
10. حجم العينة يتناسب طردياً مع قيمة المجتمع ومعامل الثقة ومخاطر القبول الخاطئ.
11. قيمة الانحرافات المقبولة يتناسب عكسياً مع حجم العينة.

التمرين الرابع:

أكمل الفراغات التالية من الإجابات المرفقة:

- للتأكد من أن هناك التزام بصلاحيات الخصم النقدي لدى إحدى المنشآت حدّد المدقق مخاطر زيادة الاعتمادية 10% وتوقع المدقق أن نسبة التحريفات في المجتمع هي 2.5% ومعدل التحريف المقبول 6% وكان حجم المجتمع 2000 عملية خصم نقدي خلال السنة.
1. ما هو حجم العينة المناسب للاختبار.
 2. ماذا يصنف هذا النوع من الاختبار.
 3. إذا اكتشف المدقق من خلال دراسة العينة وجود 6 عمليات خصم لم تتم وفقاً للصلاحيات فإن النظام الرقابي الخاص بالصفة موضوع الاختبار
 4. في ضوء إجابتك السابقة فإن المدقق سيقوم بـ..... الاختبارات الجوهرية.
 5. إن عدد الأخطاء المقدرة في المجتمع هي

- أ. 100 ب. 110 ج. جوهري د. التزام ه. جيد و. ضعيف ز. زيادة ح. تخفيض
ط. 10 ي. 9.5 ك. 190 ل. 200

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ج	ب	د	أ	أ	د	أ	ج
9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
ج	د	د	أ	ب	د	أ	ب
17.	18.	19.					
ج	أ	ب					

التمرين الثاني:

الإجراء أو التحقق	التأكيد (الهدف)
1. إختبار حاصل ضرب سعر كل واحدة من عناصر المخزون في الكمية، إختبار مجموع قائمة المخزون ومقارنتها بالإجمالي في الأستاذ العام.	الدقة
2. مقارنة كميات المخزون بالشركة فعلاً وأسعار الوحدات الخاصة بها عن الجرد في العام الحالي بقائمة الجرد مع ما يقابلها في السنة السابقة لإختبار الفروق الكبيرة.	التقييم والدقة
3. إرسال مصادقات إلى أطراف ثالثة يوجد لديها مخزون للشركة وطلب أن يتم الرد إلى المدقق مباشرة.	الوجود والحقوق
4. تتبع كميات منتقاة من أصناف المخزون للتحقق من وجودها في كشف الجرد.	الاكتمال
5. توجيه أسئلة إلى الأفراد العاملين في التشغيل عن إمكانية جمود المخزون أو الركود فيه.	التقييم
6. تم تبويب العمليات المالية الخاصة بالنقدية المسددة على نحو ملائم.	التصنيف
7. لا يتم استخدام أصول ثابتة غير مسجلة.	الاكتمال
8. للشركة حق استخدام كل الأصول المملوكة.	الحقوق
9. تتفق الأصول الثابتة مع الموجود بالأستاذ العام.	الاكتمال والدقة
10. للشركة حق تعاقدى لاستخدام الأصول المستأجرة.	الحقوق
11. تم التعرف على والإفصاح عن رهن الأصول الثابتة.	الحقوق

الدقة والتقييم	12. تم حساب الاهتلاك بشكل صحيح.
الاكتمال	13. لا يوجد مدينون لم يتم تسجيلهم.
الوجود والحقوق	14. لم يتم بيع أو خصم رصيد للمدينين.
التقييم	15. تم التعرف على الحسابات غير القابلة للتحويل.
الوجود والتقييم	16. تم شطب أرصدة المدينين غير القابلة للتحويل.
التقييم	17. يتوقع تحويل كافة أرصدة المدينين في القائمة خلال العام.
التصنيف	18. لا تحتوي حسابات المصروفات على قيم يجب رسملتها.

التمرين الثالث:

التقييم	العبارة
خطأ	1. إن احتواء العينة على تحريفات عالية أكثر مما هو موجود في باقي المجتمع قد يقود إلى القبول الخاطئ.
صحيحة	2. لا يؤثر حجم المجتمع على احتساب حجم العينة في معاينة الصفات.
خطأ	3. لا يجوز للمدقق استخدام العينة الشخصية في اختباره.
صحيحة	4. يقلل المدقق من خطر المعاينة باتباع الأسلوب العلمي الصحيح في اختيار العينة.
صحيحة	5. العينة الشخصية يصعب تعميم نتائجها على المجتمع.
صحيحة	6. عادةً ما تكون وحدة المعاينة في معاينة الوحدة النقدية هي الدينار.
خطأ	7. البند ذو القيمة الأكبر احتمال ظهوره في عينة الصفات أكبر.
صحيحة	8. معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ يتناسب عكسياً مع مخاطر القبول الخاطئ.
خطأ	9. مخاطر القبول الخاطئ يتناسب طردياً مع حجم العينة.
خطأ	10. حجم العينة يتناسب طردياً مع قيمة المجتمع ومعامل الثقة ومخاطر القبول الخاطئ.

خطأ	11. قيمة الانحرافات المقبولة يتناسب عكسياً مع حجم العينة.
-----	---

التمرين الرابع:

1. حجم العينة المناسب للاختبار هو: **110 مستند**.
2. يصنف هذا النوع من الاختبار: **اختبار التزام**.
3. إذا اكتشف المدقق من خلال دراسة العينة وجود 6 عمليات خصم لم تتم وفقاً للصلاحيات فإن النظام الرقابي الخاص بالصفة موضوع الاختبار يكون: **ضعيف**.
4. في ضوء إجابتك السابقة فإن المدقق سيقوم بزيادة الاختبارات الجوهرية.
5. إن عدد الأخطاء المقدرة في المجتمع هو **190**.

محور التدقيق

الفصل السابع: تقييم أدلة الإثبات

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- أهمية الإجراءات التحليلية في مرحلة إصدار الرأي.
- تحديد موثوقية أدلة الإثبات وعوامل المفاضلة بينها.
- التعرف على كيفية مراجعة الأعمال التي يقوم بها الخبراء والآخرين.
- عملية تقييم ملاحظات فريق التدقيق التي لم تأخذ بها الإدارة.
- أسس تقييم استمرارية المنشأة.
- توثيق كافة نشاطات عملية التدقيق.

1. المقدمة

في نهاية عملية التدقيق، يقوم فريق التدقيق بمراجعة أوراق العمل وحصر التحريفات المكتشفة غير المصححة، واستكمال بقية الخطوات وصولاً لإصدار الرأي. وسيتم في هذا الفصل شرح المرحلة الأخيرة قبل إصدار الرأي، مع ربطها بالمراحل السابقة حتى تكتمل أجزاء الصورة الممثلة بعملية التدقيق. والشكل رقم (7 - 1)، يبين العلاقة بين عوامل تصميم إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات.

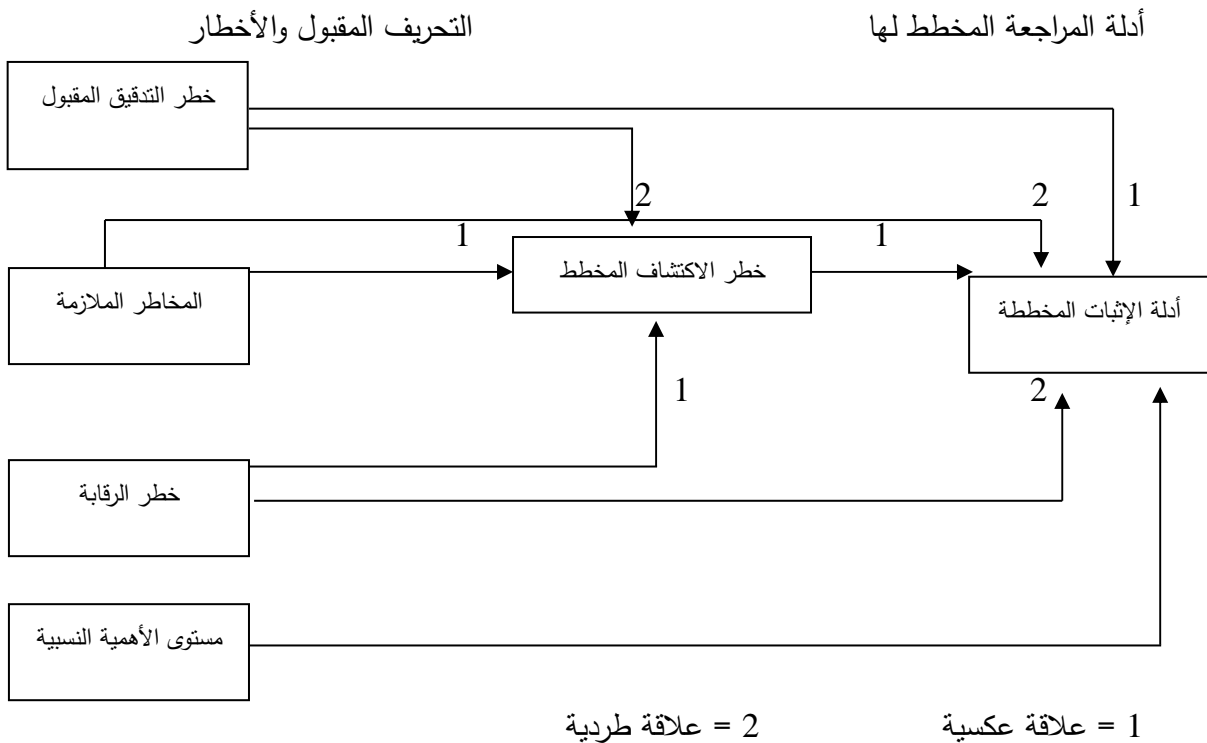
إن قرار إصدار الرأي يجب أن يبنى على أدلة إثبات مناسبة، من خلال تقييم مخاطر إمكانية احتواء البيانات المالية على تحريفات جوهرية، والتي تم شرحها بالتفصيل في الفصول السابقة، والتي يمكن اختصارها بما يلي:

1. الاختلافات في السجلات المحاسبية، وتشمل:

- معاملات غير مسجلة بأسلوب كامل أو في الوقت المناسب، أو مسجلة بشكل غير مناسب فيما يتعلق بالمبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف.
- أرصدة أو معاملات غير مؤيدة بالمستندات اللازمة، أو غير مصرح بها.
- تعديلات في آخر لحظة تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية.
- أدلة على إمكانية وصول الموظفين للأنظمة والسجلات بما لا يتفق مع ما هو ضروري لأداء واجباتهم المخولة لهم.
- تلميحات أو شكاوي إلى المدقق بشأن احتيال مدعى به.

الشكل (7-1)

العلاقة بين المخاطر وأدلة الإثبات المخطط لها



2. الأدلة المتعارضة أو غير المكتملة، وتشمل:

- أ. مستندات ناقصة.
- ب. مستندات قد تم إجراء تغيير بها.
- ج. عدم توفر مستندات عدا عن المستندات المصورة أو المرسلة إلكترونياً عندما يتوقع وجود مستندات بالشكل الأصلي.
- د. بنود أو مطابقات هامة غير مفسرة.
- هـ. تغييرات غير عادية في بعض بنود البيانات المالية، أو تغييرات في الاتجاهات أو نسب البيانات المالية والعلاقات بينها، على سبيل المثال، الذمم المدينة تنمو بشكل أسرع من الإيرادات.
- و. إجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقنعة من الإدارة أو الموظفين.
- ز. اختلافات غير عادية بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- ح. أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى في سجلات حسابات الذمم المدينة، وحساب المراقبة في الأستاذ العام، أو بين بيانات العميل ودفتر الأستاذ المساعد للذمم المدينة.
- ط. شكايات ملغاة ناقصة أو غير موجودة في الحالات التي يتم فيها إعادة الشكايات الملغاة إلى المنشأة مع الكشف البنكي.
- ي. عجز مادي في أصول مالية.
- ك. أدلة إلكترونية غير متوفرة أو ناقصة غير متفقة مع ممارسات أو سياسات المنشأة الخاصة بالاحتفاظ بالسجلات.
- ل. عدد الردود المستلمة من المصادقات، أقل أو أكثر مما هو متوقع.
- م. عدم القدرة على تقديم أدلة على اختبار تطور الأنظمة، والتغير في البرامج، للتغيرات والتطورات في نظام السنة الحالية.

3. علاقات إشكالية أو غير عادية بين المدقق والإدارة، وتشمل:

- أ. منع المدقق من الوصول إلى سجلات أو موظفين أو عملاء أو آخرين، يطلب أدلة إثبات منهم.
- ب. ضغوط على الوقت غير مناسبة تفرضها الإدارة لحل مسائل معقدة أو موضع خلاف.
- ج. شكاوي من قبل الإدارة بشأن إجراءات التدقيق أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق العملية، خاصة فيما يتعلق بتقييم المدقق الناقد لأدلة التدقيق أو لحل الاختلافات المحتملة مع الإدارة.
- د. تأخير غير عادي من قبل المنشأة في تقديم المعلومات المطلوبة.
- هـ. عدم الرغبة في تسهيل وصول المدقق إلى الملفات الإلكترونية من أجل فحصها من خلال استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.
- و. منع الوصول إلى الموظفين الرئيسيين ومواقع عمليات تقنية المعلومات. بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير الأنظمة.

ز. عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الإفصاحات في البيانات المالية، لجعلها أكثر إكتمالاً وقابلية للفهم.

ح. عدم الرغبة في تناول نواحي الضعف المحددة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

4. أمور أخرى، وتشمل:

أ. عدم رغبة الإدارة في السماح للمدقق بالاجتماع بصورة شخصية مع المكلفين بالحوكمة.

ب. تطبيق سياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في الصناعة.

ج. تغييرات متكررة وغير مبررة في التقديرات المحاسبية.

د. تسامح لانتهاكات قواعد أخلاقيات المهنة للمنشأة.

2. تنفيذ الإجراءات التحليلية في مرحلة إصدار الرأي

بوصول عملية التدقيق إلى نهايتها، تكون البيانات المالية للمنشأة قد اكتملت بصورتها شبه النهائية، وهو ما لم يكن متاح في المراحل السابقة. وهنا يطلب من المدقق إعادة تنفيذ الإجراءات التحليلية، والتي تهدف في هذه المرحلة إلى:

1. إلقاء نظرة شاملة على البيانات المالية بصورتها النهائية، وهو ما لم يكن متوفراً في المراحل السابقة.

2. بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المدقق بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة خلال مرحلة التخطيط للتدقيق.

3. أن يتوصل إلى أية أرصدة أو علاقات غير عادية أو غير متوقعة لم يسبق له تحديدها، وإذا وجدت مثل هذه الأمور فعلى المدقق دراسة الإجراءات المطلوبة للتحقق من هذه الأرصدة أو العلاقات غير العادية.

4. الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها.

5. تقييم استمرارية المنشأة، من خلال المؤشرات المالية الدالة على ذلك (كما هو مبين في جزء الاستمرارية في هذا الفصل).

ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية كما هو موضح في الفصل السادس.

3. تدقيق بعض البيانات والمعلومات الأخرى

1.3 نتائج تدقيق الأرصدة الافتتاحية

ينبغي على المدقق قراءة آخر بيانات مالية، وتقرير المدقق السابق حولها -إن وجد- للحصول على المعلومات المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية بما في ذلك الإفصاحات. والحصول كذلك على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. ويتم ذلك من خلال ما يلي:

1. تحديد ما إذا تم ترحيل أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح إلى الفترة الحالية.

2. تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة، وبشكل متسق مع ما هو مطبق في البيانات المالية للفترة الحالية. وفي حال وجود أي تغيير في السياسات المحاسبية، أن يتم معالجة هذه التغيرات وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق.
3. مراجعة تقارير العمل الخاصة بالمدقق السابق وملاحظاته -إن وجدت- حول الأرصدة الافتتاحية، وتقييم مدى تأثيرها على بيانات الفترة الحالية.
4. تقييم ما إذا كانت إجراءات التدقيق التي تم القيام بها في الفترة الحالية تقدم أدلة مناسبة وكافية حول الأرصدة الافتتاحية المدورة.
5. فإذا لم تكن الإجراءات في النقطة السابقة كافية، على المدقق القيام بإجراءات تدقيق محددة للحصول على أدلة إثبات فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

إن تأثير تدقيق الأرصدة الافتتاحية على تقرير المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية، يكون:

1. إذا لم يكن المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه يصدر رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي. وما لم يمنع القانون أو النظام ذلك، يمكن تجزئة الرأي بأن يقوم بإصدار رأياً متحفظاً أو حجب رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية ورأياً غير معدلاً فيما يتعلق بقائمة المركز المالي.
2. إذا توصل المدقق إلى أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم احتساب أثر الخطأ بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، يصدر المدقق رأي متحفظ أو سلبى.
3. إذا تضمن رأي المدقق السابق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة السابقة رأياً معدلاً، بحيث يبقى الخطأ مؤثراً بالنسبة للبيانات المالية للفترة الحالية، يصدر المدقق رأي معدل بناءً على رأي المدقق السابق.

أما إجراءات المدقق للتحقق من الأرصدة الافتتاحية، فتشمل:

1. الأصول والالتزامات المتداولة:
 - أ. إن متابعة تحصيل الذمم المدينة، أو دفع الذمم الدائنة الافتتاحية خلال الفترة الحالية سيقدم بعض أدلة التدقيق حول وجودها وحول الحقوق والالتزامات والاكتمال والتقييم في بداية الفترة.
 - ب. المخزون: الجرد الفعلي للمخزون ومطابقته مع كميات المخزون الافتتاحي، والقيام بإجراءات التدقيق على تقييم بنود المخزون الافتتاحي، والقيام بإجراءات التدقيق على مجمل الربح.
2. الأصول والالتزامات غير المتداولة: كالممتلكات والمصانع والمعدات والاستثمارات والدين طويل الأجل، يمكن الحصول على بعض أدلة التدقيق من خلال فحص السجلات المحاسبية

والمعلومات الأخرى المتضمنة في الأرصدة الافتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يتمكن المدقق من الحصول على بعض أدلة التدقيق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية من خلال المصادقة مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في حالة الدين طويل الأجل والاستثمارات.

2.3 تقييم استمرارية المنشأة

1.2.3 طبيعة استمرارية المنشأة ومسؤولية الإدارة

يعتبر فرض استمرارية المنشأة مبدأً رئيسياً في إعداد البيانات المالية، وبموجب هذا الفرض ينظر عادة إلى المنشأة على أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور (لمدة لا تقل عن 12 شهراً) دون أن يكون لها نية أو حاجة للتصفية أو التوقف عن المتاجرة أو محاولة الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة، وتبعاً لذلك يتم تسجيل الموجودات والمطلوبات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق موجوداتها والوفاء بمطلوباتها أثناء سير العمل المعتاد.

لذلك تحتوي بعض أطر تقديم التقارير المالية على متطلب صريح بوجوب قيام الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرارية، بالإضافة إلى أن المتطلبات المفصلة الخاصة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية والإفصاحات عن البيانات المالية المتعلقة بذلك من الممكن وضعها في معايير محاسبية أو تشريعات أو أنظمة، ومعايير خاصة بأمور يجب أخذها في الاعتبار وإفصاحات يجب إجراؤها فيما يتعلق باستمرارية المنشأة.

وعندما تكون المنشأة على علم - عند قيامها بالتقييم - بوجود شكوك مادية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يجب الإفصاح عن هذه الشكوك، وعندما لا يتم إعداد البيانات المالية على أساس استمرارية المنشأة، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع الأساس الذي تم بناءً عليه إعداد البيانات المالية وأسباب عدم اعتبار المنشأة "منشأة مستمرة".

2.2.3 الأحداث أو الظروف التي تشكك في افتراض المنشأة المستمرة

فيما يلي أمثلة على أحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شكوك جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرارية:

1. أحداث أو ظروف مالية تشمل:

- الافتراضات محدودة الأجل التي يقترب استحقاقها بدون احتمالات حقيقية للتجديد أو السداد، أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل موجودات طويلة الأجل.
- دلائل على سحب الدعم المالي من قبل الداعمين.
- تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تدل عليها البيانات المالية التاريخية أو المتوقعة.
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية.
- خسائر تشغيل كبيرة، أو تدهور كبير في قيمة الموجودات المستخدمة لتوليد تدفقات نقدية.

- و. عدم القدرة على سداد الدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- ز. عدم القدرة على الامتثال لأحكام اتفاقيات القروض.
- ح. تغيير الموردين في التعامل مع المنشأة من البيع على الحساب إلى البيع النقدي.
- ط. عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري أو استثمارات أخرى ضرورية.

2. أحداث أو ظروف تشغيلية وتشمل:

- أ. فقدان مدراء رئيسيين بدون بدلاء.
- ب. فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مزود رئيسي.
- ج. متاعب عمالية أو نقص في الإمدادات الهامة.
- د. نية الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- هـ. صعوبات العمل.
- و. ظهور منافس ناجح جداً.

3. أحداث أو ظروف أخرى وتشمل:

- أ. عدم الامتثال لمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- ب. إجراءات قانونية أو تنظيمية معلقة ضد المنشأة والتي إذا نجحت سينجم عنها مطالبات من غير المحتمل تليبيتها.
- ج. تغييرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يتوقع أن تؤثر بشكل عكسي على المنشأة.
- د. الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.

3.2.3 واجبات ومسؤوليات المدقق بشأن استمرارية المنشأة

يجب على المدقق مراعاة الآتي:

1. أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرارية.
2. أن يبقى متنبهاً أثناء عملية التدقيق للأدلة الخاصة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وإذا تم تحديد هذه الأحداث أو الظروف التي قد يكون لها تأثير هام في قدرة المنشأة على الاستمرارية، فإنه يجب على المدقق النظر فيما إذا كانت تؤثر على تقديراته لمكونات مخاطر التدقيق وأداء الإجراءات التالية:

- أ. مراجعة خطط الإدارة بشأن الإجراءات المستقبلية بناءً على تقييمها للاستمرارية.
- ب. جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتأكيد أو نفي وجود شك مادي من خلال القيام بالإجراءات التي تعتبر ضرورية، بما في ذلك النظر في أثر أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى.
- ج. طلب إقرارات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بخطتها الخاصة بالإجراءات المستقبلية.

3. أن يأخذ في الاعتبار الأحداث والظروف المتعلقة بفرض استمرارية المنشأة أثناء عملية التخطيط، لأن هذا الاعتبار يتيح إجراء مناقشات في أوقات مناسبة أكثر مع الإدارة ومراجعة خطط الإدارة وحل أية مسائل تم تحديدها خاصة باستمرارية المنشأة.

4. وأما إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإجراء تقييم مبدئي، على المدقق أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المقصود لفرض الاستمرارية والاستفسار من الإدارة عما إذا كانت الأحداث والظروف المتعلقة بفرض استمرارية المنشأة قائمة، ويمكن للمدقق أن يطلب من الإدارة البدء في إجراء تقييمها وبشكل خاص عندما يكون قد حدّد الظروف والأحداث المتعلقة بفرض الاستمرارية.

5. أن يأخذ في الاعتبار أثر الأحداث أو الظروف المحددة عند إجراء التقييم المبدئي لمكونات مخاطر التدقيق، وبناءً على ذلك فإن وجودها قد يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. لذلك يجب على المدقق القيام بما يلي:

أ. الاستفسار من الإدارة عن خططها الخاصة بالإجراءات المستقبلية بما في ذلك خططها لتسييل الموجودات أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون أو تخفيض أو تأخير الإنفاق أو زيادة رأس المال.

ب. الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن خطط الإدارة مجدية وأن نتيجة هذه الخطط يتوقع أن تحسن الوضع، وقد تشمل الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بهذا الأمر ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات الأخرى المتعلقة بذلك مع الإدارة.
- مقارنة المعلومات المالية المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج المحققة حتى هذا التاريخ.
- مناقشة وتحليل آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة.
- مراجعة شروط سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم انتهاك أي منها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة كلجنة التدقيق، وتحري أي معلومات تدل على الصعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة بشأن وجود مقاضاة ومطالبات ومدى ومعقولة تقييم الإدارة لنتائجها المالية المتوقعة.
- النظر في خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- مراجعة الأحداث بعد نهاية الفترة لتحديد أي منها قد يؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرارية.

4.2.3 آثار تقييم استمرارية المنشأة على تقرير المدقق

1. إذا كان فرض استمرارية المنشأة مناسباً ولكن يوجد شك مادي بقدرتها على الاستمرارية:
 - أ. إذا تم إجراء إفصاح مناسب في البيانات المالية فإنه يجب على المدقق أن يصدر تقريره بدون تحفظ، إلا أنه يجب عليه تعديل تقرير التدقيق بإضافة فقرة إيضاحية تبين وجود عدم

تأكد مادي فيما يتعلق بالحدث أو الظرف الذي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرارية.

ب. إذا لم يتم إجراء إفصاح مناسب في البيانات المالية، فإنه يجب على المدقق إصدار رأي متحفظ أو رأي سلبي.

2. إذا كان فرض استمرارية المنشأة غير مناسب:

إذا توصلت إدارة المنشأة إلى أن فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد البيانات المالية غير مناسب، فإن البيانات المالية بحاجة لأن يتم إعدادها على أساس بديل وموثوق به كأساس التصفية، ولا يجوز إعدادها وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق. وعندها:

أ. إذا كانت المنشأة لن تستطيع الاستمرار حسب رأي المدقق فإنه يجب عليه إبداء رأي سلبي إذا كانت البيانات المالية قد أعدت على أساس الاستمرارية.

ب. إذا استخدمت المنشأة أساس بديل مقبول، وحدد المدقق أنه بناءً على الإجراءات الإضافية التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها أن الأساس البديل مناسب فإنه يمكن للمدقق إصدار رأي غير متحفظ (نظيف)، إذا كان هناك إفصاح مناسب، إلا أنه قد يحتاج للتأكيد في تقريره بإضافة فقرة توضيحية لجلب انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس.

3. إذا كانت الإدارة غير راغبة في إجراء التقييم للاستمرارية أو توسيعه عندما يطلب منها المدقق ذلك فإنه يجب على المدقق النظر في الحاجة إلى تعديل تقرير التدقيق (رأي متحفظ أو امتناع عن إصدار الرأي) نتيجة لتحديد نطاق عمل المدقق.

4. إذا رفضت الإدارة تقديم الإقرارات التي يراها المدقق ضرورية فإن هذا يمثل تحديداً على نطاق التدقيق، وبالتالي يصدر المدقق رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.

4. مراجعة العمل المنجز من الآخرين

1.4 مراجعة العمل المنجز من الخبراء

1.1.4 طبيعة استخدام الخبراء

قد تشتمل مجالات الخبرة التي قد تستخدم خلال عملية التدقيق، في حقل غير المحاسبة أو التدقيق، ما يلي:

1. تبيين الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والمصانع والآلات، والمجوهرات، والأعمال الفنية، والقطع الأثرية، والأصول غير الملموسة، والأصول المستلمة والالتزامات المتكبدة في اندماجات الأعمال والأصول التي قد تم تخفيض قيمتها.

2. الحساب الاكتواري في الإلتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو برامج منافع الموظفين.

3. تقدير احتياطي النفط والغاز.

4. تقدير الإلتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.

5. ترجمة العقود والقوانين والأنظمة.
6. تحليل قضايا الالتزام بدفع الضرائب المعقدة أو غير العادية.

2.1.4 تحديد الحاجة إلى مدقق خبير

1. الحصول على فهم لطبيعة المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها.
2. تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
3. تصميم وأداء إجراءات الاستجابة الكلية للمخاطر المقيمة عند مستوى البيانات المالية.
4. تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية للاستجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى التأكيد، حيث تتألف هذه الإجراءات من اختبارات لأنظمة الرقابة أو الإجراءات الجوهرية.
5. تقييم مدى كفاءة وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في تكوين الرأي حول البيانات المالية.

إن المدقق الخبير لا يعتبر عضواً في فريق العملية ولا يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة، ومع ذلك قد يقتضي القانون أو النظام في بعض المناطق أن يتم التعامل مع المدقق الخارجي الخبير كعضو من أعضاء فريق العملية، وقد يكون خاضعاً بناءً على ذلك لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، والمتطلبات المهنية الأخرى، حسبما يحدد القانون أو النظام. ولكن ذلك غير مطلوب في معايير التدقيق الدولية.

3.1.4 تقييم كفاءة ومقدرة وموضوعية الخبير

تعد كفاءة ومقدرة وموضوعية الخبير عوامل تؤثر بشكل جوهري على ما إذا سيكون عمله ملائماً لأهداف المدقق، وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير، أما المقدرة فإنها تتعلق بقدرة الخبير على ممارسة تلك الكفاءة في ظروف العملية، وقد تشمل العوامل التي تؤثر على المقدرة، كل من: الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد، وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة التي قد تنشأ من التحيز أو التعارض في المصالح أو تأثير الآخرين على الحكم المهني أو التجاري للخبير.

قد يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بكفاءة ومقدرة وموضوعية الخبير من المصادر التالية:

1. التجربة الشخصية مع عمل سابق لذلك الخبير.
2. المناقشات مع ذلك الخبير.
3. المناقشات مع المدققين الآخرين والأشخاص الآخرين المطلعين على عمل ذلك الخبير.
4. المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير، أو العضوية في هيئة مهنية أو اتحاد صناعة معينة أو رخصة المزاولة أو شكل آخر من أشكال الاعتراف الخارجي.
5. الأوراق والكتب المنشورة لذلك الخبير.
6. سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركة المدقق.

وعند تقييم موضوعية الخبير، قد يقوم المدقق:

1. سؤال المنشأة عن أية مصالح أو علاقات معروفة تملكها المنشأة لدى الخبير بحيث قد تؤثر على موضوعيته.
2. إجراء نقاش مع ذلك الخبير حول أية إجراءات وقائية معمول بها، بما في ذلك المتطلبات المهنية التي تنطبق على الخبير. وتقييم ما إذا كانت الإجراءات الوقائية ملائمة للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول، وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد تكون ذات صلة بحيث تتم مناقشتها مع الخبير ما يلي:
- أ. المصالح المالية.
- ب. علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- ج. توفير خدمات أخرى من قبل الخبير، بما في ذلك توفير الخدمات من قبل المؤسسة في حال كان المدقق الخارجي عبارة عن مؤسسة.

وقد تشمل الإجراءات الخاصة لتقييم مدى ملائمة عمل الخبير لأهداف المدقق على ما يلي:

1. الاستفسارات الموجهة إلى المدقق الخبير.
2. مراجعة أوراق عمل وتقارير المدقق الخبير.
3. الإجراءات التعزيزية مثل:
- أ. مراقبة عمل الخبير.
- ب. فحص البيانات المنشورة مثل التقارير الإحصائية الصادرة عن مصادر موثوقة ذات سمعة طيبة.
- ج. التأكيد على المسائل ذات العلاقة مع الأطراف الخارجية.
- د. أداء إجراءات تحليلية مفصلة.
- هـ. إعادة إجراء الحسابات.
4. إجراء نقاش مع خبير آخر يتمتع بخبرة ذات علاقة عندما تكون نتائج واستنتاجات الخبير غير متوافقة مع أدلة التدقيق الأخرى مثلاً.
5. مناقشة تقرير الخبير مع الإدارة.

2.4 تأثير استخدام الإدارة لخبير

1.2.4 الحصول على فهم لعمل خبير الإدارة

في حالة استخدام المنشأة لخبير في مجالات محددة، كحفظ أصول وسندات ملكية قابلة للتحويل، أو للقيام باستثمار مبالغ محددة وإدارة المحفظة الاستثمارية، وغيرها من الخدمات الأخرى. ويكون ذلك مثبثاً عادةً بكتاب استخدام أو اتفاقية بين المنشأة وذلك الخبير. وهنا يجب على المدقق، فهم:

1. طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير.
2. الأدوار والمسؤوليات الخاصة بذلك الخبير.

3. طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه الخبير.

وتشمل خدمات مؤسسات الخدمة المتعلقة بالتدقيق ما يلي:

1. تجديد السجلات المحاسبية للمنشأة المستخدمة.
2. إدارة الأصول.
3. البدء في معاملات أو تسجيلها أو معالجتها كوكيل للمنشأة المستخدمة.

2.2.4 الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية

1. قد يقلل استخدام مؤسسة خدمة من مخاطر الأخطاء الجوهرية للمنشأة المستخدمة، وبشكل خاص إذا كانت المنشأة المستخدمة نفسها لا تملك الخبرة اللازمة للقيام بهذه الأنشطة.
2. إن تأثير استخدام مؤسسة خدمة على مخاطر الأخطاء الجوهرية في المنشأة المستخدمة يعتمد على طبيعة الخدمات المقدمة وأنظمة الرقابة على هذه الخدمات.

عند تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالأرصدة التي تمثل أصول محتفظ بها أو معاملات تقوم بها مؤسسة خدمة نيابة عن المنشأة المستخدمة، يجب أن يقوم المدقق بـ:

أ. فحص السجلات والوثائق التي تحتفظ بها المنشأة المستخدمة: يتم تحديد موثوقية مصدر الأدلة هذا من خلال طبيعة ومدى السجلات المحاسبية والوثائق المؤيدة التي تحتفظ بها المنشأة المستخدمة.

ب. فحص السجلات والوثائق التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة: من الممكن تحقيق وصول مدقق المنشأة المستخدمة لسجلات مؤسسة الخدمة كجزء من الترتيبات التعاقدية بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة. يمكن كذلك أن يستخدم مدقق المنشأة مدققاً آخر نيابةً عنه للوصول لسجلات المنشأة المستخدمة التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة.

ج. الحصول على مصادقات على الأرصدة والمعاملات من مؤسسة الخدمة: حيث تحتفظ المنشأة المستخدمة بسجلات مستقلة للأرصدة والمعاملات، فإن المصادقة من مؤسسة الخدمة تحقق أدلة تدقيق موثوقة فيما يتعلق بوجود المعاملات والأصول المعنية، فعلى سبيل المثال، عند استعمال مؤسسات خدمة متعددة مثل مدير استثمار وحافظ أمين، وتحتفظ مؤسسة الخدمة هذه بسجلات مستقلة فإنه يمكن لمدقق المنشأة المصادقة على الأرصدة لدى هذه المؤسسات من أجل مقارنة هذه المعلومات مع السجلات المستقلة للمنشأة المستخدمة.

د. أداء إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستخدمة أو التقارير المستلمة من مؤسسة الخدمة: من المحتمل أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية عند الإثبات، وستتأثر بمدى وتفاصيل المعلومات المتوفرة.

إن حقيقة أن المنشأة المستخدمة تستخدم مؤسسة خدمة لا يغير من مسؤولية مدقق المنشأة المستخدمة بموجب معايير التدقيق الدولية فيما يتعلق بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول لدعم رأي مدقق المنشأة المستخدمة. وعندما يبدي مدقق المنشأة رأياً معديلاً بسبب رأي مدقق في تقرير مدقق مؤسسة الخدمة، فإن مدقق المنشأة المستخدمة لا يمنع من الإشارة إلى تقرير مدقق مؤسسة الخدمة إذا كانت تلك الإشارة تساعد في إيضاح السبب للرأي المعدل لمدقق المنشأة المستخدمة، وفي هذه الحالات قد يحتاج مدقق المنشأة المستخدمة إلى موافقة مدقق مؤسسة الخدمة قبل إجراء هذه الإشارة.

5. تقييم أدلة الإثبات

على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة لجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة، في ظل الظروف الخاصة بعملية التدقيق وتقدير المخاطر الجوهرية، واحتمال وجود تحريفات في البيانات المالية. ويتأثر حكم المدقق بالنسبة لأدلة التدقيق فيما إذا كانت كافية ومناسبة بالعوامل التالية:

- أ. أهمية الخطأ المحتمل على مستوى الإثبات (العمليات والأرصدة)، واحتمال أن يكون له أثر جوهري، سواء فردياً أو بالاشتراك مع أخطاء جوهريّة أخرى محتملة في البيانات المالية.
- ب. فاعلية استجابة الإدارة وأنظمة الرقابة للمخاطر.
- ج. الخبرة التي يتم الحصول عليها أثناء عمليات التدقيق السابقة فيما يتعلق بالأخطاء المشابهة المحتملة.
- د. نتائج إجراءات التدقيق التي يتم أدائها، خاصة إذا أظهرت هذه الإجراءات حالات احتيال أو خطأ محددة.
- هـ. مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.
- و. الإقناع في أدلة التدقيق.
- ز. فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية.
- ح. مدى التقديرات المحاسبية والإفصاحات الهامة المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة.
- ط. أنظمة الرقابة المحيطة بالقيود في دفتر اليومية، بما في ذلك القيود غير المتكررة، في دفتر اليومية المستخدمة لتسجيل المعاملات أو التسويات غير المتكررة وغير الاعتيادية.

خصائص أدلة الإثبات:

تمثل أدلة التدقيق المعلومات التي تدعم وتثبت تأكيدات الإدارة، وأي معلومات تتضارب مع التأكيدات. بالإضافة إلى ذلك وفي بعض الحالات يستخدم غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم تمثيل مطلوب) من قبل المدقق وتشكل بذلك أدلة إثبات. إن الحصول على أدلة الإثبات ضروري لدعم رأي وتقرير المدقق، وهي تراكمية من حيث طبيعتها ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات التدقيق المؤداة أثناء سير عملية التدقيق. وتعتبر السجلات المحاسبية للمنشأة مصدراً مهماً لأدلة الإثبات.

ومن خصائص أدلة الإثبات المناسبة:

1. الكفاية: يقصد بالكفاية حجم أدلة الإثبات. ويتأثر حجم أدلة الإثبات المطلوبة:
 - أ. بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء للتحريفات الجوهرية، فكلما كانت المخاطر المقيمة أكثر، كلما زادت الحاجة إلى أدلة تدقيق أكثر.
 - ب. بنوعية هذه الأدلة (كلما كان حجم هذه الأدلة أكبر، كلما قلت الحاجة إلى الأدلة) ومع ذلك، فإن الحصول على أدلة تدقيق أكثر ليعوض عن نوعيتها السيئة.
2. الملاءمة (الكفاءة): ويقصد بها قياس نوعية الأدلة، أي مدى ارتباطها وموثوقيتها في توفير دعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. وتتأثر مدى موثوقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المختلفة التي يتم فيها الحصول عليها. فعلى سبيل المثال، إذا كان هدف إجراءات التدقيق اختبار المبالغة في وجود أو تقييم حسابات الذمم الدائنة (الوجود)، فإن اختبار حسابات الذمم الدائنة المسجلة قد يكون إجراء تدقيق ملائم، ومن ناحية أخرى عند اختبار ما إذا كان هناك تقليل في وجود أو تقييم حسابات الذمم الدائنة (الاكتمال)، فإن اختبار حسابات الذمم الدائنة المسجلة لن يكون مناسباً.
- من الممكن أن توفر مجموعة معينة من إجراءات التدقيق أدلة تدقيق ملائمة لإثباتات معينة ولكن ليس لأخرى، فعلى سبيل المثال، فحص الوثائق المتعلقة بتحصيل الذمم المدينة بعد نهاية الفترة قد يوفر أدلة تدقيق فيما يتعلق بالوجود والتقييم، ولكن ليس بالضرورة القطع (تمييز معاملات فترة محاسبية معينة عن معاملات الفترات السابقة واللاحقة)، وبالمثل فإن الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بإثبات معين، كوجود المخزون ليس بديلاً للحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بإثبات آخر، كتقييم ذلك المخزون، ومن ناحية أخرى فإن أدلة التدقيق من مصادر مختلفة أو التي هي ذات طبيعة مختلفة كثيراً ما تكون مناسبة لنفس الإثبات.
3. الموثوقية: ويقصد بها درجة الاعتمادية التي قد يمنحها المدقق لدليل الإثبات. وتتأثر موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة إثبات، بما يلي:
 - أ. استقلالية المصدر: تزيد موثوقية أدلة الإثبات، عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة. ففاتورة المشتريات أكثر موثوقية من فاتورة المبيعات.
 - ب. فعالية نظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة: تزيد موثوقية أدلة الإثبات التي تولد داخلياً عندما تكون أنظمة الرقابة فعالة.
 - ج. المعرفة المباشرة للمدقق: إن أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق مباشرة، كملاحظة تطبيق نظام الرقابة، تكون أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستنتاج، كالاستفسار عن تطبيق نظام الرقابة.
 - د. إن أدلة التدقيق في الشكل الوثائقي سواء كانت ورقية أو إلكترونية أو بوسيلة أخرى أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفويًا.

- هـ. المعلومة التي يتم الحصول عليها من الشخص المتخصص بها أكثر موثوقية من نفس المعلومة من شخص غير متخصص: فالحصول على معلومة حول وضع المنشأة في قضية ما من محامي المنشأة أكثر موثوقية من المعلومة من موظف آخر.
- و. إن أدلة التدقيق التي توفرها وثائق أصلية أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ أو الصور، لسهولة تزوير الأخيرة.

6. تلخيص الأخطاء غير المصححة

1.6 أسباب البيانات الخاطئة

- بانتهاؤ المدقق من إجراءات التدقيق، يقوم فريق العملية بتجميع الملاحظات التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق، دون أن تأخذ بها الإدارة في تعديل بياناتها المالية، ويمكن أن تنتج البيانات الخاطئة عما يلي:
1. عدم الدقة في جمع ومعالجة البيانات التي يتم بناءً عليها إعداد البيانات المالية.
 2. السهو عن قيمة أو إفصاح مطلوبين وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق.
 3. تقدير محاسبي غير دقيق ناجم عن تجاهل الحقائق أو تفسير خاطئ واضح لها.
 4. تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية غير معقولة أو اختيار تطبيق سياسات محاسبية غير ملائمة.

2.6 تقييم تأثير البيانات الخاطئة

1. في حالة تقدير بيان خاطئ منفرد على أنه جوهري، فإنه من غير المرجح إمكانية تسويته بالبيانات الخاطئة الأخرى، فعلى سبيل المثال، إن إظهار الإيرادات بصورة مبالغ بها جوهرياً، لا يلغى أثره ببيان مبالغ به للمصاريف.
2. إن اعتبار الخطأ في التصنيف جوهرياً، يعتمد على تقييم تأثير البيان الخاطئ للتصنيف على الدين أو الاتفاقيات التعاقدية الأخرى أو التأثير على بنود السطر المختلفة أو الإجمالية الفرعية أو التأثير على النسب الرئيسية. ويمكن أن تكون هناك ظروف يستنتج فيها المدقق أن البيان الخاطئ للتصنيف ليس جوهرياً في سياق البيانات المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية في تقييم البيانات الخاطئة الأخرى، فعلى سبيل المثال، قد لا يعتبر التصنيف الخاطئ بين بنود السطر في الموازنة العمومية جوهرياً في سياق البيانات المالية ككل عندما تكون قيمة التصنيف الخاطئ صغيرة بالنسبة لحجم بنود السطر المعنية في الميزانية العمومية ولا يؤثر التصنيف الخاطئ على قيمة البيان أو النسب الرئيسية.
3. قد تعتبر بعض الأخطاء مهمة ومادية حتى وإن قلت عن مستوى الأهمية النسبية، إن كانت:
 - أ. تؤثر على الالتزام بمواثيق الدين أو المتطلبات التعاقدية الأخرى.
 - ب. تؤثر على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية.

ج. ترتبط باختيار أو تطبيق غير صحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية غير أنه من المرجح أن يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية للفتترات المستقبلية.

د. تخفي تغييراً في اتجاه الأرباح (كأن تمنع ظهور خسارة خلال سنوات تحقيق الربح).

هـ. تؤثر على النسب المستخدمة لتقييم المركز المالي للمنشأة أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية.

و. تؤثر على معلومات القطاع المعروضة في البيانات المالية (مثلاً، أهمية المسألة بالنسبة لقطاع أو جزء آخر من أعمال المنشأة التي تم تحديدها على أنها تلعب دوراً هاماً في عمليات المنشأة أو ربحيتها).

ز. لها تأثير على تعويض الإدارة المتزايد، مثلاً، من خلال ضمان تلبية متطلبات منح العلاوات أو الحوافز الأخرى.

ح. ترتبط ببند تشمل أطراف معينة (مثلاً، ما إذا كانت الأطراف الخارجية للمعاملة مرتبطين بأعضاء من إدارة المنشأة).

ط. سهو في المعلومات لكنه بتقدير المدقق، مهم لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

ي. يؤثر على المعلومات الأخرى التي سيتم الإبلاغ عنها في الوثائق المحتوية على البيانات المالية المدققة. والتي يتوقع المدقق أنها ستؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية.

عندما يكون هناك عدد كبير من البيانات الخاطئة غير المصححة وغير الجوهرية المنفردة ، يمكن أن يقوم المدقق بالإبلاغ عن العدد وإجمالي التأثير النقدي للبيانات الخاطئة غير المصححة بدلاً من تفاصيل كل بيان خاطئ غير مصحح.

3.6 الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتوثيقها

يقوم المدقق بالإبلاغ عن كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم ما لم يحظر القانون أو النظام مثل هذا الأمر. ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات الخاطئة.

إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة التي أبلغ عنها المدقق، فينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب رفض الإدارة عمل التصحيحات، وينبغي أن يأخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية.

قبل تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة خلال عملية التدقيق، ليؤكد ما إذا كانت لا تزال ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة.

على المدقق توثيق ما يلي:

1. مستوى الأهمية النسبية النهائي.
2. كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها.
3. استنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهريّة، منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

7. الاحتفاظ بأوراق العمل

يجب على المدقق توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، كما تضمن المعيار وصفاً للتوثيق بأنه يعني أوراق العمل الأساسية المعدة من قبل المدقق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق. وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

1.7 أهداف أوراق العمل

توفر وثائق التدقيق التي تحقق متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق المحددة بموجب معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة، ما يلي:

1. أساس لإصدار الرأي، أدلة على الأساس الذي يستخدمه المدقق للتوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف الكلية للمدقق.
2. أدلة على تخطيط وأداء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها (بذل العناية المهنية المعقولة).
3. تخدم وثائق التدقيق عدداً من الأهداف الأخرى، مثل:
 - أ. مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
 - ب. مساعدة أعضاء فريق العملية المسؤولين عن الإشراف، في الإشراف على عمل التدقيق، وإخلاء مسؤولياتهم المتعلقة بالعملية.
 - ج. تمكين فريق العملية من أن يكون مسؤولاً عن عمله.
 - د. الاحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عمليات التدقيق المستقبلية.
 - هـ. التمكين من إجراء مراجعات رقابة الجودة والفحوصات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة أو كحد أدنى المتطلبات الطبيعية المطلوبة.
 - و. التمكين من إجراء فحوصات خارجية وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

ويقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير لا يملك أي ارتباط بعملية التدقيق من فهم ما يلي:

1. طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أدائها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
2. نتائج إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
3. المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك والأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها لدى التوصل إلى هذه الاستنتاجات.

2.7 شكل ومحتويات أوراق العمل

يعتمد شكل ومحتوى ومدى وثائق التدقيق على العوامل التالية:

1. حجم ومدى تعقيد المنشأة.
2. طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها.
3. أهمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
4. طبيعة ونطاق الاستثناءات المحددة.
5. الحاجة إلى توثيق استنتاج معين غير قابل للتحديد بسهولة لتوثيق العمل الذي تم أدائه أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
6. منهجية التدقيق والأدوات المستخدمة.

أما الأمور التي قد تحتويها أوراق العمل:

- معلومات حول الهيكل القانوني والتنظيمي للمنشأة.
- خلاصات أو نسخ من المستندات القانونية والاتفاقيات ومحاضر الاجتماعات المهمة.
- معلومات تخص البيئة الصناعية والاقتصادية والقانونية للمنشأة.
- قرائن حول عملية التخطيط تتضمن برامج التدقيق وأية تغييرات عليها.
- قرائن حول فهم المدقق للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية.
- قرائن حول تقديرات المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وأية تعديلات عليها.
- قرائن حول رأي المدقق في أعمال التدقيق الداخلي والاستنتاجات التي توصل إليها.
- تحليل للعمليات والأرصدة.
- تحليل للنسب والاتجاهات المهمة.
- سجل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ونتائج هذه الإجراءات.
- قرائن بأن الأعمال المنجزة من قبل المساعدين قد تم الإشراف عليها ومتابعتها.
- تحديد أسماء القائمين بتنفيذ إجراءات التدقيق ومتى تم إنجازها.
- تفاصيل الإجراءات المطبقة في الفروع أو الشركات التابعة والتي تم تدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات آخر.

- نسخ من الاتصالات التي تتم مع المدققين والخبراء وأطراف ثالثة.
 - نسخ من الرسائل أو المذكرات المتعلقة بأمور التدقيق والتي تم تبليغها أو مناقشتها مع المنشأة، ومن ضمنها شروط التكليف بالتدقيق ونقاط الضعف المهمة في نظام الرقابة الداخلية.
 - كتب التمثيل المستلمة من المنشأة.
 - الاستنتاجات التي يتوصل إليها المدقق والمتعلقة بأوجه عملية التدقيق ومن ضمنها كيفية حل ومعالجة الأمور الاستثنائية وغير العادية إن وجدت، والتي اكتشفت من خلال إجراءات التدقيق.
 - نسخ من البيانات المالية وتقرير المدقق.
- وتعتبر أوراق العمل من ممتلكات المدقق، ومع أن أجزاء أو مستخلصات من أوراق العمل قد ترسل إلى المنشأة حسب حرية اختيار المدقق إلا إنها لا تعتبر بديلة عن السجلات المحاسبية للمنشأة.

3.7 حفظ أوراق العمل

1. الملفات الدائمة: وهو الملف الذي تحفظ فيه المستندات التي قد يحتاجها المدقق في كل سنة تدقيق. وتنقل له هذه المستندات في نهاية كل عملية تدقيق من الملف الجاري. ومن أهم محتوياته:
 - أ. مقتطفات أو نسخ من مستندات الشركة التي يستمر التعامل معها كما تتضمن أيضاً عقد التأسيس والنظام الأساسي، واتفاقيات السندات والعقود.
 - ب. تحليل للحسابات ذات الاستمرارية المهمة للمدقق خلال السنوات السابقة. وتشمل حسابات مثل الدين طويل الأجل، حسابات ملكية المساهمين، الشهرة، والأصول الثابتة.
 - ج. المعلومات المتعلقة بدراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة. ويشمل ذلك الخرائط التنظيمية، خرائط التدفق، قوائم الاستقصاء وباقي المعلومات الأخرى الخاصة بالرقابة الداخلية بما في ذلك لائحة بأنواع الرقابة وأوجه القصور في النظام.
 - د. نتائج الإجراءات التحليلية من عمليات التدقيق بالسنوات السابقة. ومن بين هذه البيانات يتم إدراج النسب المالية والنسب المئوية التي قام المدقق بحسابها، وإجمالي الرصيد أو الرصيد الشهري الذي يتم اختباره.
2. الملفات الجارية: وهو الملف الذي تحفظ فيه كافة أوراق العمل خلال عملية التدقيق، ثم ينقل ما يحتاجه المدقق منها في فترات التدقيق القادمة، إلى الملف الدائم. ويشمل:
 - أ. برنامج التدقيق.
 - ب. المعلومات العامة: وتشمل هذه المعلومات عناصر مثل مذكرات تخطيط التدقيق، ملخصات أو نسخ من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، ملخصات للعقود أو الاتفاقيات التي يتم إدراجها في الملفات الدائمة، ملاحظات حول المناقشات مع العميل، تعليقات فحص أوراق العمل والاستنتاجات العامة.
 - ج. ميزان المراجعة.

- د. قيود التسوية وإعادة التوبيب: عندما يكتشف المدقق وجود تحريف جوهري في الدفاتر المحاسبية، يجب أن يتم تصحيح القوائم المالية.
3. الجداول الداعمة: يشمل الجزء الأكبر من أوراق العمل جداول تفصيلية يعدها العميل أو المدقق ضمن قيم معينة بالقوائم المالية. ومن أمثلتها:
- أ. تحليل حركة الحسابات بدفتر الأستاذ خلال إجمالي الفترة التي يتم إجراء التدقيق فيها.
- ب. ميزان أو قائمة المراجعة ويختلف ميزان المراجعة عن التحليل في أنه يحتوي فقط على المفردات التي تشكل الرصيد الختامي.
- ج. تسوية القيم مثل تسوية أرصدة البنك مع قائمة البنك.
- د. اختبارات المنطقية: وعادةً ما يستخدم المدقق اختبارات المنطقية عند تدقيق مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- هـ. المعلومات، يحتوي هذا النوع من الجداول على معلومات بخلاف أدلة التدقيق.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. يقوم المراجع بتوثيق إجراءاته مستندياً حتى يثبت:
 - أ- صدق وعدالة القوائم المالية.
 - ب- مطابقة إجراءات الفحص لمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها.
 - ج- مطابقة الدفاتر والسجلات المحاسبية د- مطابقة إجراءات الفحص مع متطلبات مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. إدارة العميل.
2. إحدى العبارات التالية غير صحيحة فيما يتعلق بالتوثيق:
 - أ- يقوم المراجع بتوثيق الأمور المهمة ب- يقوم المراجع بتوثيق تخطيط عملية والتي يستخدمها كأدلة إثبات لتدعيم المراجعة. رأيه.
 - ج- تتضمن نسخاً من البيانات المالية د- لا شيء مما ذكر. للشركة والنظام الداخلي للعميل.
3. تستخدم أوراق العمل لتسجيل نتائج إجراءات جمع الأدلة لدى المراجع وهي:
 - أ- تحفظ لدى العميل حتى يستطيع الرجوع ب- تعتبر مدعم أساسي لرأي المدقق حول إليها عند الحاجة. القوائم المالية التي تتم مراجعتها.
 - ج- تعتبر بديل عن السجلات المحاسبية د- تحفظ في الملف الدائم خلال فترة التدقيق. للعميل.
4. يجب أن يحتوي الملف الدائم لأوراق العمل عادةً على:
 - أ- نسخة من خطاب التعاقد والعقود طويلة ب- أسماء وعناوين أفراد فريق التدقيق الأجل. المشترك في المهمة.
 - ج- نسخة من مصادقات العملاء. د- تقرير الوقت والأتعاب.
5. إحدى العبارات التالية غير صحيحة فيما يتعلق بالتوثيق:
 - أ- يقوم المراجع بتوثيق الأمور المهمة والتي ب- يقوم المراجع بتوثيق تخطيط عملية يستخدمها كأدلة إثبات لتدعيم رأيه. المراجعة.
 - ج- تعتبر أوراق العمل من حق المدقق. د- تحفظ أوراق العمل في ملف التدقيق الدائم عند انتهاء التدقيق.

6. تستخدم أوراق العمل لتسجيل نتائج إجراءات جمع الأدلة لدى المراجع وهي:
- أ- تحفظ لدى العميل حتى يستطيع الرجوع ب- تعتبر مدعم أساسي لرأي المدقق حول إليها عند الحاجة.
 - ج- تعتبر بديل عن السجلات المحاسبية د- أداة لتوثيق الإجراءات الرقابية.
 - للعمل.
7. أي من الآتي لا يمثل غرضاً عاماً لأوراق العمل في التدقيق؟
- أ- تنسيق التدقيق.
 - ب- المساعدة في إعداد تقرير التدقيق.
 - ج- دعم القوائم المالية.
 - د- توفير الدليل على عمل التدقيق الذي تم أدائه.
8. يتم استخدام أوراق العمل في التدقيق لتسجيل نتائج إجراءات جمع الأدلة التي يقوم بها المدقق، ويجب أن يتذكر المدقق أن أوراق العمل يجب أن:
- أ- تظل في حوزة العميل حتى يمكنه ب- تظل الدعم الأساسي للقوائم المالية التي التوصل إليها عند الرجوع إلى أمور معينة.
 - ج- تعتبر جزءاً من السجلات المحاسبية د- تصمم لتوافق الظروف المحيطة وتقابل الخاصة بالعمل ويتم حفظها لدى احتياجات المدقق في كل عملية تدقيق.
 - المدقق.
9. يحصل المدقق على أدلة الإثبات من:
- أ- اختبارات الالتزام.
 - ب- الاختبارات الجوهرية.
 - ج- الإجراءات التحليلية.
 - د- جميع ما ذكر.
10. ما هو النوع الذي يجب على المدقق أن يستخدمه من أنواع الأدلة المستندية لكونه أكثر الأدلة التي يمكن الإعتماد عليها؟
- أ- فاتورة البيع التي أصدرها العميل وتم ب- المصادقة الخاصة برصيد أحد المدينين تدعيمها بإيصال الشحن من شركة شحن خارج الشركة.
 - ج- شيك تم إصداره بواسطة الشركة ويحمل د- ورقة عمل تم إعدادها بواسطة مراقب تظهر المدفوع له، وتم إدراجه في قائمة البنك وأرسل بالبريد مباشرة إلى المدقق.
 - تدعيمها بإيصال الشحن من شركة شحن خارج الشركة.
 - ج- شيك تم إصداره بواسطة الشركة ويحمل د- ورقة عمل تم إعدادها بواسطة مراقب تظهر المدفوع له، وتم إدراجه في قائمة البنك وأرسل بالبريد مباشرة إلى المدقق.

11. يتمثل النوع الذي يعتمد عليه المدقق على نحو أكبر من أدلة التدقيق المستندية في:
- أ- الفحص الفعلي الذي يقوم به المدقق. ب- مصادقة تم الحصول عليها مباشرة من طرف ثالث.
 - ج- عمليات حسابية قام المدقق بإجرائها د- المستندات الخارجية. من واقع دفاتر الشركة.
12. يمكن أن يتم التوصل إلى أدلة التدقيق في أشكال مختلفة بدرجات مختلفة من الإقناع. أي من الأدلة التالية تمثل أقل أنواع الأدلة إقناعاً:
- أ- فاتورة البائع. ب- قائمة البنك التي تم الحصول عليها من العميل.
 - ج- العمليات الحسابية التي يجريها المدقق. د- فواتير البيع التي تم ترقيمها على نحو مسبق.
13. أي من عمليات التوثيق التالية تمثل أدنى درجات الإقناع في دعم رأي المدقق:
- أ- جداول تفاصيل الجرد الفعلي للمخزون ب- ملاحظة استنتاج تم التوصل إليها في المعدة بواسطة العميل.
 - ج- ملاحظة قام بها مثنى تم توثيقها في د- قائمة بطلبات المصادقة السلبية التي لم يترك المدقق إستجابة منها.
14. يمكن للمراجع الحصول على أدلة الإثبات أكثر إقناعاً من خلال:
- أ- المصادقات. ب- الإجراءات التحليلية.
 - ج- إقرارات الإدارة. د- الاستفسار.
15. تعتمد كفاءة أدلة الإثبات بشكل أساسي على:
- أ- حكم المدقق. ب- الأدلة وثيقة الصلة بالموضوع.
 - ج- ما هو متاح من بيانات موثوق فيها. د- معايير المراجعة المتعارف عليها.
16. أي من العوامل التالية يعتبر الأكثر أهمية عند تقييم كفاءة الدليل الذي تم الحصول عليه من خلال موظف لدى العميل:
- أ- المعرفة المباشرة للمدقق. ب- التوقيت.
 - ج- درجة تأهيل وتخصص الموظف. د- استقلال المصدر.

17. أي من التالية يعتبر دليل الإثبات الأكثر موثوقية:

- أ- فاتورة بيع آجل مرفقة بسند إخراج ب- فاتورة بيع نقدي. مخزني.
- ج- فاتورة الشراء. د- مذكرة تسوية البنك.

18. أي من التالية يقابل مفهوم إقرارات أو تأكيدات الإدارة (كتاب التمثيل):

- أ- تمثيلات صريحة أو ضمنية مقدمة من ب- مجموعة من أهداف التدقيق التي يجب الإدارة حول البيانات المالية. على المدقق التحقق منها.
- ج- إجراءات تدقيق مصممة لاختبار فعالية د- استخدام المقارنات والعلاقات المالية لتقييم الإجراءات الرقابية. معقولة الأرصدة.

19. خلال تنفيذ التدقيق، تم تجميع البيانات ذات الصلة وإدراجها في أوراق العمل. وينظر إلى أوراق العمل أساساً على أنها:

- أ- سجل يمتلكه العميل للإستنتاجات التي ب- دليل يدعم القوائم المالية. توصل إليها المدققون الذين يقومون بأداء التدقيق.
- ج- تدعيم لامتنال المدقق بالالتزام بمعايير د- سجل يمكن إستخدامه كأساس لعملية التدقيق المتعارف عليها. التدقيق في السنة التالية.

20. على الرغم من تنوع كمية ونوع ومحتوى أوراق العمل في ضوء الظروف المختلفة، إلا أن أوراق العمل عادةً تتضمن:

- أ- نسخ من سجلات العميل التي تم ب- تقييم لكفاءة وكفاية العاملين في فريق اختبارها بواسطة المدقق خلال التدقيق. التدقيق بواسطة الشريك المسؤول عن التدقيق.
- ج- تعليقات العميل بخصوص كفاءة وكفاية د- إجراءات التدقيق التي تم إتباعها أفراد إدارة العميل. والاختبارات التي تم تنفيذها للحصول على الأدلة.

التمرين الثاني:

ما هو تصرف المدقق في الحالات التالية:

1. اختلاف نتائج أدلة الإثبات لنفس البند أو العملية.

2. إذا لم يكن المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.
3. إذا توصل المدقق إلى أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم احتساب أثر الخطأ بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ.
4. إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإجراء تقييم مبدئي لقدرة المنشأة على الاستمرارية.
5. إذا لم يتم إجراء إفصاح مناسب حول الشك بقدرة المنشأة على الاستمرارية في البيانات المالية.
6. إذا كانت المنشأة لن تستطيع الاستمرار حسب رأي المدقق وأعدت البيانات المالية على أساس الاستمرارية.
7. إذا رفضت الإدارة تقديم الإقرارات التي يراها المدقق ضرورية.
8. في حالة استخدام المنشأة لخبير في مجالات محدّدة، وتوثيق ذلك بكتاب استخدام أو اتفاقية بين المنشأة وذلك الخبير.
9. البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق.
10. التحقق من قيمة مخزون بضاعة آخر المدة، علماً أنه تم تعيين المدقق في 2012/1/25 لتدقيق البيانات المالية كما في 2011/12/31، وكان رصيد بضاعة آخر المدة 5 مليون دينار (مادي).

التمرين الثالث:

تتكمّل البيانات المالية بصورتها النهائية غالباً بعد الانتهاء من تنفيذ عملية التدقيق تمهيداً لإصدار الرأي، ويطلب من المدقق عندها القيام بالإجراءات التحليلية. ما هي فائدة هذه الإجراءات في هذه المرحلة.

التمرين الرابع:

ما هي إجراءات تدقيق الأرصدة الإفتتاحية؟

التمرين الخامس:

هناك العديد من المؤشرات على وجود شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، ما هي أهم المؤشرات المتعلقة بالظروف التشغيلية؟

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ب	د	ب	أ	د	ب	ج	د
9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
د	ج	أ	د	أ	أ	ب	أ
17.	18.	19.	20.				
ج	أ	ج	د				

التمرين الثاني:

1. اختلاف نتائج أدلة الإثبات لنفس البند أو العملية:
أ. الاعتماد على المعلومة من المصدر الأكثر موثوقية، فإذا لم يقتنع المدقق بالدليل الموثوق،
ب. القيام بإجراءات تدقيق إضافية.
2. إذا لم يكن المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية:
فإنه يصدر رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.
3. إذا توصل المدقق إلى أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم احتساب أثر الخطأ بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافي:
يصدر المدقق رأي متحفظ أو سلبي.
4. إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإجراء تقييم مبدئي لقدرة المنشأة على الاستمرارية:
على المدقق أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المقصود لفرض الاستمرارية والاستفسار من الإدارة عما إذا كانت الأحداث والظروف المتعلقة بفرض استمرارية المنشأة قائمة.
5. إذا لم يتم إجراء إفصاح مناسب حول الشك بقدرة المنشأة على الاستمرارية في البيانات المالية:
فإنه يجب على المدقق إصدار رأي متحفظ أو رأي سلبي.
6. إذا كانت المنشأة لن تستطيع الاستمرار حسب رأي المدقق وأعدت البيانات المالية على أساس الاستمرارية:
فإنه يجب عليه إبداء رأي سلبي.

7. إذا رفضت الإدارة تقديم الإقرارات التي يراها المدقق ضرورية:
هذا يمثل تحديداً على نطاق التدقيق، وبالتالي يصدر المدقق رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.
8. في حالة استخدام المنشأة لخبير في مجالات محدّدة، وتوثيق ذلك بكتاب استخدام أو اتفاقية بين المنشأة وذلك الخبير:
يجب على المدقق، فهم:
- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير.
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بذلك الخبير.
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه الخبير.
9. البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق:
يقوم المدقق بالإبلاغ عن كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم ما لم يحظر القانون أو النظام مثل هذا الأمر.
10. التحقق من قيمة مخزون بضاعة آخر المدة، علماً أنه تم تعيين المدقق في 2012/1/25 لتدقيق البيانات المالية كما في 2011/12/31. وكان رصيد بضاعة آخر المدة 5 مليون دينار (مادي):
في هذه الحالة لتعيين المدقق بعد تاريخ الجرد، يقوم بالإجراءات البديلة التالية:
أ. إعادة تكوين رصيد المخزون (إضافة المبيعات وطرح المشتريات من 1/1 - 1/25) - إذا تطابق مع الرصيد - الإجراءات غير كافي لصحة هذا الرقم.
ب. القيام بالجرد الفعلي (العينة) لمطابقة الرصيد الحالي.

التمرين الثالث:

فائدة الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية للتدقيق:

1. إلقاء نظرة شاملة على البيانات المالية بصورتها النهائية، وهو ما لم يكن متوفراً في المراحل السابقة.
2. بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المدقق بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة خلال مرحلة التخطيط للتدقيق.
3. التوصل إلى أية أرصدة أو علاقات غير عادية أو غير متوقعة لم يسبق للمدقق تحديدها. وإذا وجدت مثل هذه الأمور فعلى المدقق دراسة الإجراءات المطلوبة للتحقق من هذه الأرصدة أو العلاقات غير العادية.

4. الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها.

5. تقييم استمرارية المنشأة.

التمرين الرابع:

يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. ويتم ذلك من خلال ما يلي:

1. تحديد ما إذا تم ترحيل أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح إلى الفترة الحالية.
2. تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة، وبشكل متسق مع ما هو مطبق في البيانات المالية للفترة الحالية. وفي حال وجود أي تغيير في السياسات المحاسبية، أن يتم معالجة هذه التغيرات وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافي وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق.
3. مراجعة تقارير العمل الخاصة بالمدقق السابق وملاحظاته -إن وجدت- حول الأرصدة الإفتتاحية، وتقييم مدى تأثيرها على بيانات الفترة الحالية.
4. تقييم ما إذا كانت إجراءات التدقيق التي تم القيام بها في الفترة الحالية تقدم أدلة مناسبة وكافية حول الأرصدة الإفتتاحية المدورة.
5. فإذا لم تكن الإجراءات في النقطة السابقة كافية، على المدقق القيام بإجراءات تدقيق محدّدة للحصول على أدلة إثبات فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.

التمرين الخامس:

الأحداث أو الظروف التشغيلية التي قد تعطي مؤشر لوجود شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار:

- أ. فقدان مدراء رئيسيين بدون بدلاء.
- ب. فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مزود رئيسي.
- ج. متاعب عمالية أو نقص في الإمدادات الهامة.
- د. نية الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- هـ. صعوبات العمل.
- و. ظهور منافس ناجح جداً.

محور التدقيق

الفصل الثامن: إصدار التقرير

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- أنواع الرأي الذي قد يصدره المدقق.
- محتويات التقرير القياسي (النظيف).
- الحالات التي يصدر بها الرأي النظيف.
- الحالات التي يتم الخروج بها عن الرأي النظيف.
- التعديلات عن التقرير القياسي لحالات الرأي المعدل.
- تقارير خدمات التأكيد الأخرى التي قد يصدرها المدقق.

1. المقدمة

بعد أن يقوم المدقق بحصر التحريفات غير المصححة، واستكمال إجراءات التدقيق، يقوم المدقق بتحديد نوع الرأي المناسب في ضوء الأخطاء المكتشفة والمتصورة. وعادةً ما يقوم المدقق بمناقشة الإدارة والمكلفين بالحوكمة بأهم النتائج، وأي ملاحظات يرى المدقق ضرورة إيصالها لهم. وسيتم مناقشة هذه الجوانب في هذا الفصل بالتفصيل.

2. الاتصال مع المكلفين بالحوكمة

1.2 أهداف الاتصال

يقصد بالمكلفين بالحوكمة الأشخاص أو المؤسسات، الذين يقع على عاتقهم الإشراف على التخطيط الاستراتيجي للمنشأة وتحقيق الأهداف المرغوبة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشتمل المكلفون بالحوكمة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس رقابة معين. ويقوم المدقق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة خلال مراحل عملية التدقيق بشكل متكرر، وذلك لأسباب مختلفة، أهمها:

- 1- لإبلاغهم بمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم نظرة عامة عن نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها.
- 2- للحصول على معلومات منهم ذات علاقة بعملية التدقيق.
- 3- لتزويدهم بملاحظات تنشأ من عملية التدقيق في الوقت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
- 4- لتشجيع الاتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

2.2 المسائل الواجب إبلاغها للمكلفين بالحوكمة ومناقشتها معهم

هناك العديد من الأمور والمسائل التي تتطلب المناقشة مع المكلفين بالحوكمة، وتختلف درجة أهميتها وفقاً لمدى تأثيرها على عدالة البيانات المالية، وفيما يلي أهم هذه الأمور موزعة حسب مراحلها وطبيعتها:

1. مسؤولية المدقق المتمثلة في أداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية للتعبير عن رأي مناسب حول البيانات المالية.
2. حقيقة أن معايير التدقيق الدولية لا تقتضي من المدقق تصميم إجراءات بهدف تحديد المسائل الإضافية التي يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.
3. نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لها.
4. كيف يقترح المدقق معالجة المخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.
5. أسلوب المدقق في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق.
6. تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في عملية التدقيق.

7. مدى استخدام المدقق عمل التدقيق الداخلي وكيف يمكن أن يعمل التدقيق الخارجي والداخلي معاً على أكمل وجه بطريقة مناسبة.
8. نتائج هامة من التدقيق.
9. جوانب نوعية هامة للممارسات المحاسبية.
10. صعوبات هامة قد يواجهها المدقق أثناء عملية التدقيق، مثل:
 - أ. تأخيرات هامة في توفير الإدارة للمعلومات المطلوبة.
 - ب. الطلب من المدقق إنهاء عملية التدقيق خلال فترة زمنية قصيرة، وبشكل غير ضروري.
 - ج. جهد شامل غير متوقع مطلوب للحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب.
 - د. عدم توفر معلومات متوقعة.
 - هـ. القيود المفروضة على المدقق من قبل الإدارة.
 - و. عدم استعداد الإدارة لإجراء أو توسيع عملية تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة عندما يتم طلب ذلك منها.
11. مسائل هامة تتم مناقشتها أو خاضعة للتراسل مع الإدارة:
 - أ. ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة وخطط واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية.
 - ب. مخاطر الأخطاء المتعلقة بمشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين فيما يخص مسائل المحاسبة أو التدقيق.
 - ج. المناقشات أو المراسلات فيما يخص التعيين لأول مرة أو المتكرر للمدقق فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير التدقيق أو رسوم التدقيق أو الخدمات الأخرى.
12. مسائل ترتبط بشكل مباشر بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، مثل الأخطاء الجوهرية أو الاختلافات الجوهرية في المعلومات التي تصاحب البيانات المالية المدققة التي تم تصحيحها.
13. مسائل متعلقة باستقلالية المدقق:
 - أ. التهديدات التي تواجه الاستقلالية التي يمكن تصنيفها على أنها تهديدات للمصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتأييد والتآلف والمضايقة.
 - ب. الإجراءات الوقائية التي تحددها المهنة، والإجراءات الوقائية في المنشأة، والإجراءات الوقائية على مستوى شركة التدقيق.
14. الأمور الخاصة بالسياسات المحاسبية:
 - أ. مدى ملائمة السياسات المحاسبية المطبقة، ومدى وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة.
 - ب. الاختيار المبدئي والتغييرات في السياسات المحاسبية.
 - ج. تأثير توقيت وطريقة تبني التغيير الحاصل في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة.

د. تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق في الفترة التي يتم فيها تسجيل هذه المعلومات.

15. الأمور المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- أ. تحديد الإدارة للتقديرات المحاسبية.
- ب. إجراءات الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية.
- ج. مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- د. المؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة.
- هـ. الإفصاح عن وجود شكوك حول التقديرات في البيانات المالية.

16. الأمور ذات علاقة:

- أ. التأثير المحتمل على البيانات المالية للمخاطر الهامة الناتجة عن بعض العمليات مثل الدعاوي غير المبتوت فيها، التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.
 - ب. مدى تأثير البيانات المالية بالمعاملات غير العادية، بما في ذلك المبالغ غير المتكررة المعترف بها خلال الفترة، ومدى الإفصاح عن هذه المعاملات بشكل منفصل في البيانات المالية.
 - ج. العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة للأصول والالتزامات، كتقدير العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة.
 - د. التصحيح الاختياري للأخطاء، مثل تصحيح الأخطاء التي تهدف إلى رفع الأرباح، وعدم تصحيح الأخطاء التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح.
17. الإبلاغ عن نواحي القصور في أنظمة الرقابة الداخلية:
- أ. أدلة على نواحي غير فعالة في البيئة الرقابية مثل:
 - وجود معاملات مالية هامة ضمن مسؤولية الإدارة، لا يتم فحصها بدقة بالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
 - وجود احتيال من قبل الإدارة لم يتم منعه من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة.
 - عدم قيام الإدارة باتخاذ إجراء تصحيحي مناسب لمعالجة نواحي قصور هامة تم الإبلاغ عنها في السابق.
 - ب. عدم فعالية أسلوب الإدارة في تقييم المخاطر.
 - ج. استجابة غير فعالة من قبل الإدارة للمخاطر الهامة المحددة.
 - د. وجود أخطاء اكتشفها المدقق، لم يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها من قبل الرقابة الداخلية.
 - هـ. إعادة عرض بيانات مالية صدرت من قبل لتعكس تصحيح خطأ جوهري بسبب الخطأ أو الاحتيال.
 - و. أدلة على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد البيانات المالية.

3. رأي المدقق

تنتهي عملية التدقيق من الناحية الفعلية، بتحديد وإعلان مخرجاتها المتمثلة بإصدار الرأي، الذي تطلب الوصول له، قيام المدقق بكافة الإجراءات التي تم مناقشتها خلال الفصول السابقة، والتي تعتبر مع مرحلة إصدار الرأي الجسم الكامل لعملية التدقيق.

1.3 أنواع الرأي حول البيانات المالية، وظروف إصدارها

في ضوء ما توصل له المدقق من أدلة إثبات، يجب على المدقق تكوين رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ويجب أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام والتقديرات التي تصدرها الإدارة.

وفي سبيل تكوين ذلك الرأي، يقوم المدقق بتقييم ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ. ولتقييم ذلك تؤخذ الأمور التالية بعين الاعتبار:

1. ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (كما تم بيانها في الفصل السابع).
2. ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة (تزيد عن مستوى الأهمية المحدد)، سواء كانت منفردة أو مجتمعة.

وللوصول إلى تقييم الاعتبارين أعلاه، يجب أن يقيم المدقق على وجه الخصوص، ما إذا:

1. كانت البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة.
2. كانت السياسات المحاسبية المختارة، أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ومناسبة.
3. كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة.
4. كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة.
5. كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين، من الحصول على المعلومات المفيدة في اتخاذ قراراتهم المناسبة.
6. كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، مناسبة.

وعند تقييم أدلة الإثبات التي اعتبرها المدقق مناسبة لإصدار الرأي، يقوم المدقق بتحديد الرأي المناسب، من خلال إصدار أحد أنواع الرأي التالية:

1. الرأي غير المعدل (Unqualified Opinion)، ويطلق عليه أيضاً، الرأي النظيف أو القياسي أو الرأي غير المتحفظ. ويدل على أن البيانات المالية تظهر بعدالة الوضع المالي ونتيجة الأداء للمنشأة، وأن البيانات تخلو -بدرجة تأكيد عالية- من التحريفات الجوهرية، التي تزيد عن مستوى الأهمية النسبية. وبالتالي قد يصدر هذا النوع من الرأي بالرغم من وجود أخطاء كونها غير مادية.

2. الرأي المعدل: ويتضمن فئتين من أنواع الرأي:

أ. التعديل في صيغة التقرير القياسي، وذلك بإضافة فقرة توضيحية على تقرير المدقق، أي دون التعديل على الرأي من حيث الجوهر، ويطلق على هذا النوع من الرأي، بالرأي مع فقرة إضافية.

ب. التعديل في الرأي، وتتضمن هذه المجموعة، الآراء التالية:

- الرأي المتحفظ (Qualified Opinion)، ويطلق عليه الرأي المقيد أيضاً.
- الرأي السلبي (Adverse Opinion)، ويطلق عليه الرأي المخالف أو المعاكس أيضاً.
- الامتناع عن إبداء الرأي (Disclaimer Opinion)، ويطلق عليه حجب الرأي أيضاً.

وتصدر هذه الآراء في ضوء الاعتبارات التي يبينها الجدول رقم (8-1) التالي:

جدول رقم (8-1)

اعتبارات تعديل رأي المدقق

سبب التعديل	حكم المدقق حول التأثير المتوقع لسبب التعديل على البيانات المالية	
	تأثير جوهري ولكنه ليس واسع النطاق (مادي)	تأثير جوهري وواسع النطاق (عالي المادية)
البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهريّة	رأي متحفظ	رأي سلبي
تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة	رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء الرأي

وفيما يلي بيان تفصيلي لأنواع الرأي هذه.

2.3 الرأي غير المتحفظ أو النظيف:

ويتم التعبير بهذا الرأي عندما تعطى القوائم المالية صورة عادلة وحقيقية من جميع جوانبها المادية، عن الوضع المالي للمنشأة موضوع التدقيق، وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المحدد، ولذلك فإن تقرير المدقق النظيف يكون على النحو التالي (ويطلق عليه شكل التقرير القياسي):

تقرير المدقق المستقل

(مخاطب مناسب)

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة أ ب ج، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما بتاريخ 31 ديسمبر 20×1 وكل من بيان الدخل الشامل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بهذا التاريخ، وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، وكذلك مسؤولية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول عدالة هذه البيانات المالية بالاستناد إلى عملية التدقيق، ولقد أجرينا عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وتقتضي هذه المعايير أن نمثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

وتتضمن عملية التدقيق أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق الشخصي، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت هذه الأخطاء ناجمة عن احتيال أم خطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق إلى الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد البيانات المالية وعرضها العادل من قبل المنشأة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. كما تتضمن عملية التدقيق تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد بأن أدلة الإثبات التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول لإصدار رأي التدقيق الخاص بنا.

الرأي

برأينا، تعرض البيانات المالية بشكل عادل (أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة)، من كافة النواحي الجوهرية الوضع المالي لشركة أ ب ج، كما بتاريخ من 31 كانون أول 20×1 والأداء المالي لها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بهذا التاريخ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

(سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المدقق بالاعتماد على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير).

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

ويلاحظ من شكل التقرير القياسي أعلاه، أن تقرير المدقق القياسي، يجب أن يكون على شكل نسخة خطية. ويتكون من الأجزاء التالية:

1. العنوان:

يجب أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل.

2. المخاطب:

يجب أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية. وعادةً ما يكون التقرير موجهاً للجهة التي قامت بتعيين المدقق (ارجع إلى تعيين المدقق في الفصل الأول)، كتوجيهه إلى الهيئة العامة في حالة الشركات المساهمة العامة.

3. الفقرة التمهيدية:

يجب على الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق:

- أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.
- أن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها.
- أن تحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية.
- أن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.
- أن تحدد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.

4. مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية:

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان مسؤولية الإدارة (أو أي مسمى آخر مناسب) المتعلقة بالبيانات المالية.

يجب أن يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية، ويجب أن يشمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ.

5. مسؤولية المدقق: يجب أن يورد تقرير المدقق، ما يلي:

- قسم تحت عنوان مسؤولية المدقق.
- أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبني على عملية التدقيق.

- أن عملية التدقيق قد تم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، كما يجب أن يوضح أن هذه المعايير تقتضي امتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي، وأن تخطيطه وأدائه لعملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا.
- أن عملية التدقيق تتضمن أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية.
- أن الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق الشخصي، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. ولدى إجراء هذه التقييمات، يأخذ المدقق بعين الاعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. ويجب التنبيه هنا أنه في الظروف التي تقع فيها على عاتق المدقق مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية، يجب أن يحذف المدقق العبارة التي تنص على أن اعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها.
- أن عملية التدقيق تتضمن أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.
- يجب أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

6. رأي المدقق:

- أن يتضمن تقرير المدقق قسماً تحت عنوان الرأي.
- عند التعبير عن رأي غير معدل حول بيانات مالية، يجب أن يستخدم رأي المدقق إحدى العبارات التالية التي تعتبر متكافئة من حيث المعنى:
- تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية.... وفقاً لـ(إطار إعداد التقارير المالية المعمول به).
- تعبر البيانات المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول.... وفقاً لـ(إطار إعداد التقارير المالية المعمول به).

7. مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير:

في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير في تقرير المدقق حول البيانات المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، يجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير

المدقق مع وضع عنوان فرعي لها، كإعداد تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى، أو غير ذلك حسبما يكون مناسباً.

8. توقيع المدقق:

يجب أن يتم التوقيع على تقرير المدقق.

9. تاريخ تقرير المدقق:

يجب وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها في إصدار رأيه حول البيانات المالية، بما في ذلك كل الأدلة على:

- إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.
- تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

10. عنوان المدقق:

يجب أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

3.3 الرأي المتحفظ أو المقيّد:

يعبر المدقق عن رأي متحفظ، عندما:

1. يقرر المدقق أن الأخطاء التي تحتويها البيانات المالية جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للبيانات المالية.

ويمكن أن ينشأ الخطأ الجوهرية في البيانات المالية، لأسباب تتعلق بـ:

أ. عدم ملائمة السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة، وقد يؤدي ذلك إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية عندما:

- لا تكون السياسات المحاسبية المختارة متسقة مع إطار إعداد البيانات المالية المطبق.
- لا تعرض البيانات المالية، بما في ذلك الملاحظات ذات الصلة، المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

غالباً ما يحتوي أي إطار لإعداد البيانات المالية على متطلبات مراعاة التغييرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها، حينما تغير المنشأة اختيارها لسياسات محاسبية هامة قد ينشأ خطأ جوهرية في البيانات المالية حينما لا تمثل المنشأة لهذه المتطلبات.

ب. تطبيق السياسات المحاسبية المختارة. يمكن أن تنشأ أخطاء جوهرية في البيانات المالية، عندما:

- لا تطبق الإدارة السياسات المختارة تطبيقاً متوافقاً مع التطبيق المطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية. كأن تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكل غير متسق بين فترات مختلفة أو على معاملات أو أحدث مشابهة.
- الخطأ في طريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة.

ج. مدى ملاءمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية، يمكن أن تنشأ الأخطاء الجوهرية عندما:

- لا تشمل البيانات المالية على جميع الإفصاحات التي يوجبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- لا تعرض الإفصاحات في البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- لا تقدم البيانات المالية الإفصاحات اللازمة لتحقيق العرض العادل.

2. يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ويقرر المدقق أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق. ويمكن أن تنشأ عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، للأسباب التالية:

- 1- ظروف خارجة عن إرادة المنشأة، مثل:
 - أ. تعرض سجلات المنشأة المحاسبية للتلوث.
 - ب. مصادرة السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة من قبل السلطات الحكومية.
- 2- ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المدقق، عندما:
 - أ. يترتب على المؤسسة أن تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة لمنشأة زميلة ويكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول البيانات المالية للمنشأة الزميلة لتقييم ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية مطبقة على نحو مناسب.
 - ب. يتم تعيين المدقق في توقيت، يكون المدقق غير قادر فيه على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
 - ج. يصل المدقق إلى استنتاج أن تنفيذ إجراءات جوهرية وحدها غير كافٍ في ظل أن أنظمة الرقابة في المنشأة غير فعالة.

3. قيود مفروضة من قبل الإدارة، مثل:
 - أ. منع الإدارة المدقق من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
 - ب. منع الإدارة المدقق من طلب مصادقة خارجية على أرصدة حسابات محددة.
- وتختلف صياغة التقرير المتحفظ عن التقرير القياسي، كما أنه يختلف بشكل بسيط في حالة اختلاف أسباب التحفظ المشار إليها. وفيما يلي بعض الأمثلة على تقارير تدقيق متحفظة، لأسباب مختلفة، مع إظهار التعبير في صياغة التقرير في كل حالة بخط غامق ومائل.

مثال على رأي متحفظ حيث يكون فريق عملية التدقيق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية مناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول بيانات مالية موحدة:

تقرير المدقق المستقل

(مخاطب مناسب)

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة المرفقة لشركة أ ب ج والشركات التابعة لها والتي تتألف من بيان المركز المالي الموحد كما بتاريخ 31 كانون أول 20×1 وبيان للدخل الشامل الموحد وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بنفس التاريخ، وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية الموحدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وتشتمل هذه المسؤولية على المهام التالية: تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية الذي تراه ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء نتيجة الاحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

يقع على عاتقنا مسؤولية التعبير عن رأي حول هذه البيانات المالية الموحدة بالاستناد إلى عملية التدقيق التي قمنا بها. لقد قمنا بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تقتضي هذه المعايير الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

تتضمن عملية التدقيق تطبيق إجراءات من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية الموحدة وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق الشخصي بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم عن الخطأ وعند القيام بتقييمات المخاطر هذه ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية الموحدة من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف القائمة وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة كما تشتمل عملية التدقيق على مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية الموحدة.

نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس رأينا المتحفظ المتعلق بالتدقيق.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار شركة أ ب ج في شركة س ص ع، وهي شركة زميلة أجنبية مستملكة خلال العام وتتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ 15 مليون دولار في بيان المركز المالي الموحدة اعتباراً من 31 ديسمبر 20×1، وإن حصة شركة أ ب ج في صافي دخل شركة س ص ع التي تبلغ (1) مليون دولار مشمولة في بيان الدخل الشامل الموحد للسنة المنتهية في ذلك الوقت ولم نكن قادرين

على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المبلغ المسجل لأننا لم نملك إذن وصول إلى المعلومات المالية من الإدارة ومن مدققي شركة س ص ع وبالتالي فإننا غير قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أي تعديلات على هذه المبالغ.

الرأي المتحفظ

برأينا باستثناء التأثيرات المحتملة للمسألة الموضحة في الفقرة المتعلقة بأساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية الموحدة بشكل عادل من كافة النواحي الجوهرية (أو توفر نظرة صحيحة وعادلة حول)، الوضع المالي لشركة أ ب ج والشركات التابعة لها كما في 31 كانون أول 20×1 وأدائها المالي والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك الوقت وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

{سيتباين شكل ومحتوى هذا القسم في تقرير المدقق بالاعتماد على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى في ما يخص إعداد التقارير المالية}
{توقيع المدقق}

{تاريخ تقرير المدقق}

{عنوان المدقق}

مثال على رأي متحفظ بسبب خطأ في تطبيق سياسة محاسبية (سيتم عرض الجزء الخاص بالرأي المتحفظ):

نفس فقرات التقرير القياسي، وفي نهاية فقرة مسؤولية المدقق، يتم إضافة:
نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس رأينا المتحفظ المتعلق بالتدقيق.

أساس الرأي المتحفظ

مخزون الشركة وارد في بيان المركز المالي بواقع ×. لم تفصح الإدارة عن المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما الأقل ولكنها أفصحت عن التكلفة وحدها فقط مما يشكل خروجاً عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تشير سجلات الشركة إلى أنه لو أن الإدارة أفصحت عن المخزون بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، فإن مبلغ × كان سيلزم لتخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وعليه كانت تكلفة المبيعات ستزداد بواقع × وكانت ضريبة الدخل وصافي الدخل وحقوق المساهمين ستخفض بواقع × و × و × على التوالي.

الرأي المتحفظ

برأينا أنه باستثناء آثار المسألة المبينة في أساس الرأي المتحفظ فإن هذه البيانات المالية تعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً لـ) المركز المالي للشركة أ كما في 31 ديسمبر 20 × 1 و (د) أدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

مثال على رأي متحفظ بسبب وجود قيود على عمل المدقق (سيتم عرض الجزء الخاص بالرأي المتحفظ):
 قمنا بتدقيق..... (بقية الكلمات مشابهة للكلمات الموضحة في الفقرة التمهيدية)
 وباستثناء ما سيتم بحثه في الفقرة التالية فقد قمنا بالتدقيق وفقاً لـ.. (بقية الكلمات مشابهة للكلمات
 الموضحة في فقرة مسؤولية المدقق).

نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس رأينا المتحفظ المتعلق بالتدقيق.
 لم نقم بالإشراف على الجرد الفعلي للبضاعة كما في 31/ ديسمبر (كانون أول) 20x+، لكون ذلك
 التاريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعييننا كمدققين لحسابات الشركة، وبسبب طبيعة سجلات الشركة،
 فإننا لم نتمكن من تكوين القناعة الكافية حول كمية البضاعة بإجراءات تدقيقية أخرى.
 وبأينا، وباستثناء تأثيرات مثل هذه التسويات، إن وجدت، والتي قد تكون ضرورية فيما لو تمكنا من
 تكوين القناعة بكميات البضاعة الفعلية، فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية و..... (بقية الكلمات
 مشابهة للكلمات الموضحة في فقرة الرأي القياسي).

4.3 الرأي السلبي:

على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص، بعد أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة، إلى
 أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل جوهرية وواسعة النطاق أيضاً في البيانات المالية.
 وبإصدار هذا الرأي، فإن المدقق يبين أن البيانات المالية مضللة، ولا يجوز الاعتماد عليها من قبل
 المستخدمين.

حينما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي، فعلى المدقق أن يعدل وصف مسؤوليته بحيث يفيد بأنه
 يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس يقوم عليه رأي المدقق المعدل حول
 التدقيق.

وتكون صياغة التقرير السلبي كما في التقرير القياسي حتى نهاية فقرة مسؤولية المدقق، ثم يضاف ما يلي:
 أساس الرأي السلبي

كما أوضحنا في الملاحظة x، لم تقم الشركة بتوحيد البيانات المالية للشركة التابعة ب التي إستملكته
 خلال عام 20x1 لأنها لم تتمكن بعد من التأكد من القيم العادلة لبعض الأصول المادية والالتزامات
 الخاصة بالشركة التابعة في تاريخ الاستملاك، وبالتالي تم المحاسبة على هذا الاستثمار على أساس
 التكلفة. كان يجب بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية أن يتم توحيد البيانات المالية مع الشركة
 التابعة لأنها خاضعة لسيطرة الشركة، ولو أنه تم توحيد الشركة ب لتأثرت العديد من المكونات في
 البيانات المالية المرفقة تأثراً جوهرياً، لم نستطع تحديد آثار عدم إجراء التوحيد على البيانات المالية
 الموحدة.

الرأي السلبي

برأينا أنه نظراً لأهمية المسألة التي نوقشت في فقرة أساس الرأي السلبي فإن البيانات المالية الموحدة لا
 تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً لـ) المركز المالي للشركة أ وشركاتها التابعة كما

في 31 كانون أول 1 × 20 و(ل) أدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

5.3 الامتناع عن إبداء الرأي (حجب الرأي):

على المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق.

حينما يحجب المدقق الرأي لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، فعلى المدقق أن يعدل الفقرة الافتتاحية لتقرير المدقق بحيث تفيد بأن عملية التدقيق نفذت لتدقيق البيانات المالية، وعلى المدقق أيضاً أن يعدل فقرة مسؤولية المدقق بحيث يبين: **تكمّن مسؤوليتنا في التعبير عن رأي حول البيانات المالية بناءً على إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية نظراً للمسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإعطاء أساس يقوم عليه رأي التدقيق.**

وفيما يلي التعديلات على صياغة التقرير القياسي في حالة حجب الرأي:

1. حجب الرأي نتيجة عدم قدرة المدقق الوصول إلى أدلة الإثبات:

مسؤولية المدقق

تكمّن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ولكن نظراً للمسألة المبينة في فقرة أساس حجب الرأي فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين أساس يبنى عليه رأي التدقيق

أساس حجب الرأي

استثمار الشركة في مشروعها المشترك مع الشركة ب (الدولة ص) مسجل بواقع × في بيان المركز المالي للشركة ويشكل ذلك ما يزيد على 90% من الأصول الصافية كما في 31 كانون أول 1 × 20 تعذر علينا التواصل مع الإدارة ومع مدققي الشركة ب بما في ذلك تعذر وصولنا إلى وثائق التدقيق الخاصة بمدققي الشركة ب، ونتيجة لذلك لم نتمكن من معرفة ما إذا كانت التعديلات ضرورية فيما يتعلق بحصة الشركة التناسبية من أصول الشركة ب التي تسيطر عليها سيطرة مشتركة وحصتها التناسبية من التزامات الشركة ب و التي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة وحصتها التناسبية من دخل ومصاريف الشركة ب عن تلك السنة والمكونات التي يتكون منها بيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

حجب الرأي

نظراً لأهمية المسألة المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس يبنى عليه رأي التدقيق، وبالتالي فإننا لا نعبر عن رأي حول البيانات المالية.

2. حجب الرأي نتيجة عدم قدرة المدقق الوصول إلى أدلة الإثبات بسبب قيود من الإدارة: مسؤولية المدقق

تضمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ولكن نظراً للمسألة المبينة في فقرة أساس حجب الرأي فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين أساس يبنى عليه رأي التدقيق.

أساس حجب الرأي

لم يتم تعييننا كمدققين للشركة إلا بعد 31 كانون أول 20×1 وبالتالي لم نشهد الجرد الفعلي للمخزون في بداية السنة ونهايتها، ولم نقتنع بوسائل بديلة تتعلق بكميات المخزون المحتفظ بها بتاريخ 31 كانون أول 20×0 و 20×1 المفصح عنها في بيان المركز المالي بواقع × و × على التوالي، وبالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد أنظمة جديدة محوسبة لحسابات الذمم المدينة في شهر أيلول عام 20×1 أدى إلى العديد من الأخطاء في حسابات الذمم المدينة، اعتباراً من تاريخ تدقيقنا، كانت الإدارة لا تزال مستمرة في عملية تصحيح أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء، لم نتمكن من خلال وسائل أخرى من التأكد أو التحقق من حسابات الذمم المدينة الواردة في بيان المركز المالي بواقع مبلغ إجمالي مقداره × كما في 31 كانون أول 20×1. ونتيجة هذه المسائل لم نتمكن من معرفة ما إذا تبين من أن أي تعديلات كانت ضرورية أم لا فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون وحسابات الذمم المدينة والمكونات التي يتكون منها بيان الدخل الشامل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

حجب الرأي

نظراً لأهمية المسألة المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس يبنى عليه رأي التدقيق، وبالتالي فإننا لا نعبر عن رأي حول البيانات المالية.

وبلاحظ بالتالي من صيغة التقرير، أن حجب الرأي يتضمن رسالة لمستخدمي البيانات المالية، بأن مسألة اعتمادهم على البيانات المالية تعود لحكمهم الشخصي. وأن المدقق غير مسؤول عن ذلك.

6.3 الفقرة الإضافية:

يتم إضافة فقرة إضافية عند رغبة المدقق:

1. شد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية، ولكنه عالي الأهمية لفهم المستخدمين للبيانات المالية (فقرة التأكيد).
2. شد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية، المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره (الفقرة الأخرى أو التوضيحية). فقد يرى المدقق أنه من الضروري إدراج فقرة أخرى في تقريره لتوضيح لم تعذر على المدقق الانسحاب من عملية التدقيق نتيجة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية.
- فقرة التأكيد: فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية، ويرى المدقق الإشارة إليه في تقريره لأهميته لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
- الفقرة الأخرى: فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها بالبيانات المالية والذي يتعلق بنظر المدقق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

- عندما يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقريره يجب عليه:

1. إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقريره.
 2. استخدام العنوان " تأكيد الأمر " أو عنوان مناسب آخر.
 3. إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان في البيانات المالية الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل.
 4. الإشارة إلى أن هذه الفقرة لا تؤثر على نوع رأي المدقق.
- أما بخصوص الفقرة الأخرى على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المدقق تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان مناسب آخر، ويجب على المدقق إجراء هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي أو أي فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقرير المدقق حسب محتوى الفقرة.

- الظروف التي تكون فيها فقرة التأكيد ضرورية:

1. عدم التيقن فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية لإجراء قضائي.
2. التطبيق المبكر لأحد معايير المحاسبة الجديدة، الذي يملك أثراً كبيراً على البيانات المالية.
3. كارثة كبيرة أثرت، أو لا تزال تؤثر بشكل كبير على المركز المالي للمنشأة.
4. الشك في استمرارية المنشأة.
5. التأكيد على أحداث قد تؤثر مستقبلاً في البيانات المالية.
6. التحول إلى سياسات محاسبية جديدة مسموح بها.
7. قبول المدقق لمبررات الخروج عن المعايير المحاسبية من قبل العميل.

4. ملاحظات على صياغة التقرير المعدل

1. على المدقق حينما يعدل الرأي حول البيانات المالية أن يضيف فقرة قبل فقرة الرأي في تقريره تعطي وصفاً حول المسألة التي دعت إلى التعديل، واستخدام العنوان التالي "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي" حسب المناسب.
2. إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بمبالغ محدّدة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، فعلى المدقق أن يبين في فقرة أساس التعديل وصفاً وتعداداً للآثار المالية للخطأ ما لم يكن ذلك غير قابل للتطبيق، وإذا كان تعداد الآثار المالية غير قابل للتطبيق فعلى المدقق أن يفصح عن ذلك في فقرة أساس التعديل.

5. أمور أخرى مرتبطة بتقرير المدقق

1.5 امتثال المدقق لأكثر من إطار إبلاغ مالي لنفس العملية

قد يمثل المدقق خلال إجراء عملية تدقيق لأكثر من إطار إبلاغ مالي (وفقاً لمعايير التدقيق الوطنية والدولية مثلاً)، وعندها قد يشير تقرير المدقق إلى الإطارين، فقط في حالة عدم وجود تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير التدقيق الوطنية وتلك الواردة في معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي قد يقود المدقق إلى تكوين رأي مختلف.

في حال امتثال البيانات المالية لكل إطار بشكل منفصل، يتم التعبير عن رأيين، بشكل منفصل أو في جملة واحدة (مثال ذلك، تم عرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في المنطقة س ومعايير الإبلاغ المالي الدولية).

وفي حال امتثال البيانات المالية لأحد الإطارين ولكنها أخفقت في الامتثال للإطار الآخر، يمكن التعبير عن رأي غير معدل بأن البيانات المالية معدة وفقاً لأحد الإطارين، مع التعبير عن رأي معدل حول الإطار الآخر.

2.5 المعلومات الملحقة المعروضة مع البيانات المالية

في حال عرض معلومات إضافية ملحقة بالبيانات المالية غير مطلوبة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، يجب أن يقيم المدقق ما إذا تم التفريق بوضوح بين هذه المعلومات الملحقة والبيانات المالية المدققة. وفي حالة عدم التمييز بينهما بوضوح، يجب أن يطلب المدقق من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات الملحقة غير المدققة، وفي حال رفضت الإدارة القيام بذلك، يجب أن يوضح المدقق في التقرير أن تلك المعلومات الملحقة غير مدققة.

يجب أن يشمل رأي المدقق المعلومات الملحقة التي لا يقتضيها إطار إعداد التقارير المالية والتي تشكل مع ذلك جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية بما أنه لا يمكن التفريق بينها بوضوح نظراً لطبيعتها أو كيفية عرضها.

إذا كانت تقتضي ضرورة مراجعة المعلومات الأخرى وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة، فيجب أن يبلغ المدقق هذه المسألة إلى المكلفين بالحوكمة، باستثناء إذا كان جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة. عندها عليه أن يقوم بما يلي:

1. تضمين الفقرة الإضافية الأخرى في تقرير المدقق بحيث تصف التعارض الجوهرية.
2. التوقف عن العمل على تقرير المدقق.
3. الانسحاب من العمليات حيث يكون ذلك مسموحاً به بموجب قانون أو تشريع.

3.5 تصرف المدقق اتجاه القيود المفروضة عليه:

1. إذا فرضت الإدارة قيوداً على نطاق التدقيق، قد يؤدي إلى التعبير عن رأي متحفظ حول البيانات المالية، على المدقق أن يطلب من الإدارة أن ترفع القيود.
2. إذا رفضت الإدارة رفع هذه القيود، فعلى المدقق أن يتصل مع المكلفين بالحوكمة لمناقشة هذه المسألة ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على أداة تدقيق مناسبة وكافية.
3. إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن:
 - أ. أن يصدر رأي متحفظ، إذا اعتبر أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.
 - ب. إذا اعتبر أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق، لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمراً غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف فعلى المدقق أن:
 - ينسحب حيثما كان قابلاً للتطبيق أو ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.
 - إذا لم يكن الانسحاب من التدقيق قابلاً للتطبيق أو ممكناً فعليه أن يحجب الرأي حول البيانات المالية.

6. تدقيق البيانات المالية الصادرة لأغراض خاصة

- قد تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية لصالح أطراف خاصة، ومن الأمثلة على ذلك:
1. على أساس ضريبي للمحاسبة على بيانات مالية ترافق الإقرار الضريبي للمنشأة.
 2. على أساس المدفوعات والإيصالات النقدية للمحاسبة على معلومات التدفق النقدي التي قد يطلب من المنشأة إعدادها للدائنين.
 3. أحكام إعداد التقارير المالية التي تضعها جهة منظمة (كالبنك المركزي للبنوك) لتلبية متطلبات الجهة المنظمة المذكورة.
 4. أحكام إعداد التقارير المالية في عقد ما، مثل عقد سند أو عقد قرض يشترطها الطرف الآخر.

يجب أن يتضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة على فقرة تأكيد تنبه مستخدمي تقرير المدقق إلى أن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص وأنها قد تكون غير مناسبة لهدف آخر، ويجب على المدقق أن يضمن هذه الفقرة تحت عنوان مناسب، وفيما يلي نموذج لهذا التقرير:

"أعدت البيانات المالية من قبل إدارة شركة أشخاص وفقاً للأساس الضريبي (أي إطار الهدف الخاص) من أجل مساعدة الشركاء في إعداد إقرارات ضريبة الدخل الخاصة بهم. ليس لدى الإدارة خيار بشأن أطراف إعداد التقارير المالية.

من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الحوكمة الداخلية في شركة الأشخاص. يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد بأن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا أن البيانات المالية لشركة الأشخاص أ للسنة المنتهية بتاريخ 31 كانون أول 20×1 قد أعدت، من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لـ (وصف قانون ضريبة الدخل المعمول به) التابع للاختصاص.

أساس المحاسبة والقيود على التوزيع والاستخدام

نود أن نلفت الانتباه دون تعديل رأينا إلى الملاحظة × في البيانات المالية التي تصف أساس المحاسبة. تعد البيانات المالية لمساعدة ملاك شركة الأشخاص أ على إعداد إقرارات ضريبة الدخل الخاصة بهم، وقد تكون البيانات المالية نتيجة لذلك غير مناسبة لهدف آخر. إن تقريرنا خاص بشركة الأشخاص أ وشركائها ولا يجب توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف غير شركة الأشخاص أ وشركائها.

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

– إعداد تقرير تدقيق جزء من البيانات المالية:

قد يطلب من المدقق تدقيق جزء من البيانات المالية، كقائمة المركز المالي، أو حسابات الذمم المدينة وغيرها. ويكون تقرير المدقق مشابه من حيث الشكل لتقرير عملية التدقيق. وفيما يلي مثال على ذلك:

تقرير المدقق المستقل

(المخاطب المناسب)

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للشركة أ كما في 31 كانون أول 20×1 وملخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى (ويشار إليها معاً بـ "البيان المالي").

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد هذا البيان المالي وعرضه عرضاً عادلاً وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في الاختصاص المتعلق بإعداد هذا البيان المالي الذي يكون خالياً من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيان المالي بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الامتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كان البيان المالي خالياً من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيان المالي وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيان المالي سواء كانت نتيجة الاحتيال أو الخطأ، ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيان المالي من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة، يشمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية إن وجدت، التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيان المالي. نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا إن البيان المالي يعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية المركز المالي للشركة أ كما في 31 كانون أول 20×1 وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في الاختصاص × المتعلق بإعداد البيان المالي.

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

7. تقرير تدقيق البيانات المالية الملخصة

هي عبارة عن معلومات مالية ملخصة مشتقة من بيانات مالية كاملة إلا أنها تحتوي على تفاصيل أقل. ولكنها رغم ذلك تعطي عرضاً منظماً متسقاً مع ذلك الذي توفره البيانات المالية الخاصة بموارد المنشأة أو التزاماتها في نقطة معينة من الزمن أو التغييرات فيها لمدة من الوقت، ويمكن أن تستخدم اختصاصات (أطر إعداد خاص) مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف المعلومات المالية التاريخية.

على المدقق أن يقبل عملية إعداد تقرير حول بيانات مالية ملخصة وفقاً لهذا المعيار فقط حينما يكون مشاركاً في تنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية التي اشتقت منها البيانات المالية الملخصة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتحتوي صيغة الرأي على إحدى العبارات التالية:

1. البيانات المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع البيانات المالية المدققة وفقاً لـ (المعايير المطبقة).

2. البيانات المالية الملخصة عبارة عن ملخص عادل للبيانات المدققة وفقاً لـ (المعايير المطبقة).

يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة، ويشير المدقق إلى أن البيانات المالية الملخصة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريره حول البيانات المالية المدققة والتي قد يلزمها تعديل أو إفصاح في البيانات المالية المدققة.

إذا علم المدقق بحقائق ظهرت في تاريخ تقريره على البيانات الملخصة لم يكن على علم بها مسبقاً، فلا يجوز أن يصدر تقريره، إلى أن يستكمل المدقق أخذ أثر الحقائق بالبيانات المالية المدققة بعين الاعتبار. وفيما يلي مثال على تقرير المدقق لبيانات مالية مختصرة مع الإشارة إلى العبارات المميزة له بالخط الغامق:

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

(المخاطب المناسب)

البيانات المالية الملخصة المرفقة، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في 31 كانون أول 20×1، وبيان الدخل الشامل الملخص وبيان التغييرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية بذلك التاريخ والملاحظات ذات العلاقة مشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ 31 كانون أول 20×1 لقد عبرنا عن رأي غير معدل حول البيانات المالية في تقريرنا المؤرخ بتاريخ 15 شباط 20×2. هذه البيانات المالية والبيانات المالية الملخصة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا حول هذه البيانات المالية.

لا تحتوي البيانات المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب (إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية المدققة للشركة أ)، وبالتالي فإن قراءة البيانات المالية الملخصة لا يعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة للشركة أ.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد ملخص للبيانات المالية المدققة وفقاً لـ (إطار إعداد التقارير المالية).

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيانات المالية الملخصة بناءً على إجراءاتنا التي تم تنفيذها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 810، عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

الرأي

برأينا أن البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ 31 كانون أول 20×1 متسقة، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو عبارة عن ملخص عادل لـ) تلك البيانات المالية وفقاً لـ (إطار إعداد التقارير المالية).

(توقيع المدقق)

(تاريخ تقرير المدقق)

(عنوان المدقق)

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. في حالات عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية متى كان ذلك ضرورياً، عندها يجب أن يُبدي المراجع رأياً:

- أ- متحفظاً أو سلبياً. ب- متحفظاً أو امتناع.
ج- امتناع أو سلبياً. د- متحفظاً أو سلبياً أو امتناع.

2. في حال عدم حضور الجرد الفعلي للمخزون المادي وعدم كفاية أدلة الإجراءات الأخرى يصدر المدقق رأي :

- أ- سلبى. ب- متحفظ.
ج- نظيف. د- أ أو ب.

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن الأسئلة (3 - 6):

تم تكليف المدقق بتاريخ 2008/6/12 لتدقيق البيانات المالية للفترة المنتهية بتاريخ 2008/9/30، وقام مجلس الإدارة بتزويد المدقق بالبيانات المالية النهائية بتاريخ 2008/11/12 وصدرت البيانات بعد المصادقة عليها من الهيئة العامة بتاريخ 2009/1/20 وتضمنت رأياً متحفظاً.

3. أي من التواريخ التالية يمكن أن يؤرخ به تقرير المدقق:

- أ- 2008/10/30 ب- 2009/1/5
ج- 2009/2/5 د- جميع ما ذكر.

4. إحدى العبارات التالية غير صحيحة فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة محاسبياً:

- أ- هي الأحداث التي تقع بين 2008/12/31 - 2009/4/30.
ب- هي الأحداث التي تقع بين 2008/10/1 - 2008/11/12.
ج- هي الأحداث التي تقع بين 2008/10/1 - 2009/1/20.
د- لا شيء مما ذكر.

5. يتم الإشارة لتحفظ المدقق في:

- أ- فقرة إضافية بين فقرة المقدمة وفقرة ب- فقرة إضافية بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.
ج- فقرة الرأي.
د- (ب + ج).

6. لا يجوز للمدقق تعديل رأيه بعد تاريخ:

- أ- انتهاء العمل الميداني. ب- 2009/1/20.
ج- 2008/11/12. د- لاشيء مما ذكر.

7. يتم الإشارة بشكل صريح إلى استقلالية المدقق في فقرة:

- أ- العنوان. ب- المقدمة.
ج- مسؤولية المدقق. د- أ أو ج.

استخدم المعلومات التالية للإجابة عن الفقرات (8-10):

إذا كان مقدار التحريف غير المصحح في عينة من الذمم 15000 دينار، وكان رصيد الذمم المدينة 300000 دينار وتشكل 60% من إجمالي الأصول. وكان حجم العينة المدروسة 50% من رصيد الذمم. وأن مستوى الأهمية النسبية 10% من الأصول.

8. إن حجم الخطأ غير المصحح المقدر في المجتمع هو:

- أ- 37500 دينار. ب- 30000 دينار.
ج- 15000 دينار. د- 50000 دينار.

9. إن مستوى الأهمية النسبية الذي اعتمده المدقق هو:

- أ- 15000 دينار. ب- 50000 دينار.
ج- 18000 دينار. د- 30000 دينار.

10. إن الرأي الذي سيصدره المدقق بناءً على التحريف أعلاه هو:

- أ- نظيف. ب- نظيف مع فقرة إيضاحية.
ج- متحفظ. د- امتناع.

11. إذا رفضت الإدارة تسجيل المخزون بصافي قيمته القابلة للتحقق حيث أنها تختلف عن التكلفة

بمقدار 15000 دينار وكان مستوى الأهمية النسبية 10000 دينار للزيادة في الأصول و20000

دينار للتخفيض فيها، إن الرأي الذي سيصدره المدقق هو:

- أ- نظيف. ب- نظيف مع فقرة إيضاحية.
ج- امتناع. د- متحفظ.

12. إذا رفضت الإدارة تسجيل التدني في الأصول الثابتة البالغ 60000 دينار، وكان مستوى الأهمية النسبية 100000 دينار للزيادة في الأصول و 200000 دينار للتخفيض فيها، و 40000 دينار للزيادة في الربح و 70000 دينار للتخفيض فيه. إن الرأي الذي سيصدره المدقق هو:

- أ- نظيف.
ب- نظيف مع فقرة إيضاحية.
ج- امتناع.
د- متحفظ.

13. طلب المدقق من الإدارة إلغاء عملية بيع بقيمة 200000 دينار بمجمل ربح 25% مؤرخة 2009/12/28 كون عملية التسليم الفعلي تمت بتاريخ 2010/1/7، وكان مستوى الأهمية النسبية (لعامي 2009 و 2010) 40000 دينار للزيادة في الربح و 60000 دينار للتخفيض فيه. إن رأي المدقق في ضوء هذا الخطأ لعامي 2009 و 2010 هو..... على التوالي:

- أ- نظيف ومتحفظ.
ب- نظيف ونظيف.
ج- متحفظ ونظيف.
د- متحفظ ومتحفظ.

14. إذا أظهرت إحدى الشركات الذمم الدائنة والمدينة بالتقاص (بالتفرقة بينهما) في قائمة المركز المالي وكان حجم الأصول المبدئي 250000 دينار وطلب المدقق فصل الذمم المدينة البالغة 40000 دينار عن الذمم الدائنة البالغة 10000 دينار، وقامت الشركة بذلك. وحدد المدقق مستوى الأهمية النسبية بـ 10% من الأصول. إن مستوى الأهمية النسبية للأصول هو:

- أ- 25000 دينار.
ب- 29000 دينار.
ج- 26000 دينار.
د- غير ذلك.

التمرين الثاني:

لديك قائمتان، والمطلوب وضع رمز الإجابة الصحيحة (الرمز فقط) من القائمة الأولى في الفراغ المخصص في عبارات القائمة الثانية:

القائمة الأولى:

- أ. سابقة.
ب. لاحقة.
ج. أعلى/أكبر.
د. أدنى/أقل.
هـ. الإجراءات التحليلية.
و. الحكم الشخصي.
ز. مفهوم نسبي.

- ح. خطأ.
- ط. المادية.
- ي. الوجود.
- ك. احتيال.
- ل. الحدوث.
- م. الاكتمال.
- ن. قناعة.
- س. سلبي.
- ع. امتناع.
- ف. نظيف.
- ص. غير المادية.

القائمة الثانية:

- 1- من معوقات تحديد مستوى الأهمية النسبية أنها
- 2- يعتبر استخدام من أساسيات تحديد الأهمية النسبية.
- 3- تصبح التحريفات الناتجة عن مادية.
- 4- كلما كان عدد وتنوع المستخدمين أعلى كلما كان مستوى الأهمية النسبية
- 5- تعتبر مرحلة تقدير مخاطر عملية التدقيق المقبولة لمرحلة فهم طبيعة النشاط.
- 6- يعتبر مستوى الأهمية النسبية للتخفيض في قيمة الأصول المتداولة من زيادتها.
- 7- إذا كان مستوى الأهمية النسبية من إجمالي التحريفات المكتشفة، يصدر المدقق رأي سلبي.
- 8- تفيد في تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
- 9- إن إرسال المصادقات للذم المدينة يحقق هدف
- 10- بشكل عام، يكون خطر التدقيق المقبول لشركات الأشخاص من شركات الأموال.

التمرين الثالث:

- قام المدقق الخارجي بإصدار تقريره المتحفظ حول البيانات المالية لشركة النور كما في 2011/12/31 بتاريخ 2012/3/22. وقد انتهى المدقق من إجراءات التدقيق منذ 2012/3/12. وكان سبب التحفظ عدم إفصاح المنشأة عن وجود شكوك حول قدرتها على الاستمرارية. وأقر مجلس الإدارة إصدار البيانات المالية في 2/18 ودعا الهيئة العامة في 3/11 إلى الاجتماع بتاريخ 3/31 للمصادقة على البيانات المالية.

- قررت الإدارة بتاريخ 2012/3/15 إعدام دين مادي لأحد العملاء لإعلان إفلاسه علماً بعدم وجود مخصص ديون لهذا العميل مسبقاً.

المطلوب: اختر الإجابة الصحيحة لل فقرات التالية، بوضع رمز الإجابة الصحيحة من الإجابات المرفقة:

1. يؤرخ تاريخ المدقق في
2. لا يجوز أن يكون تاريخ تقرير المدقق سابقاً لتاريخ
3. يعتبر المدقق عن تتبع قرار إعدام الدين أعلاه.
4. في حالة علم المدقق بقرار إعدام الدين، فإنه سيقوم على الأغلب بالإطلاع على محاضر مجلس الإدارة التي تمت بعد
5. إذا قامت الإدارة بتعديل البيانات وأخذ مخصص مناسب، فيجب على المدقق
6. إذا رفضت الإدارة تعديل البيانات المالية، فإن الرأي الجديد للمدقق سيكون
7. المدقق غير مسؤول عن تتبع الأحداث التي تقع بعد
8. لو علم المدقق بالقرار في 2012/4/15 فيجب عليه
9. لو أن الشركة أفصحت عن الشك باستمراريتها، لكان رأي المدقق
10. لو كانت المنشأة غير مستمرة وأعدت بياناتها وفقاً لأساس الاستحقاق، فإن رأي المدقق سيكون

أ- غير مسؤول	ب- 2012/2/18	ج- 2012/3/11	د- 2012/3/12
هـ- مسؤول	و- 2012/3/22	ز- 2012/3/31	ح- نظيف
ط- متحفظ	ي- سلبي	ك- تعديل تاريخ الرأي	ل- لا شيء مما ذكر

التمرين الرابع:

ضع رمز الإجابة الصحيحة لنوع الرأي الذي يتناسب مع الحالات التالية:

1. إفصاح المنشأة عن شكوك مادية لعدم الاستمرارية.
2. إذا رفضت الإدارة تسجيل استرداد التدني في الأصول الثابتة البالغ 30000 دينار. وكان مستوى الأهمية النسبية 40000 دينار لقائمة الدخل.
3. تحذف منه فقرة عبارة "أن أدلة الإثبات مناسبة لإبداء الرأي".
4. تظهر به عبارة "برأينا وباستثناء ما ورد في الفقرة السابقة"
5. عدم السماح للمدقق بالإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.
6. كانت الأخطاء غير المصححة والمتصورة أكبر من مستوى الأهمية النسبية.
7. لم يتوصل المدقق إلى تأكيد معقول حول رصيد مادي رغم بذله كافة الإجراءات الممكنة.

8. لم تسمح الإدارة للمدقق بإرسال مصادقات للعملاء، ولم توفر الإجراءات الأخرى أدلة إثبات مناسبة.
9. بلغت أصول الشركة 400000 دينار، وأرباحها 50000 دينار. واكتشف المدقق أن المخزون مضخم بقيمة 4000 دينار. مستوى الأهمية النسبية 5% للميزانية و10% لقائمة الدخل.
10. تبين للمدقق وجود مبيعات وهمية بقيمة 40000 دينار من دراسة عينة 50% من المبيعات. تبلغ نسبة هامش الربح 25%. ومستوى الأهمية النسبية لقائمة الدخل 12000 دينار.

الاختيار من:

- أ. نظيف. ب. متحفظ ج. سلبي د. امتناع هـ. نظيف مع فقرة إيضاحية
و. متحفظ أو امتناع ز. متحفظ أو سلبي

التمرين الخامس: (سؤال سنة سابقة)

فيما يلي تقرير تدقيق برأي نظيف، يحوي مجموعة من الأخطاء.
المطلوب: استخراج الأخطاء وتصحيحها (15 خطأ).

تقرير المدقق

إلى السادة إدارة الشركة الوحدة للمقاولات (شركة مساهمة عامة محدودة):
لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة الوحدة للمقاولات والتي تتألف من الميزانية العمومية، وكل من بيان الدخل وبيان التغييرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2010 وملخص حول التقديرات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

يقع على عاتق المساهمين مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، وتشمل هذه المسؤولية الاحتفاظ بالرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي التأكد من صحة هذه البيانات المالية بالاستناد إلى عملية المراجعة. ولقد أجرينا عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتقضي هذه المعايير أن نمثل لمطالبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

وتتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في السجلات المحاسبية. وتعتمد الإجراءات المختارة على الحكم الشخصي للإدارة، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد البيانات المالية وعرضها العادل من قبل المنشأة من أجل التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. كما تتضمن عملية التدقيق تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى دقة التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

الرأي

برأينا، تعبر البيانات المالية عن الوضع المالي لشركة الوحدة للمقاولات (شركة مساهمة عامة محدودة) كما في 31 ديسمبر 2010 وتدققاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(توقيع المدقق) (تاريخ تقرير المدقق) (عنوان المدقق)

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
أ	ب	ب	د	د	د	أ	ب
9.	10.	11.	12.	13.	14.		
ب	أ	د	د	ج	ج		

التمرين الثاني:

- 1- من معوقات تحديد مستوى الأهمية النسبية أنها^ز.....
- 2- يعتبر استخدام^ح..... من أساسيات تحديد الأهمية النسبية.
- 3- تصبح التحريفات^ص..... الناتجة عن^ك..... مادية.
- 4- كلما كان عدد وتنوع المستخدمين أعلى كلما كان مستوى الأهمية النسبية^د.....
- 5- تعتبر مرحلة تقدير مخاطر عملية التدقيق المقبولة^ب..... لمرحلة فهم طبيعة النشاط.
- 6- يعتبر مستوى الأهمية النسبية للتخفيض في قيمة الأصول المتداولة^ج..... من زيادتها.
- 7- إذا كان مستوى الأهمية النسبية^د..... من إجمالي التحريفات المكتشفة، يصدر المدقق رأي سلبى.
- 8- تقيد^{هـ}..... في تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
- 9- إن إرسال المصادقات للزمم المدينة يحقق هدف^ي.....
- 10- بشكل عام، يكون خطر التدقيق المقبول لشركات الأشخاص^ج..... من شركات الأموال.

التمرين الثالث:

1. يؤرخ تاريخ المدقق في^د.....
2. لا يجوز أن يكون تاريخ تقرير المدقق سابقاً لتاريخ^ب.....

3. يعتبر المدقق^أ عن تتبع قرار إعدام الدين أعلاه.
4. في حالة علم المدقق بقرار إعدام الدين، فإنه سيقوم على الأغلب بالإطلاع على محاضر مجلس الإدارة التي تمت بعد^د
5. إذا قامت الإدارة بتعديل البيانات وأخذ مخصص مناسب، فيجب على المدقق^ك
6. إذا رفضت الإدارة تعديل البيانات المالية، فإن الرأي الجديد للمدقق سيكون^ل
7. المدقق غير مسؤول عن تتبع الأحداث التي تقع بعد^د
8. لو علم المدقق بالقرار في 2012/4/15 فيجب عليه^ل
9. لو أن الشركة أفصحت عن الشك باستمراريتها، لكان رأي المدقق^ل
10. لو كانت المنشأة غير مستمرة وأعدت بياناتها وفقاً لأساس الاستحقاق، فإن رأي المدقق سيكون^ي

التمرين الرابع:

- ضع رمز الإجابة الصحيحة لنوع الرأي الذي يتناسب مع الحالات التالية:
1. إفصاح المنشأة عن شكوك مادية لعدم الاستمرارية. (هـ)
 2. إذا رفضت الإدارة تسجيل استرداد التدني في الأصول الثابتة البالغ 30000 دينار. وكان مستوى الأهمية النسبية 100000 دينار للأصول و 40000 دينار لقائمة الدخل. (أ)
 3. تحذف منه فقرة عبارة "أن أدلة الإثبات مناسبة لإبداء الرأي". (د)
 4. تظهر به عبارة "برأينا وباستثناء ما ورد في الفقرة السابقة". (ب)
 5. عدم السماح للمدقق بالإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة. (و)
 6. كانت الأخطاء غير المصححة والمتصورة أكبر من مستوى الأهمية النسبية. (ز)
 7. لم يتوصل المدقق إلى تأكيد معقول حول رصيد مادي رغم بذله كافة الإجراءات الممكنة. (و)
 8. لم تسمح الإدارة للمدقق بإرسال مصادقات للعملاء، ولم توفر الإجراءات الأخرى أدلة إثبات مناسبة. (و)
 9. بلغت أصول الشركة 400000 دينار، وأرباحها 50000 دينار. واكتشف المدقق أن المخزون مضخم بقيمة 4000 دينار. مستوى الأهمية النسبية 5% للميزانية و 10% لقائمة الدخل. (أ)
 10. تبين للمدقق وجود مبيعات وهمية بقيمة 40000 دينار من دراسة عينة 50% من المبيعات. تبلغ نسبة هامش الربح 25%. ومستوى الأهمية النسبية لقائمة الدخل 12000 دينار. (ز)

التمرين الخامس:

الصواب	الخطأ
"تقرير المدقق المستقل"	العنوان "تقرير المدقق"
أن يوجه للمساهمين	التقرير موجه للإدارة
يجب الإشارة إليها	عدم الإشارة إلى قائمة التدفقات النقدية ضمن القوائم
الإدارة	المساهمين
المعايير الدولية للتقارير المالية	المعايير الدولية للتدقيق
إبداء الرأي حول عدالة	التأكد من صحة
التدقيق	المراجعة
معقول	مطلق
القوائم المالية	السجلات المحاسبية
للمدقق	للإدارة
لغرض تصميم إجراءات التدقيق المناسبة	من أجل التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة
معقولة	دقة
يجب الإشارة إلى ذلك في نهاية فقرة مسؤولية المدقق	عدم الإشارة إلى عبارة أن أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لإصدار الرأي
يجب الإشارة إليها	عدم الإشارة إلى عبارة "من كافة النواحي الجوهرية" في فقرة الرأي
يجب الإشارة إليها	عدم ذكر "وأدائها المالي" في فقرة الرأي

محور التدقيق

الفصل التاسع: تقديم خدمات المراجعة

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- مفهوم المراجعة واختلافها عن التدقيق.
- التخطيط لعملية المراجعة.
- أثر فهم نشاط العميل على خطة المراجعة.
- إجراءات القيام بعملية المراجعة.
- أدلة الإثبات المناسبة لإصدار تقرير المراجعة.
- مراجعة البيانات المرحلية.
- نوع التقرير ومستوى الثقة السالبة.

1. المقدمة

تميز معايير التدقيق بين ثلاثة أنواع من خدمات التأكيد، أي التي يقدم فيها المدقق مستوى معين من الثقة في البيانات التي تتم عليها خدمات التأكيد، وهي:

1. خدمات التدقيق: وهي ما تم مناقشته في الفصول الثمانية الأولى من هذا الكتاب. وتم بيان حجم الجهد الذي يطلب من المدقق وكيفية تصميم برنامج التدقيق الذي يتضمن طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق، والتي تتميز بتنوع في هذه الإجراءات، ويصل المدقق في التدقيق إلى مستوى عالي من الثقة.
2. خدمات المراجعة: ويطلق عليها أيضاً خدمات الاطلاع، والتي سنتناولها بالتفصيل في هذا الفصل. وتضمن هذه الخدمة مستوى أقل من الثقة لمحدودية الإجراءات التي تتضمنها هذه الخدمة، والتي تكاد تقتصر على تنفيذ الإجراءات التحليلية والاستفسار، والتي إذا ما تم مقارنتها بإجراءات التدقيق يتضح الفرق الكبير في مستوى الثقة الذي تقدمه كل خدمة منهما.
3. خدمات التأكيد الأخرى: وهي الخدمات التي تتم لتأكيد بيانات غير تلك التي قد تنفذ عليها خدمات التدقيق والمراجعة. وسيتم تناول خدمات التأكيد الأخرى بالتفصيل في الفصل الأخير (العاشر).

وبالإضافة إلى خدمات التأكيد، فإن المعايير الدولية تتضمن الخدمات غير التأكيدية التي يمكن أن يقدمها مكتب التدقيق، وهي الخدمات ذات العلاقة، والتي سيتم التطرق لها ضمن الفصل العاشر ومن أمثلتها خدمات إعداد البيانات المالية. وما يميز هذا النوع من الخدمات هو عدم تطلبها لتوفر الاستقلالية ليتم ممارستها بعكس خدمات التأكيد التي تم بيانها أعلاه، حيث تعتبر الاستقلالية مبدأ لا يمكن تجاهله عند تقديم خدمات التأكيد، حيث تستمد هذه الخدمات مصداقيتها من هذا المبدأ.

2. المراجعة

1.2 طبيعة ونطاق المراجعة

إن الهدف من عمليات المراجعة على البيانات المالية هو تمكين المدقق، استناداً لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية التدقيق، من بيان فيما إذا كان هناك أي شيء قد أثار انتباه وشك المدقق، بأن البيانات المالية لم يتم إعدادها، من كافة الجوانب الأساسية، وفقاً لإطار محدد للتقارير المالية، وبالتالي فإن مستوى الثقة الذي تقدمه خدمة المراجعة يتحدد من خلال عدم وصول المدقق إلى تأكيد معقول بخلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية، كما هو الحال في خدمات التدقيق، إلى تأكيد أقل بأنه لم يتبين له وجود تحريفات وأخطاء جوهرية في خدمة المراجعة في ظل الإجراءات المحدودة التي قام بها، ويطلق على هذا المستوى من الثقة بالثقة السالبة، والتي تعني بأن ما يؤكد المدقق هو عدم وصوله إلى تحريفات وأخطاء جوهرية، في ظل الإجراءات القليلة التي ينفذها، دون أن يؤكد خلو البيانات من هذه الأخطاء، وهذا ما يميز خدمة التدقيق التي تصل بالمستخدم إلى هذا التأكيد، ولذا يطلق عليه بالثقة الموجبة في خدمات التدقيق.

ويجب أن يلتزم المدقق بنفس المبادئ الأساسية لأداء خدمة المراجعة، والتي تضمنتها، قواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين، والصادر عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية وتتضمن قواعد السلوك المهني التالية:

1. الاستقلالية.
2. الأمانة والنزاهة.
3. الموضوعية.
4. الكفاءة والعناية المهنية.
5. السرية.
6. السلوك المهني.
7. المعايير التقنية

وقد تم شرح هذه المبادئ والتهديدات المرتبطة بها في الفصل الأول.

ويجب أن ينفذ المدقق خدمة المراجعة وفقاً للمتطلبات المهنية، والتي تتطلب:

1. ممارسة الشك المهني، بأنه قد توجد ظروف ومخاطر تجعل البيانات المالية عرضة لأن تكون خاطئة بشكل جوهري.
2. أن يحصل المدقق، على أدلة إثبات كافية وملائمة من خلال الاستفسار والإجراءات التحليلية، بشكل رئيسي، لكي يستطيع استخلاص النتائج، وإصدار تقرير المراجعة، بمستوى من الثقة المعتدلة، والتي تعني توفير معتدل من الثقة بأن المعلومات الخاضعة للمراجعة خالية من الأخطاء الجوهرية، ويتم إبداء الرأي بذلك على شكل ثقة سالبة كما بينا سابقاً.

2.2 التفاهم مع العميل وكتاب التكاليف

على المدقق والعميل الاتفاق على شروط المراجعة، ويجب تسجيل الشروط المتفق عليها في كتاب الموافقة على المراجعة أو بأي شكل ملائم آخر. إن من مصلحة المدقق والعميل، أن يقوم المدقق بإرسال كتاب الموافقة على المراجعة موثقاً فيه الشروط الرئيسية للمهمة. ليؤكد قبول المهمة وتجنب أي سوء فهم بينهما.

ويتضمن كتاب الموافقة على المراجعة الإشارة إلى شروط الاتفاق التالية:

1. هدف المراجعة.
2. مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية.
3. نطاق المراجعة، متضمناً الإشارة إلى هذا المعيار الدولي للتدقيق (أو المعايير الوطنية ذات العلاقة).
4. حصول المدقق على كافة السجلات والوثائق وأية معلومات أخرى للقيام بخدمة المراجعة.
5. شكل التقرير الأساسي المتوقع تقديمه.

6. حقيقة عدم إمكانية الاعتماد على مهمة المراجعة لإظهار الأخطاء والأعمال غير القانونية أو أية أمور غير نظامية، كالاختيال أو الاختلاسات التي قد توجد.
7. قد يقرر المدقق أيضاً الإشارة إلى أن مهمة المراجعة لا تفي بمتطلبات القانون أو الطرف الثالث كما هو الحال بالنسبة لعملية التدقيق.

3.2 التخطيط لعملية المراجعة

على المدقق تخطيط عملية المراجعة، لكي يتم إنجاز المهمة بنجاح. ويتطلب ذلك أن يقوم المدقق بفهم طبيعة نشاط المنشأة، أو أن يحدث معرفته بطبيعة عمل المنشأة. ويتضمن ذلك:

1. دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة.
2. دراسة وفهم الأنظمة المحاسبية المتبعة لدى المنشأة.
3. فهم البيئة التشغيلية التي تسود في المنشأة، كالمعرفة بطرق الإنتاج والتوزيع، وخطوط الإنتاج، ومواقع التشغيل.
4. تحديد الأطراف ذات العلاقة.
5. طبيعة الحسابات ومكونات الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف.

كما يجب على المدقق القيام بما يلي خلال مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة:

1. تقييم الأعمال المطلوب إنجازها من قبل آخرين، سواء من مدققين أو خبراء.
2. توثيق كافة الإجراءات والنتائج خلال عملية المراجعة، وبما يثبت أن المراجعة قد تم إنجازها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة.
3. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، التي تتناسب مع أدلة الإثبات المطلوبة لإصدار التقرير، ويمكن الاستفادة مما يلي لغايات ذلك:

أ. أية معرفة اكتسبت من خلال القيام بأعمال التدقيق أو المراجعة على البيانات المالية في فترات سابقة.

ب. النظم المحاسبية للمنشأة.

ج. معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة، ومن ضمنها معرفته بالمبادئ والممارسات المحاسبية المستخدمة.

د. مدى تأثر بند مالي معين بقرار الإدارة.

هـ. الأهمية النسبية للمعاملات وأرصدة الحسابات: على المدقق أن يطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية التي تطبق في عملية تدقيق البيانات المالية. وبالرغم من ارتفاع مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء في عملية المراجعة مقارنة بعملية التدقيق، إلا أن قرار ما هو مهم نسبياً يتم تقديره في ضوء المعلومات التي يقوم المدقق بمراجعتها، واحتياجات من يعتمد على هذه المعلومات وليس بالرجوع إلى مستوى الثقة المتحقق.

4.2 جمع أدلة الإثبات

لقد تضمنت متطلبات معيار المراجعة العديد من الإجراءات التي قد يقوم بها المدقق لجمع أدلة الإثبات المناسبة لإصدار تقرير المراجعة، وتشمل هذه الإجراءات إلى تحقيق الأهداف المتعلقة بما يلي:

1. الحصول على فهم لطبيعة عمل المنشأة والقطاع الذي تعمل فيه.
2. استفسارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية للمنشأة.
3. استفسارات تتعلق بإجراءات المنشأة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات، وتجميع المعلومات للإفصاح عنها وإعداد البيانات المالية.
4. استفسارات تتعلق بكافة التأكيدات الأساسية في البيانات المالية.
5. إجراءات تحليلية مصممة لتشخيص العلاقات الإستثنائية، وتحديد مواطن الخطر، من خلال:
 - أ. مقارنة البيانات المالية مع بيانات الفترات السابقة.
 - ب. مقارنة البيانات المالية مع النتائج المتوقعة من الإدارة والمركز المالي.
 - ج. دراسة العلاقة بين عناصر البيانات المالية وتوقعات المدقق.
6. استفسارات تتعلق بقرارات اتخذت في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان مجلس الإدارة والاجتماعات الأخرى ذات التأثير على البيانات المالية.
7. الحصول على تقارير المدققين الآخرين في حالة وجودها وكونها ضرورية والذين سبق لهم تدقيق أو مراجعة البيانات المالية لأحد أجزاء المنشأة.
8. الاستفسار من الأشخاص الذين لديهم مسؤوليات تتعلق بالأمور المالية والمحاسبية، للتحقق من:
 - أ. فيما إذا كانت جميع المعاملات قد تم تسجيلها.
 - ب. فيما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها وفقاً للأسس المحاسبية المناسبة.
 - ج. التغييرات في طبيعة فعاليات المنشأة والمبادئ والممارسات المحاسبية المطبقة وأثرها على القوائم المالية.
 - د. الأمور التي أثارت شكوك المدقق خلال تطبيق إجراءات المراجعة.
 - هـ. الحصول على إقرارات من الإدارة كأدلة إثبات مساندة.
9. الاستفسار عن الحوادث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية والتي قد تحتاج إلى تسويات أو إفصاح في البيانات المالية، علماً بأنه ليس هناك أية مسؤولية على المدقق لتنفيذ إجراءات بهدف تحديد الأحداث التي تقع بعد تاريخ تقرير المراجعة.
10. القيام بإجراءات إضافية في حالة اعتقاد المدقق بأن المعلومات الخاضعة للمراجعة قد تكون خاطئة بشكل جوهري.

أما الإجراءات التفصيلية التي قد يقوم بها المدقق لتحقيق أهداف الإجراءات أعلاه، فتشمل:

1. إجراءات عامة:
 - مناقشة شروط ونطاق المهمة مع العميل ومع فريق العمل.
 - إعداد كتاب الموافقة على المراجعة لتوضيح شروط ونطاق المهمة.

- الحصول على فهم لطبيعة عمل وأنشطة المنشأة ولنظام تسجيل المعلومات المحاسبية وإعداد البيانات المالية.
- الاستفسار عما إذا كانت كافة المعلومات المالية قد سجلت:
 - أ. كاملة.
 - ب. في وقتها.
 - ج. تم التحقق منها.
- الحصول على ميزان المراجعة، وتحديد فيما إذا كان متفقاً مع سجل الأستاذ العام والبيانات المالية.
- دراسة نتائج مهمات التدقيق والمراجعة السابقة ومن ضمنها التسويات المحاسبية المطلوبة.
- الاستفسار فيما إذا كان هناك أي تغيير جوهري في المنشأة عن السنة السابقة (كتغير المالكين أو تغيير في هيكلية رأس المال).
- الاستفسار عن السياسات المحاسبية، ودراسة فيما إذا:
 - أ. كانت متطابقة مع المعايير المحلية أو الدولية.
 - ب. تم تطبيقها بشكل مناسب.
 - ج. تم تطبيقها بثبات، وفي حالة عدم الثبات دراسة فيما إذا تم تطبيق معالجة أي تغيير في السياسات المحاسبية وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الأخرى ذات العلاقة بهدف تحديد الأمور التي قد تكون ذات أهمية لعملية المراجعة.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك قرارات صادرة عن المساهمين ومجلس الإدارة أو الاجتماعات المماثلة والتي تؤثر على البيانات المالية وأن هذا التأثير قد انعكس عليها بالشكل المناسب.
- الاستفسار عن وجود معاملات مع الأطراف ذات العلاقة وكيف تمت معالجة هذه المعاملات وفيما إذا كان هناك إفصاحاً ملائماً عن الأطراف ذات العلاقة.
- الاستفسار عن الحالات الطارئة والتعهدات.
- الاستفسار عن الخطط المتعلقة بالتصرف بالأصول الرئيسية أو بأجزاء المنشأة.
- الحصول على البيانات المالية ومناقشتها مع الإدارة.
- دراسة ملائمة الإفصاح في البيانات المالية للفترة الحالية مع تلك الظاهرة في البيانات المالية لفترات سابقة، بحيث تكون قابلة للمقارنة ومع الموازنات التقديرية أو التنبؤات إن وجدت.
- الحصول على إيضاحات الإدارة حول أية تقلبات غير عادية، أو أية تناقضات في البيانات المالية.
- دراسة تأثير الأخطاء التي لم تتم تسويتها (الأخطاء غير المصححة)، وإعلام الإدارة بهذه الأخطاء، وتحديد كيفية تأثير هذه الأخطاء على تقرير المراجعة.
- التفكير بالحصول على كتاب التمثيل من الإدارة.

2. النقدية:

- الحصول على مذكرة تسوية البنك والاستفسار عن أية حركات عالقة قديمة أو غير عادية من موظفي العميل.
- الاستفسار عن أية تحويلات بين الحسابات النقدية خلال الفترة السابقة واللاحقة لتاريخ المراجعة.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك أية قيود على الحسابات النقدية.

3. المدينون:

- الاستفسار عن السياسات للتسجيل الأولي لمديني النشاط التجاري، وتحديد فيما إذا تم منح أية مسموحات لهذه المعاملات.
- الحصول على كشف المدينين وتحديد فيما إذا كان مجموعه مطابق مع ميزان المراجعة.
- الحصول على تفسير للاختلافات المهمة في أرصدة الحسابات عن الفترات السابقة، وعن تلك المتوقعة ودراسة هذه الاختلافات.
- الحصول على كشف تحليلي لأعمار الذمم المدينة، والاستفسار عن أسباب وجود حسابات كبيرة غير عادية، أو ظهور أرصدة دائنة في هذه الحسابات، والاستفسار عن قابلية تحصيل هذه الذمم.
- مناقشة الإدارة حول تصنيف الأرصدة المدينة الأخرى، ومن ضمنها الأرصدة غير المتكررة وصافي الأرصدة الدائنة والمبالغ المطلوبة من المساهمين والمدراء والأطراف ذات العلاقة الأخرى والظاهرة في البيانات المالية.
- الاستفسار عن طريقة تحديد الذمم غير العاملة، وكيفية احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ودراسة معقوليتها.
- الاستفسار فيما إذا كان هناك رهن على المدينون، أو إحالتها لوسيط لتحصيلها أو منح خصومات لها.
- الاستفسار عن الإجراءات الموضوعة بهدف التأكد من تطبيق الحد الفاصل لمعاملات المبيعات ومردودات المبيعات وأنه قد تم الالتزام بهذه الإجراءات.
- الاستفسار عما إذا كانت هناك حسابات ذمم مدينة تمثل بضائع مشحونة على أساس بضاعة الأمانة، وفيما إذا تمت التسويات المطلوبة لعكسها واعتبارها ضمن المخزون.
- الاستفسار عما إذا كانت هناك ديون كبيرة تتعلق بالإيرادات المسجلة قد تم إصدارها بعد تاريخ الميزانية وفيما إذا تم عمل تخصيص لمثل هذه المبالغ.

4. المخزون:

- الحصول على كشف بالمخزون وتحديد فيما إذا كان:
- أ. الرصيد يتطابق مع الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة.

- ب. الكشف قد أعد استناداً إلى الجرد الفعلي للمخزون.
- الاستفسار عن طريقة جرد المخزون.
- الاستفسار في حالة عدم القيام بعملية الجرد الفعلي بتاريخ الميزانية فيما إذا تم:
- أ. استخدام نظام الجرد المستمر وفيما إذا تم إجراء مقارنات دورية مع الكميات الفعلية الموجودة.
- ب. استخدام نظام كلفة من الممكن الاعتماد على نتائجه السابقة.
- مناقشة التسويات التي جرت استناداً لعملية الجرد الفعلي السابق للمخزون.
- الاستفسار عن الإجراءات المطبقة للرقابة على أية حركة للمخزون.
- الاستفسار عن الأسس المستخدمة لتقييم كل نوع من أنواع المخزون وبالأخص فيما يتعلق بحذف الأرباح بين الفروع الداخلية كذلك الاستفسار فيما إذا تم تقييم المخزون بالكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل.
- دراسة ثبات الطرق المتبعة لتقييم جرد المخزون ومن ضمنها المواد الأولية والأجور والمصاريف غير المباشرة في الشركات الصناعية.
- مقارنة مبالغ الأصناف الرئيسية للمخزون مع مثيلاتها للفترات السابقة والاستفسار حول التقلبات والاختلافات الجوهرية.
- مقارنة معدل دوران المخزون مع مثيلاتها للفترات السابقة.
- الاستفسار عن الطريقة المستخدمة لتشخيص المخزون البطيء الحركة والمخزون التالف وفيما إذا كان هذا المخزون قد قُيم بصافي القيمة القابلة للتحقق.
- الاستفسار فيما إذا تضمن مخزون المنشأة أي بضاعة أمانة، وفي هذه الحالة الاستفسار فيما إذا تمت التسويات المطلوبة باستبعاد مثل هذه البضاعة من المخزون.
- الاستفسار فيما إذا تم رهن المخزون أو حفظه في مواقع أخرى أو بقي أمانة لدى الآخرين ودراسة فيما إذا تم محاسبة هذه المعاملات بشكل مناسب.

5. الاستثمارات:

- الحصول على كشف بالاستثمارات بتاريخ الميزانية وتحديد فيما إذا كان يتطابق مع ميزان المراجعة.
- الاستفسار عن السياسة المحاسبية المطبقة على الاستثمارات.
- الاستفسار من الإدارة حول القيمة الحالية للاستثمارات ودراسة فيما إذا كان هناك أية مشاكل تتعلق باستبدالها.
- دراسة فيما إذا كان هناك احتساباً ملائماً للأرباح والخسائر ولدخل الاستثمارات.
- الاستفسار عن تصنيف الاستثمارات كطويلة أو قصيرة الأجل.

6. الممتلكات والاستهلاك:

- الحصول على كشف بالممتلكات تبين تفاصيل التكلفة ومجمع الاستهلاك وتحديد فيما إذا كانت تتطابق مع ميزان المراجعة.
- الاستفسار عن السياسة المحاسبية المطبقة والمتعلقة بمجمع الاستهلاك والتمييز بين البنود الرأسمالية وبنود الصيانة ودراسة فيما إذا كانت الممتلكات تعاني من انخفاض جوهري ومستمر في قيمتها.
- مناقشة الإدارة حول المبالغ المضافة والمستبعدة لحساب الممتلكات وكيفية احتساب الأرباح والخسائر عند بيعها أو اعتبارها خارج الخدمة والاستفسار فيما إذا تم أخذ الاعتبار لكافة هذه المعاملات.
- الاستفسار حول ثبات تطبيق طرق ونسب الاستهلاك ومقارنة مجمع الاستهلاك مع السنوات السابقة.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك أية رهونات على الممتلكات.
- مناقشة فيما إذا تم معالجة عقود الإيجار التمويلية بشكل مناسب في البيانات المالية وبما يتماشى مع المعالجة المحاسبية المطلوبة.

7. المصاريف المدفوعة مقدماً والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى:

- الحصول على الكشوفات حسب طبيعة هذه الحسابات ومناقشة الإدارة حول قابلية استعادتها.
- الاستفسار عن أسس تسجيل هذه الحسابات وطرق الإطفاء المتبعة.
- مقارنة أرصدة حسابات المصروفات ذات العلاقة مع مثيلاتها للفترة السابقة ومناقشة الإدارة حول أية اختلافات.
- مناقشة الإدارة حول تصنيف الحسابات طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

8. القروض الدائنة:

- الحصول من الإدارة على كشف القروض الدائنة وتحديد فيما إذا كان مجموعه يتطابق مع ميزان المراجعة.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك أية قروض لم تقم الإدارة بالاستجابة لشروطها وفي حالة حدوث ذلك الاستفسار حول الخطوات المتخذة من قبل الإدارة وفيما إذا تم عمل التسويات المناسبة في البيانات المالية.
- دراسة معقولة مصروف الفوائد بالمقارنة مع أرصدة القروض.
- الاستفسار فيما إذا كانت القروض الدائنة مضمونة.
- الاستفسار فيما إذا تم تصنيف القروض الدائنة كقصيرة وطويلة الأجل.

9. الذمم الدائنة التجارية:

- الاستفسار حول السياسات المحاسبية للتسجيل الأولي للذمم الدائنة التجارية وفيما إذا كانت المنشأة تستحق أية خصومات ممنوحة لها لمثل هذه المعاملة.
- الحصول على توضيحات حول الاختلافات المهمة في أرصدة الحسابات عن الفترات السابقة أو عن تلك المتوقعة ودراستها.
- الحصول على كشف الذمم الدائنة التجارية وتحديد فيما إذا كان مجموعهم يتطابق مع ميزان المراجعة.
- الاستفسار فيما إذا تمت مطابقة الأرصدة مع كشوفات الدائنين ومقارنتها مع أرصدة الفترات السابقة، وكذلك مقارنة المشتريات مع الفترات السابقة.
- دراسة فيما إذا كانت هناك إمكانية لوجود التزامات غير مسجلة.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك مبالغ لصالح المساهمين والمدراء والأطراف ذات العلاقة الأخرى قد تم الإفصاح عنها بشكل منفصل.

10. الالتزامات المستحقة والالتزامات المحتملة:

- الحصول على كشف بالالتزامات المستحقة وتحديد فيما إذا كان مجموعها يتطابق مع ميزان المراجعة.
- مقارنة حسابات المصروفات ذات الأرصدة الكبيرة مع مثيلاتها في الفترات السابقة.
- الاستفسار عن التأييدات المتعلقة بمثل هذه الاستحقاقات وشروط التسديد والضمان والتصنيف.
- الاستفسار حول طريقة تحديد الالتزامات المستحقة.
- الاستفسار عن طبيعة المبالغ التي تتضمنها الالتزامات المحتملة.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك أية التزامات فعلية أو محتملة موجودة ولم يتم تسجيلها في الحسابات، وفي حالة حدوث ذلك مناقشة الإدارة فيما إذا كانت هناك حاجة لعمل مخصص أو إدراج ملاحظة في البيانات المالية.

11. ضريبة الدخل والضرائب الأخرى:

- الاستفسار من الإدارة عن أية حالات ومن ضمنها المنازعات مع السلطات الضريبية وهل لها تأثير مهم على الضرائب المستحقة الدفع من قبل المنشأة.
- دراسة مبلغ الضريبة وعلاقته بإيراد المنشأة خلال الفترة.
- الاستفسار من الإدارة حول ملائمة تسجيل الالتزامات الضريبية المؤجلة والمخصصات المتعلقة بالفترات السابقة.

12. الأحداث اللاحقة:

- الحصول على آخر بيانات مالية فصلية من الإدارة ومقارنتها مع البيانات المالية تحت المراجعة أو مع مثيلاتها للسنة السابقة.

- الاستفسار حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي لها تأثير جوهري على البيانات المالية تحت المراجعة، والاستفسار فيما إذا كانت هناك:
 - أ. أية التزامات كبيرة أو شكوك ظهرت بعد تاريخ الميزانية.
 - ب. أية تغييرات مهمة حدثت في رأس المال أو الديون طويلة الأجل أو رأس المال العامل لغاية تاريخ الاستفسار.
 - ج. أية تسويات غير عادية تمت في الفترة ما بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستفسار.
- كما يجب دراسة الحاجة إلى إجراء تسويات أو الإفصاح في البيانات المالية.
- الحصول على وقراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمدراء واللجان ذات العلاقة والمنعقدة بعد تاريخ الميزانية.

13. قضايا ضد المنشأة:

- الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية دعاوى قانونية قائمة ضد المنشأة ودراسة تأثيرها على البيانات المالية.

14. حقوق المالكين:

- الحصول على كشف بمعاملات حسابات المالكين ودراستها ومن ضمنها الإصدارات الجديدة والانسحابات وأرباح الأسهم.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك أية تحديدات على الأرباح المحتجزة أو على حسابات المالكين الأخرى.

15. الإيرادات والمصروفات:

- مقارنة النتائج مع مثيلاتها للفترة السابقة ومع تلك المتوقعة للفترة الحالية ومناقشة الإدارة عن أية تغييرات مهمة.
- مناقشة فيما إذا تم تسجيل المبيعات والمصاريف المادية في الفترات المناسبة التي حدثت فيها.
- دراسة البنود غير العادية والاستثنائية.
- دراسة ومناقشة الإدارة حول العلاقة بين بنود ذات ارتباط في حساب الإيراد وتقييم معقوليتها حسب سياق العلاقات المتشابهة لفترات سابقة والمعلومات الأخرى المتوفرة للمدقق.

3. تقرير المراجعة

على المدقق فحص وتقييم نتائج إجراءات المراجعة، وأدلة الإثبات التي تم جمعها للتعبير عن الثقة السالبة. إن نوع التقرير يتحدد في ضوء مقارنة التحريفات المكتشفة مع مستوى الأهمية النسبية، للوصول إلى تقرير نظيف أو معدل، ولا تختلف هنا إستراتيجية تحديد نوع التقرير عن عملية التدقيق.

1.3 فقرات تقرير المراجعة

يتكون تقرير المراجعة من الفقرات التالية:

1. عنوان التقرير.
2. الجهة التي يوجه إليها التقرير.
3. الفقرة الافتتاحية وتتضمن:
 - أ. البيانات المالية التي تم إجراء المراجعة عليها.
 - ب. بيان مسؤولية إدارة المنشأة ومسؤولية المدقق.
4. فقرة النطاق ويتم فيها وصف لطبيعة عملية المراجعة متضمنة ما يلي:
 - أ. الإشارة إلى هذا المعيار الدولي للتدقيق المطبق على مهمات المراجعة أو إلى الممارسات أو المعايير الوطنية ذات العلاقة.
 - ب. بيان بأن المراجعة محدودة بشكل رئيسي بالاستفسارات والإجراءات التحليلية.
 - ج. بيان بعدم إنجاز عملية تدقيق وأن الإجراءات المتخذة توفر ثقة أقل من التدقيق وأنه لم يتم إبداء رأي تدقيقي.
5. البيان بالثقة السالبة.
6. تاريخ التقرير: يؤرخ تقرير المراجعة بتاريخ إكمال عملية المراجعة وأن لا يسبق تاريخ موافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.
7. عنوان المدقق.
8. توقيع المدقق.

2.3 نوع الثقة السالبة (التقرير)

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة أحد أنواع الثقة السالبة التالية:

1. غير متحفظ (نظيف): ويشير فيه المدقق إلى أنه لا يوجد شيء قد وصل إلى علم المدقق خلال المراجعة والذي من شأنه أن يدعو المدقق إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق.
2. تحفظ على الثقة السالبة: ويحدث ذلك في حالة:
 - أ. وصول المدقق خلال المراجعة إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق نتيجة وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.
 - ب. في حالة وجود قيد جوهري على عمل المدقق، تتعلق بالتعديلات الممكنة على البيانات المالية والتي قد يكون هنالك اعتقاد بضرورتها لو لم يكن هناك تحديد.
3. تقرير سلبي: في حالة كون التحريف المحدد ذو تأثير جوهري وشامل على البيانات المالية والذي يستنتج المدقق منه بأن التحفظ غير كافٍ للإفصاح عن التضليل أو عدم اكتمال طبيعة البيانات المالية.

4. حجب الثقة (الامتناع عن إبداء ثقة): عند وجود قيد من الإدارة على عمل المدقق، واعتبار المدقق أن التأثير المحتمل للتحديد مهم جداً وشامل بحيث يصبح من غير الممكن توفير أي مستوى للثقة.

3.3 أمثلة على تقرير المراجعة

1. نموذج لتقرير مراجعة غير متحفظ:

تقرير مراجعة إلى.....

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لشركة أ ب ج كما في 31 كانون الأول 20x1 وبيان الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ. إن هذه البيانات هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤوليتنا هي إصدار تقرير حول هذه البيانات المالية مستندين إلى مراجعتنا عليه.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (أو المعايير الوطنية المناسبة) والممكن تطبيقها على مهمات المراجعة. إن هذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لهدف الحصول على ثقة معتدلة حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة. إن عملية المراجعة محدودة أساساً بالاستفسارات من موظفي الشركة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر ثقة أقل من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقوم بتنفيذ عملية التدقيق فأنا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي.

واستناداً لعملية المراجعة، فإنه لم تصل إلى علمنا أشياء قد تسبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة حقيقة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المحدد.

المدقق

التاريخ

العنوان

2. نموذج لتقرير مراجعة متحفظ:

تقرير مراجعة إلى.....

لقد قمنا بالمراجعة على الميزانية المرفقة لشركة أ ب ج كما في 31 كانون الأول 20x1 وبيان الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ. إن هذه البيانات هي من مسؤولية الإدارة وإن مسؤوليتنا هي إصدار تقرير حول هذه البيانات المالية مستندين إلى مراجعتنا عليه.

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (أو المعايير الوطنية المناسبة) والممكن تطبيقها على مهمات المراجعة. إن هذه المعايير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة لهدف الحصول على ثقة معتدلة حول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة. إن عملية المراجعة

محدودة أساساً بالاستفسارات من موظفي الشركة والإجراءات التحليلية المطبقة على المعلومات المالية، لذا فإنها توفر ثقة أقل من عملية التدقيق، وبما أننا لم نقم بتنفيذ عملية التدقيق فإننا لم نقم بإبداء رأي تدقيقي. لقد أعلمتنا الإدارة أن المخزون تم إظهاره بالتكلفة والتي تزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق، وتظهر احتسابات الإدارة، والتي قمنا بمراجعتها، بأن المخزون لو قيم بالقيمة الأقل حسب ما تقتضيه معايير الإبلاغ المالي الدولية، فإنه سينخفض بمبلغ XX، وأن صافي الدخل وحقوق الملاك سوف ينخفضان بقيمة XX وXX على التوالي.

واستناداً لعملية المراجعة، عدا تأثير زيادة مبلغ المخزون المشار إليه في الفقرة السابقة، فإنه لم يصل إلى علمنا أشياء قد تسبب اعتقادنا بأن البيانات المالية المرفقة لا تعبر بصورة حقيقة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

المدقق

التاريخ

العنوان

4. مراجعة البيانات المالية المرحلية

من الأمثلة الأكثر شيوعاً لتقديم خدمة المراجعة، هو مراجعة البيانات المالية المرحلية. والتي تصدر وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق (كالمعيار رقم 34 من معايير الإبلاغ المالي الدولي IAS 34). وسنتناول في هذا الجزء، بعض متطلبات مراجعة هذه البيانات.

1.4 أهم متطلبات مراجعة البيانات المالية المرحلية

1. يجب على المدقق المكلف بأداء عملية مراجعة للمعلومات المالية المرحلية أن يحصل على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.
2. يتم تنفيذ إجراءات الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات المراجعة الأخرى المناسبة.
3. يجب على المدقق الامتنثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي الخاص بتدقيق البيانات المالية السنوية للمنشأة: الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، العناية اللازمة، السرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.
4. يجب على المدقق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على العملية. وتشمل عناصر رقابة الجودة الخاصة بعملية فردية مسؤوليات القيادة لجودة العملية ومتطلبات السلوك الأخلاقي وقبول واستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة وتعيين فرق التدقيق.
5. يجب على المدقق تخطيط وأداء المراجعة مع الأخذ بالاعتبار موقف التشكك المهني.
6. إن هدف مراجعة البيانات المالية المرحلية هو تمكين المدقق من إبداء استنتاج بناءً على المراجعة بشأن إذا ما وصل أي شيء لعلم المدقق يدعو للاعتقاد بأن البيانات المالية المرحلية ليست معدة في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار أعداد تقارير مالية مطبق.

7. يتم الإشارة في كتاب التكلفة، إلى:

- أ. هدف عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية.
- ب. نطاق المراجعة.
- ج. مسؤولية الإدارة عن المعلومات المالية المرحلة.
- د. مسؤولية الإدارة عن إنشاء رقابة داخلية فعّالة والمحافظة عليها لتكون مناسبة لإعداد المعلومات المالية المرحلية.
- هـ. مسؤولية الإدارة عن توفير كافة السجلات والمعلومات ذات العلاقة للمدقق.
- و. موافقة الإدارة على تقديم إقرارات كتابية للمدقق لتأكيد الإقرارات التي تمت شفويّاً أثناء المراجعة وكذلك الإقرارات الضمنية في سجلات المنشأة.
- ز. الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدر، بما في ذلك هوية الجهة التي سوف يوجه لها التقرير.
- ح. موافقة الإدارة على أنه حيثما تدل أي وثيقة تحتوي على معلومات مالية مرحلية أن المعلومات المالية المرحلية روجعت من قبل مدقق المنشأة، فإنه سيتم إدخال تقرير المراجعة في الوثيقة.

2.3 إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية

1. فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية. وذلك لـ:
 - أ. تحديد أنواع الأخطاء الجوهرية المحتملة واعتبار إمكانية حدوثها.
 - ب. اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى التي ستوفر للمدقق أدلة الإثبات المناسبة لإصدار الاستنتاج.
2. يقوم المدقق بإجراء استفسارات، بشكل رئيسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وأداء إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى، ليتمكن من التوصل بناءً على الإجراءات التي تم أدائها إلى أية أمور قد تجعله يعتقد أن المعلومات المالية المرحلية لم يتم إعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
3. قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحاكمة واللجان الأخرى، وذلك لتحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا يتوفر لها محاضر والتي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية.
4. مراجعة أسباب أي تعديل على تقرير التدقيق أو المراجعة أو التعديلات المحاسبية أو الأخطاء غير المعدلة في وقت عمليات التدقيق أو المراجعة السابقة.
5. الاتصال حيث يكون ذلك مناسباً مع المدققين الآخرين الذين يقومون بأداء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية الخاصة بالشركات ذات العلاقة بالمنشأة المدة للتقارير.

6. الاستفسار من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية والآخرين كما هو مناسب عما يلي:

- أ. ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية قد أعدت وعرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ب. ما إذا كانت هناك أية تغييرات في المبادئ المحاسبية أو أساليب تطبيقها.
- ج. ما إذا كانت هناك أية معاملات جديدة استلزمت تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
- د. ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء معروفة غير مصححة.
- هـ. حالات غير عادية أو معقدة من المحتمل أنها أثرت على المعلومات المالية المرحلية، مثل دمج منشآت أعمال أو التخلص من قطاع عمل.
- و. افتراضات هامة مناسبة لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها.
- ز. ما إذا كانت معاملات الأطراف ذات العلاقة قد تمت معالجتها محاسبياً بالشكل المناسب وتم الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.
- ح. تغييرات هامة في المتطلبات والالتزامات التعاقدية.
- ط. تغييرات هامة في الالتزامات المحتملة بما في ذلك المقاضاة أو المطالبات.
- ي. الامتثال لاتفاقيات الديون.
- ك. معاملات هامة حدثت خلال الأيام الأخيرة من الفترة المرحلية أو الأيام الأولى من الفترة المرحلية التالية (الحد الفاصل).
- ل. المعرفة بأي إحتيال أو الاشتباه باحتيال يؤثر على المنشأة.
- م. المعرفة بأية إدعاءات بالاحتيال أو الاشتباه باحتيال يؤثر على المعلومات المالية المرحلية والتي أبلغ عنها الموظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو منظمون أو آخرون.
- ن. تحديد أي عدم امتثال فعلي أو ممكن للقوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري على المعلومات المالية المرحلية.
- س. تقييم الأخطاء غير المصححة فردياً وفي مجموعها التي وصلت إلى علم المدقق، فيما إذا كانت هامة نسبياً بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية.
- ع. يجب على المدقق أن يحصل على إقراراً كتابياً من الإدارة:
 - أنها تقرر بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال والخطأ.
 - أنه تم إعداد وعرض المعلومات المالية المرحلية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
 - أنها تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير المصححة التي جمعها المدقق أثناء المراجعة غير هامة نسبياً وفردياً وفي مجموعها، بالنسبة للمعلومات المالية مأخوذة ككل.
 - أنها أفصحت للمدقق عن جميع الحقائق الهامة المتعلقة بأية إحتيالات أو إحتيالات مشكوك بها معروفة للإدارة والتي قد تكون أثرت على المنشأة.

- أنها أفصحت للمدقق عن جميع حالات عدم الامتثال المعروفة الفعلية أو الممكنة للقوانين والأنظمة والتي يجب اعتبار آثارها عند إعداد المعلومات المالية والمرحلية.
- أنها أفصحت للمدقق عن جميع الأحداث الهامة التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة، والتي قد تؤدي لتعديل أو الإفصاح عنها في البيانات المالية المرحلية.

3.4 إبلاغ النتائج

- يجب على المدقق اتخاذ الإجراءات المناسبة، عند اكتشاف حالات غير عادية، ومثال ذلك:
1. إذا وصل إلى علم المدقق، نتيجة لمراجعة المعلومات المالية المرحلية أمراً يجعل المدقق يعتقد أن من الضروري إجراء تعديل جوهري للمعلومات المالية المرحلية من أجل أن يتم إعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق فإن على المدقق إبلاغ الأمر بالسرعة الممكنة عملياً للمستوى المناسب من الإدارة.
 2. عندما لا تستجيب الإدارة، حسب حكم المدقق، بالشكل المناسب وخلال فترة زمنية معقولة فإن على المدقق إبلاغ ذلك للمكلفين بالحوكمة، شفوياً أو كتابةً.
 3. عندما لا يستجيب المكلفون بالحوكمة، حسب تقدير المدقق، بالشكل المناسب وخلال فترة زمنية معقولة فإن على المدقق:
 - أ. إما تعديل التقرير، أو
 - ب. إمكانية الإنسحاب من العملية، و
 - ج. إمكانية الاستقالة من التعيين لتدقيق البيانات السنوية.
 4. عندما يصل إلى علم المدقق، نتيجة لأداء المراجعة للمعلومات المالية المرحلية، أمراً يجعل المدقق يعتقد بوجود إحتيال أو عدم إمتثال من قبل المنشأة للقوانين والأنظمة فإن على المدقق إبلاغ الأمر إلى المستوى المناسب من الإدارة، ويتأثر تحديد أي مستوى من الإدارة أنه المستوى المناسب باحتمال تواطؤ أو مشاركة أحد أعضاء الإدارة، وعلى المدقق كذلك اعتبار الحاجة إلى إبلاغ هذه الأمور للمكلفين بالحوكمة واعتبار أثر ذلك على المراجعة.

4.4 تقرير مراجعة البيانات المالية المرحلية

لا تختلف قاعدة تحديد نوع الاستنتاج الذي سيصدره المدقق بخصوص مراجعة البيانات المالية المرحلية، سواء الاستنتاج غير المعدل (النظيف)، أو أنواع الاستنتاج المعدل، كالمحتفظ أو السلبي أو الامتناع. وفيما يلي شكل التقرير لبعض حالات الاستنتاج:

1. نموذج لتقرير مراجعة غير محتفظ

تقرير حول مراجعة المعلومات المالية المرحلية
(المرسل إليه المناسب)

المقدمة

لقد قمنا بمراجعة الميزانية العمومية المرفقة للمنشأة أ ب ج كما في 31 آذار 20×1 وبيانات الدخل والتغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لفترة الأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى. إن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية المرحلية وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

نطاق المراجعة

قمنا بإجراء مراجعتنا وفقاً للمعيار الدولي لعمليات المراجعة 2410 "مراجعة المعلومات المالية المرحلية التي يؤديها المدقق المستقل للمنشأة"، وتتكون مراجعة المعلومات المالية المرحلية من إجراء استفسارات، بشكل رئيسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى، والمراجعة هي إلى حد كبير أقل في نطاقها من التدقيق الذي يتم أدائه وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ولذلك فهي لا تتيح لنا الحصول على تأكيد بأننا سنصبح على علم بكافة الأمور الهامة التي قد يتم تحديدها في التدقيق، وتبعاً لذلك فإننا لا نبدي رأي تدقيق.

الاستنتاج

بناءً على مراجعتنا لم يصل إلى علمنا أي شيء يجعلنا نعتقد أن المعلومات المالية المرحلية المرفقة لا تعطي صورة صحيحة وعادلة لـ (أو "لا تعرض بعدالة من جميع النواحي الجوهرية")، المركز المالي للمنشأة كما في 31 آذار 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

المدقق

التاريخ

العنوان

2. نموذج لتقرير مراجعة متحفظ (فقرات التحفظ فقط)

أساس الاستنتاج المتحفظ

بناءً على المعلومات المقدمة لنا من الإدارة قامت المنشأة أ ب ج باستثناء التزامات إيجار معينة من الممتلكات والذين طويل الأجل، والتي نعتقد أنها يجب رسملتها لتتطابق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، وهذه المعلومات تدل على أنه لو تمت رسملة التزامات الإيجار هذه في 31 آذار 20×1 فإن الممتلكات ستزيد بمقدار XX، والذين طويل الأجل بمقدار XX، وسيزيد (يقل) صافي الدخل والربح للسهم بمقدار XX و XX و XX على التوالي لفترة الأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك الوقت.

استنتاج متحفظ

بناءً على مراجعتنا فإنه باستثناء الأمر المبين في الفقرة السابقة لم يصل إلى علمنا أي أمر يجعلنا نعتقد بأن المعلومات المرحلية المرفقة لا تعطي صورة صحيحة وعادلة لـ (أو "لا تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية") المركز المالي للمنشأة كما في 31 آذار 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

المدقق

التاريخ

العنوان

3. نموذج لتقرير مراجعة سلبي (فقرات التعديل فقط)

أساس الاستنتاج السلبي

ابتداءً من هذه الفترة توقفت المنشأة عن تجميع البيانات المالية لشركاتها التابعة حيث أن الإدارة تعتبر التجميع ليس مناسباً بسبب وجود حصص جديدة كبيرة ليس لها سيطرة، وهذا لا يتفق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ولو تم إعداد البيانات المالية المجمعة فإن كل حساب في المعلومات المالية المرحلية سيكون بالفعل مختلفاً بشكل جوهري.

استنتاج سلبي

تدل مراجعتنا على أنه بسبب عدم إجراء معالجة محاسبية على أساس مجمع للاستثمار في الشركات التابعة، كما هو مبين في الفقرة السابقة، فإن هذه المعلومات المالية المرحلية لا تعطي صورة صحيحة وعادلة (أو "لا تعرض بعدالة، من جميع النواحي الجوهرية") المركز المالي للمنشأة كما في 31 آذار 20×1 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية لفترة الأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

المدقق

التاريخ

العنوان

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تزود عملية المراجعة بتأكيد:

- أ- معقول. ب- محدود.
ج- عالي. د- مطلق.

2. إن الثقة التي تتضمنها عملية المراجعة هي ثقة:

- أ- سالبة. ب- موجبة.
ج- مطلقة. د- لا شيء مما ذكر.

3. تقتصر إجراءات المراجعة عادةً على:

- أ- الاستفسار والفحص. ب- الاستفسار والملاحظة.
ج- الاستفسار والإجراءات التحليلية. د- جميع ما ذكر.

4. تختلف عملية المراجعة عن التدقيق، بأنها:

- أ- لا تتطلب إجراءات تخطيط للمهمة. ب- لا تتطلب فهم طبيعة النشاط.
ج- لا تتطلب تقييم أنظمة الرقابة الداخلية. د- لا شيء مما ذكر.

5. من إجراءات مراجعة النقدية:

- أ- الحصول على مذكرة تسوية البنك ب- فحص سندات القبض مع فواتير البيع
والاستفسار عن أية حركات عالقة
قديمة.
ج- فحص سندات الصرف مع فواتير د- جميع ما ذكر.
الشراء النقدي.

6. من إجراءات مراجعة الذمم المدينة:

- أ- المصادقة. ب- فحص فواتير البيع الآجلة ذات القيمة
المرتفعة.
ج- فحص سندات القبض مع الحركات د- الحصول على تفسير للاختلافات المهمة
الدائنة في حسابات العملاء. في أرصدة الحسابات عن الفترات السابقة.

7. من المبادئ الأساسية لعملية المراجعة:

- أ- الاستقلالية.
- ب- الكفاءة المهنية.
- ج- السرية.
- د- جميع ما ذكر.

8. من محتويات فقرة النطاق في تقرير المراجعة:

- أ- البيانات المالية التي تم إجراء المراجعة ب- بيان مسؤولية إدارة المنشأة ومسؤولية عليها.
- ج- إن الإجراءات المتخذة توفر ثقة أقل من د- جميع ما ذكر.
- التدقيق.

9. إذا كانت الأخطاء المكتشفة أكبر من مستوى الأهمية النسبية، فإن الإستنتاج هو:

- أ- نظيف.
- ب- نظيف مع فقرة إيضاحية.
- ج- متحفظ.
- د- امتناع.

10. إذا رفضت الإدارة تعديل البيانات نتيجة أحداث لاحقة معدلة، إن الإستنتاج الذي سيصدره المدقق هو:

- أ- نظيف.
- ب- متحفظ أو امتناع.
- ج- امتناع.
- د- سلبي.

11. من الأمور التي يجب على المدقق أن يحصل على إقرار كتابي من الإدارة حولها:

- أ- أنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ ب- أنه تم إعداد وعرض المعلومات المالية الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال
- المرحلية حسب إطار إعداد التقارير
- والمطابق.
- ج- أنها تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير د- جميع ما ذكر.
- المصححة التي جمعها المدقق أثناء
- المراجعة غير هامة نسبياً وفردياً وفي
- مجموعها، بالنسبة للمعلومات المالية
- مأخوذة ككل.

12. عندما لا يستجيب المكلفون بالحوكمة، عند اكتشاف حالات غير عادية، بالشكل المناسب وخلال

فترة زمنية معقولة فإن على المدقق:

- أ- إصدار تقرير نظيف.
- ب- إمكانية الانسحاب من العملية.
- ج- إضافة فقرة إيضاحية.
- د- ب أو ج.

التمرين الثاني:

ما هي الأمور التي يجب الإشارة إليها في كتاب الموافقة على المراجعة؟

التمرين الثالث:

ما هي إجراءات مراجعة البنود التالية:

- المخزون.
- الممتلكات والمباني والمعدات.

التمرين الرابع:

ما هي أنواع الثقة السالبة التي يمكن أن يتضمنها تقرير المراجعة، وحالات صدور كل نوع منها.

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
ب	أ	ج	ج	أ	د	د	ج
9.	10.	11.	12.				
ج	د	د	ب				

التمرين الثاني:

الأمور التي يتضمنها كتاب الموافقة على المراجعة هي:

1. هدف المراجعة.
2. مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية.
3. نطاق المراجعة، متضمناً الإشارة إلى هذا المعيار الدولي للمراجعة (أو المعايير الوطنية ذات العلاقة).
4. حصول المدقق على كافة السجلات والوثائق وأية معلومات أخرى للقيام بخدمة المراجعة.
5. شكل التقرير الأساسي المتوقع تقديمه.
6. حقيقة عدم إمكانية الاعتماد على مهمة المراجعة لإظهار الأخطاء والأعمال غير القانونية أو أية أمور غير نظامية، كالاختيال أو الاختلاسات التي قد توجد.

التمرين الثالث:

■ إجراءات مراجعة المخزون:

- الحصول على كشف بالمخزون وتحديد فيما إذا كان:
 - أ. الرصيد يتطابق مع الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة.
 - ب. الكشف قد أعد استناداً إلى الجرد الفعلي للمخزون.
- الاستفسار عن طريقة جرد المخزون.
- الاستفسار في حالة عدم القيام بعملية الجرد الفعلي بتاريخ الميزانية فيما إذا تم:
 - أ. استخدام نظام الجرد المستمر وفيما إذا تم إجراء مقارنات دورية مع الكميات الفعلية الموجودة.
 - ب. استخدام نظام تكلفة من الممكن الاعتماد على نتائجه السابقة.
- مناقشة التسويات التي جرت استناداً لعملية الجرد الفعلي السابق للمخزون.

- الاستفسار عن الإجراءات المطبقة للرقابة على أية حركة للمخزون.
- الاستفسار عن الأسس المستخدمة لتقييم كل نوع من أنواع المخزون وبالأخص فيما يتعلق بحذف الأرباح بين الفروع الداخلية كذلك الاستفسار فيما إذا تم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل.
- دراسة ثبات الطرق المتبعة لتقييم جرد المخزون ومن ضمنها المواد الأولية والأجور والمصاريف غير المباشرة في الشركات الصناعية.
- مقارنة مبالغ الأصناف الرئيسية للمخزون مع مثيلاتها للفترات السابقة والاستفسار حول التقلبات والاختلافات الجوهرية.
- مقارنة معدل دوران المخزون مع مثيلاتها للفترات السابقة.
- الاستفسار عن الطريقة المستخدمة لتشخيص المخزون البطيء الحركة والمخزون التالف وفيما إذا كان هذا المخزون قد قيم بصافي القيمة القابلة للتحقق.
- الاستفسار فيما إذا تضمن مخزون المنشأة أي بضاعة أمانة. وفي هذه الحالة الاستفسار فيما إذا تمت التسويات المطلوبة بإستبعاد مثل هذه البضاعة من المخزون.
- الاستفسار فيما إذا تم رهن المخزون أو حفظه في مواقع أخرى أو بقي أمانة لدى الآخرين ودراسة فيما إذا تم محاسبة هذه المعاملات بشكل مناسب.

■ إجراءات مراجعة الممتلكات والمباني والمعدات:

- الحصول على كشف بالممتلكات تبين تفاصيل التكلفة ومجمع الاستهلاك وتحديد فيما إذا كانت تتطابق مع ميزان المراجعة.
- الاستفسار عن السياسة المحاسبية المطبقة والمتعلقة بمجمع الاستهلاك والتمييز بين البنود الرأسمالية وبنود الصيانة ودراسة فيما إذا كانت الممتلكات تعاني من انخفاض جوهري ومستمر في قيمتها.
- مناقشة الإدارة حول المبالغ المضافة والمستبعدة لحساب الممتلكات وكيفية احتساب الأرباح والخسائر عند بيعها أو اعتبارها خارج الخدمة والاستفسار فيما إذا تم أخذ الاعتبار لكافة هذه المعاملات.
- الاستفسار حول ثبات تطبيق طرق ونسب الاستهلاك ومقارنة مجمع الاستهلاك مع السنوات السابقة.
- الاستفسار فيما إذا كانت هناك أية رهونات على الممتلكات.
- مناقشة فيما إذا تم معالجة عقود الإيجار التمويلية بشكل مناسب في البيانات المالية وبما يتماشى مع المعالجة المحاسبية المطلوبة.

التمرين الرابع:

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة أحد أنواع الثقة السالبة التالية:

1. غير متحفظ (نظيف): ويشير فيه المدقق إلى أنه لا يوجد شيء قد وصل إلى علم المدقق خلال المراجعة والذي من شأنه أن يدعو المدقق إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق.

2. تحفظ على الثقة السالبة: ويحدث ذلك في حالة:

أ. وصول المدقق خلال المراجعة إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق نتيجة وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.

ب. في حالة وجود قيد جوهري على عمل المدقق، تتعلق بالتعديلات الممكنة على البيانات المالية والتي قد يكون هنالك اعتقاد بضرورتها لو لم يكن هناك تحديد.

3. تقرير سلبي: في حالة كون التحريف المحدد ذو تأثير جوهري وشامل على البيانات المالية والذي يستنتج المدقق منه بأن التحفظ غير كافٍ للإفصاح عن التضليل أو عدم اكتمال طبيعة البيانات المالية.

4. حجب الثقة (الامتناع عن إبداء ثقة): عند وجود قيد من الإدارة على عمل المدقق، واعتبار المدقق أن التأثير المحتمل للتحديد مهم جداً وشامل بحيث يصبح من غير الممكن توفير أي مستوى للثقة.

محور التدقيق

الفصل العاشر: تقديم خدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ورقابة الجودة

أهداف الفصل التعليمية:

بعد دراسة هذا الفصل يتوقع أن يكون القارئ ملماً بالأمور التالية:

- مفهوم خدمات التأكيد الأخرى.
- إجراءات تدقيق البيانات المستقبلية.
- العوامل المؤثرة في تقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المستقبلية.
- مفهوم الخدمات ذات العلاقة، ومسؤولية شركة التدقيق تجاهها.
- متطلبات الاستقلالية في الخدمات ذات العلاقة.
- أنواع التقرير في خدمات التأكيد الأخرى، والخدمات ذات العلاقة.
- متطلبات رقابة الجودة لدى شركة التدقيق.

1. المقدمة

تخضع عمليات التأكيد الأخرى (غير عمليات التدقيق وعمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية)، والخدمات ذات العلاقة، إلى متطلبات خاصة وفقاً للمعايير الدولية ذات العلاقة. حيث شملت هذه المعايير التقسيم التالي:

1. المجموعة الأولى: 100-999 المعايير الدولية للتدقيق.
 2. المجموعة الثانية: 1000-1100 بيانات ممارسة التدقيق الدولية.
 3. المجموعة الثالثة: 2000-2699 المعايير الدولية لعمليات المراجعة.
 4. المجموعة الرابعة: 3000-3699 المعايير الدولية لعمليات التأكيد.
 5. المجموعة الخامسة: 4000-4699 المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.
- هذا بالإضافة إلى المعايير الدولية لرقابة الجودة.

وتطبق تلك المعايير، وفقاً لما يلي:

1. يجب تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق البيانات المالية التاريخية.
 2. يجب تطبيق معايير عمليات المراجعة الدولية في مراجعة البيانات المالية التاريخية.
 3. يجب تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية في عمليات التأكيد التي تتناول معلومات غير المعلومات المالية التاريخية.
 4. يجب تطبيق المعايير الدولية بشأن الخدمات ذات العلاقة في عمليات التحضير والعمليات التي تجرى لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى كإعداد البيانات المالية.
 5. يشار إلى كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير عمليات المراجعة الدولية ومعايير عمليات التأكيد الدولية والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة بكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.
 6. يجب تطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة بواسطة مزودي الخدمات المدرجة تحت معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.
- وقد تم مناقشة خدمات التدقيق والمراجعة في الفصول السابقة من هذا الكتاب. وسيتم مناقشة باقي أنواع الخدمات التي قد تؤديها شركات التدقيق، ومتطلبات رقابة الجودة في هذا الفصل.

2. عمليات التأكيد الأخرى

1.2 مفهوم عمليات التأكيد، وأنواعه

تقسم عمليات التأكيد، وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية لعمليات التأكيد، إلى:

1. عملية التأكيد المعقولة: ويكون الهدف منها: تقليل مخاطرة عملية التأكيد إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وبما يتلاءم مع ظروف العملية، وذلك للتمكن من إصدار شكل إيجابي من التعبير عن إستنتاج المدقق. ويتم الحصول على أدلة مناسبة وكافية، من خلال:

- أ. الحصول على فهم مناسب لظروف العملية.
- ب. تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- ج. تحديد كيفية الاستجابة للمخاطر المقيمة.
- د. تصميم وتنفيذ إجراءات أخرى، كاختبارات للتحقق من معقولية البيانات أو المعلومات موضوع عملية التأكيد، وكذلك للحصول على معلومات مؤيدة وأدلة إثبات، بالإضافة إلى اختبار فعالية أنظمة الرقابة والتشغيل. وتتضمن هذه الإجراءات عادةً مزيج من الإجراءات التالية:
 - الفحص.
 - الملاحظة.
 - المصادقة.
 - إعادة الحساب.
 - إعادة الأداء.
 - الإجراءات التحليلية.
 - الاستفسار.
- هـ. تقييم أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

ويصدر تقرير التأكيد، بحيث يظهر ظروف العملية وشكل إيجابي للإستنتاج.

2. عملية التأكيد المحدودة: ويكون الهدف منها، تقليل مخاطرة عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية ولكن حيث تكون تلك المخاطرة أكبر مما هي لعملية التأكيد المعقولة، وتؤدي إلى إصدار شكل سلبي من التعبير عن إستنتاج المدقق. ويتم الحصول على أدلة مناسبة وكافية، من خلال تنفيذ إجراءات محدودة، مقارنة بالإجراءات في عملية تأكيد معقولة.

ويصدر تقرير التأكيد، بحيث يظهر ظروف العملية وشكل سلبي من التعبير عن الإستنتاج.

2.2 قبول وتنفيذ عمليات التأكيد الأخرى

لقد تضمنت المعايير الدولية لعمليات التأكيد، مجموعة من الإرشادات العامة، التي يجب على المدقق الأخذ بها، عند ممارسة هذه الخدمات، وأهم هذه الإرشادات ما يلي:

1. قبول تأدية الخدمة أو الاستمرار فيها:

أ. يجب على المدقق قبول عمليات التأكيد الأخرى، أو الاستمرار فيها، فقط إذا كانت البيانات أو المعلومات التي ستعتمد عليها عملية التأكيد، تعد من قبل جهة لا تمثل كافة المستخدمين لهذه المعلومات أو البيانات. أي أن يكون هناك مستخدم لهذه البيانات غير من قام بإعدادها. ولكن من الممكن أن تكون الجهة المعدة أحد المستخدمين، ولكن ليس المستخدم الوحيد. ويتم الحصول على إقرار من الجهة المعدة، كدليل على إدراكها لمسؤوليتها من جهة ومسؤولية المدقق من جهة أخرى. والإقرار الكتابي هو أفضل شكل لتوثيق هذا الفهم، وفي حالة عدم وجود إقرار بالمسؤولية، على المدقق اعتبار ما يلي:

- ما إذا كان من المناسب قبول العملية، ومن الممكن أن يكون قبولها مناسباً، على سبيل

المثال، عندما تدل مصادر أخرى مثل التشريعات على من تقع المسؤولية.

- إذا قبلت العملية ما إذا كان سيتم الإفصاح عن هذه الظروف في تقرير التأكيد.

ب. يجب على المدقق قبول عملية التأكيد أو الاستمرار فيها، فقط إذا لم يصل إلى علمه أي

شيء، بناءً على معرفة أولية بظروف العملية، أنه لن يتم الالتزام بقواعد السلوك المهني.

ج. يجب على المدقق قبول عملية التأكيد، أو الاستمرار فيها، فقط إذا اقتنع المدقق أنه يملك

أشخاص يملكون الكفاءات المهنية اللازمة لأداء عملية التدقيق.

2. الاتفاق على شروط عملية التأكيد: يجب على المدقق الاتفاق على شروط العملية مع الجهة

المستخدمة. وعليه عدم قبول تغيير عملية تأكيد إلى عملية أخرى ليست عملية تأكيد، أو من

عملية تأكيد معقولة إلى عملية تأكيد محدودة، دون وجود مبرر معقول.

3. تخطيط وإجراء عملية التأكيد: يجب على المدقق التخطيط لعملية التأكيد بحيث تنفذ بفاعلية.

ويشمل التخطيط تطوير إستراتيجية وخطة للعملية، تتضمن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات

جمع أدلة الإثبات المناسبة لعملية التأكيد. ويساعد التخطيط الكافي في:

أ. تخصيص العناية المناسبة للنواحي المهمة من العملية وتحديد المشاكل المحتملة في الوقت

المناسب وتنظيم وإدارة العملية بالشكل الصحيح من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفؤ.

ب. توزيع العمل بالشكل الصحيح لأفراد فريق العملية ويسهل إرشادهم والإشراف عليهم ومراجعة

عملهم.

ج. تنسيق العمل الذي أجراه مدققون وخبراء آخرون.

وتختلف طبيعة ومدى أنشطة التخطيط حسب ظروف العملية، وتشمل الأمثلة على الأمور الرئيسية التي

سيتم اعتبارها ما يلي:

أ. شروط العملية.

ب. خصائص الموضوع والمقاييس المحددة.

ج. أسلوب العملية والمصادر المحتملة للأدلة.

د. فهم المدقق لطبيعة عمل المنشأة وبيئتها، بما في ذلك احتمال وجود أخطاء جوهرية في

البيانات أو المعلومات.

هـ. تحديد المستخدمين المقصودين واحتياجاتهم واعتبار الأهمية النسبية وعناصر مخاطرة عملية

التأكيد.

و. المتطلبات الشخصية والخاصة بالخبرة، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.

ز. يجب على المدقق تخطيط وأداء العملية مع اتخاذ موقف التشكك المهني، مدركاً أنه قد توجد

ظروف تسبب وجود أخطاء جوهرية.

- ح. يجب على المدقق الحصول على فهم لموضوع عملية التأكد، يكفي لتحديد وتقييم احتواء معلومات الموضوع على أخطاء جوهرية. ويكفي لتصميم وأداء مزيد من إجراءات جمع الأدلة.
4. إستنتاج المدقق: عندما تتكون معلومات الموضوع من عدد من النواحي فإنه يمكن تقديم إستنتاج منفصل عن كل ناحية، وبينما لا تحتاج جميع هذه الإستنتاجات أن تكون متعلقة بنفس المستوى من إجراءات جمع الأدلة فإنه يتم التعبير عن كل إستنتاج بالشكل المناسب إما لعملية تأكيد معقولة أو لعملية تأكيد محدودة. ويكون هذا الإستنتاج وفقاً لما يلي:
- أ. في عملية تأكيد معقولة يجب التعبير عن الاستنتاج بالصيغة الإيجابية، على سبيل المثال: "في رأينا أن الرقابة الداخلية فعّالة، من جميع النواحي الجوهرية، بناءً على مقاييس أكس واي زد" أو "في رأينا أن إثبات الجهة المسؤولة أن الرقابة الداخلية فعّالة، من جميع النواحي الجوهرية، بناءً على مقاييس أكس واي زد مبنية بعدالة".
- ب. في عملية تأكيد محدودة يجب التعبير عن الإستنتاج بالصيغة السلبية، على سبيل المثال: "بناءً على عملنا المبين في هذا التقرير لم يأت إلى علمنا أي شيء يجعلنا نعتقد أن الرقابة الداخلية ليست غير فعّالة، في جميع النواحي الجوهرية، بناءً على مقاييس أكس واي زد" أو "بناءً على عملنا المبين في هذا التقرير، لم يأت إلى علمنا أي شيء يجعلنا نعتقد أن إثبات الجهة المسؤولة أن الرقابة الداخلية فعّالة، في جميع النواحي الجوهرية، بناءً على مقاييس أكس واي زد ليست مبنية بشكل عادل".
5. الإستنتاجات المتحفظة والسلبية وحجب الإستنتاج: يجب على المدقق عدم إبداء إستنتاج غير متحفظ (نظيف)، في الحالات التالية:
- أ. هناك تحديد لنطاق عمل المدقق، أي أن الظروف تمنع أو الجهة المسؤولة أو الجهة المستخدمة تفرض قيوداً يمنع المدقق من الحصول على الأدلة اللازمة لتقليل مخاطر عملية التأكيد إلى المستوى المناسب، وحسب حكم المدقق فإن أثر المسألة قد يكون جوهرياً وعلى المدقق إبداء إستنتاج متحفظ أو حجب الإستنتاج.
- ب. إستنتاج المدقق مصاغ حسب إثبات (إدعاء) الجهة المسؤولة، وذلك الإثبات ليس مبنياً بشكل عادل في جميع النواحي الجوهرية.
- ج. إستنتاج المدقق مصاغ مباشرة حسب الموضوع (البيانات أو المعلومات التي سيتم إجراء عملية التأكيد عليها)، أو المقاييس (المعايير أو الأسس التي يجب أن تعد المعلومات أو البيانات موضوع الفحص على أساسها)، ومعلومات الموضوع تحتوي على أخطاء جوهرية. وعلى المدقق هنا إبداء إستنتاج متحفظ أو سلبى.
- د. عندما يكتشف المدقق بعد قبول عملية التأكيد أن المقاييس غير مناسبة أو أن الموضوع غير مناسب لعملية تأكيد، فإنه يصدر:
- إستنتاج متحفظ أو إستنتاج سلبى عندما يكون من المحتمل أن تضلل المقاييس غير المناسبة أو الموضوع غير المناسب المستخدمين المقصودين.

-إستنتاج متحفظ أو حجب الإستنتاج في الحالات الأخرى.
ويجب على المدقق في هاتين الحالتين إبداء الإستنتاج المتحفظ عندما لا يكون أثر مسألة جوهرياً أو شائعاً بحيث يتطلب إستنتاجاً سلبياً أو حجب الإستنتاج. ويتم إبداء الإستنتاج المتحفظ بعبارة "فيما عدا آثار المسألة التي يتعلق بها التحفظ".

3. فحص المعلومات المستقبلية

1.3 مفهوم المعلومات المستقبلية

يعد فحص المعلومات المستقبلية من أكثر عمليات التأكيد الأخرى شيوعاً. ولا تختلف عملية تنفيذ هذا الفحص عن المفهوم الموضح بالشرح السابق لعمليات التأكيد الأخرى. وقبل بيان إجراءات المدقق في تنفيذ عملية الفحص للمعلومات المستقبلية، يجب التعرف على المفاهيم التالية:

إن المعلومات المالية المستقبلية تعني المعلومات المالية المبنية على افتراضات لأحداث وأفعال قد تحدث في المستقبل للمنشأة. وهي ذات طبيعة غير موضوعية لاعتمادها على التنبؤ. وتتطلب عملية إعدادها بذل اجتهادات كثيرة. وتكون المعلومات المالية المستقبلية على أحد الأشكال التالية:

1. تنبؤ: ويعني إعداد المعلومات المالية المستقبلية على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حصولها ولتصرفات الإدارة المتوقعة اتخاذها في تاريخ إعداد المعلومات (افتراضات التقدير الأفضل).

2. توقع: يعني إعداد المعلومات المالية المستقبلية على أحد الأسس التالية:
أ. افتراضات ظنية لأحداث مستقبلية ولتصرفات الإدارة والتي لا يتوقع حدوثها بالضرورة، مثل بعض المشاريع في مراحل تأسيسها الأولى أو المشاريع التي تدرس إجراء تغيير جوهرى على طبيعة نشاطها.

ب. مزيج من افتراضات التقدير الأفضل (التنبؤ) والافتراضات الظنية.

3. مزيج من التنبؤ والتوقع، مثلاً تنبؤ لسنة واحدة مع توقع لخمس سنوات.

ويمكن أن تحتوي المعلومات المالية المستقبلية على البيانات المالية أو على واحد أو أكثر من عناصر البيانات المالية، وقد يتم إعدادها:

أ. كأداة داخلية للإدارة، مثل المساعدة في تقييم جدوى مشروع استثماري جديد، أو توسع في المشروع الحالي.

ب. لتوزيعها على أطراف ثالثة، على شكل:

- نشرة لتوفير معلومات للمستثمرين المحتملين حول التوقعات المستقبلية.
- تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين وللجهات النظامية وللأطراف المهتمة الأخرى.
- وثيقة معلومات للمقرضين والتي قد تتضمن، توقعات التدفق النقدي على سبيل المثال.

إن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية هو من مسؤوليات الإدارة، بما يشمل من تشخيص الافتراضات التي أسست عليها، والإفصاح عنها. وقد يطلب من المدقق اختبار المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها بهدف تعزيز مصداقيتها، وذلك في حالة النية لاستخدامها من قبل طرف ثالث أو لأهداف داخلية.

2.3 قبول التكلفة والاتفاق على شروط العملية

قبل موافقة المدقق على قبول مهمة فحص المعلومات المالية المستقبلية فإن عليه دراسة عدد من الأمور، من بينها ما يلي:

1. الهدف الذي ستستخدم من أجله هذه المعلومات.
2. فيما إذا كان توزيع المعلومات شاملاً لفئات مستخدمين عامة مختلفة، أو لفئات محددة.
3. طبيعة الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المستقبلية، أي فيما إذا كانت افتراضات التقدير الأفضل (تنبؤ) أو افتراضات ظنية (توقع).
4. العناصر والبند التي سوف تتضمنها المعلومات.
5. الفترة التي تغطيها المعلومات.

ويجب على المدقق عدم قبول المهمة، أو الانسحاب منها في حالة:

1. كون الافتراضات غير واقعية بشكل واضح.
 2. إذا اعتقد المدقق بأن المعلومات المالية المستقبلية لن تكون مناسبة للهدف الذي أعدت من أجله.
- فإذا قبل المدقق المهمة، يجب أن يتفق والعميل على شروط المهمة. بأن يرسل المدقق الموافقة على كتاب التعيين، مع الإشارة فيه إلى:

1. الأمور المتعلقة بالبيانات موضوع التكلفة، المشار إليها أعلاه.
2. مسؤولية الإدارة بخصوص البيانات والافتراضات المستخدمة.
3. تزويد المدقق بكافة المعلومات ومصادر البيانات المؤيدة للافتراضات.

3.3 تخطيط وإجراء عملية الفحص

يجب على المدقق أن يخطط، عند قبوله لمهمة فحص المعلومات المالية المستقبلية، للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، بأن:

1. افتراضات التقدير الأفضل التي وضعتها الإدارة، والتي تستند عليها المعلومات المالية المستقبلية معقولة، وفي حالة الافتراضات الظنية، إن هذه الافتراضات متماشية مع هدف المعلومات.
2. المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب على أساس الافتراضات المحددة.

3. المعلومات المالية المستقبلية قد عرضت بشكل ملائم، وأن جميع الافتراضات الجوهرية قد تم الإفصاح عنها بالشكل المناسب، ومن ضمنها إشارة واضحة فيما إذا كانت مبنية على افتراضات التقدير الأفضل (تنبؤ) أم افتراضات ظنية (توقع).
4. المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية، مستخدمين مبادئ محاسبية مناسبة.

1.3.3 التعرف على طبيعة النشاط

وهذا يتطلب من المدقق أن يحصل على مستوى معرفة كافي لطبيعة العمل ليستطيع تقييم فيما إذا كانت كافة الافتراضات المهمة والمطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها، والأخذ بها. وهذا يتطلب من المدقق أن يكون حسن الإطلاع على إجراءات المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية، ودراسة وفهم ما يلي:

1. الضوابط الداخلية على النظام المستخدم في إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وخبرة ومعرفة الأشخاص القائمين على إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
2. طبيعة التوثيق المعد من قبل المنشأة لدعم افتراضات الإدارة.
3. مدى استعمال التقنيات الإحصائية والرياضية والأساليب المساندة في عملية بناء البيانات المالية المستقبلية.
4. الطرق المستعملة لتطوير وتطبيق الافتراضات.
5. دقة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب أية انحرافات مهمة. لأخذها بعين الاعتبار عند فحص البيانات المستقبلية الحالية.
6. المعلومات المالية التاريخية عند الاعتماد عليها، لتقدير فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تمت تهيئتها على أسس منسجمة مع المعلومات المالية التاريخية، وتوفير مقياس تاريخي لدراسة افتراضات الإدارة. وسوف يحتاج المدقق إلى أن يقتنع، مثلاً، فيما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات العلاقة قد تم تدقيقها أو مراجعتها، وفيما إذا تم استعمال مبادئ محاسبية مقبولة عند إعدادها.

2.3.3 التعرف على الفترة المشمولة

على المدقق مراعاة الفترة الزمنية التي تشملها المعلومات المالية المستقبلية. فكلما زادت فترة التنبؤ، تصبح الافتراضات أكثر تضارباً، لظروف عدم التأكد التي تسود المستقبل. ومن العوامل الملائمة لاعتبارات المدقق حول الفترة المشمولة بالمعلومات المالية المستقبلية، ما يلي:

1. دورة التشغيل: ففي حالة مشروع إنشائي ضخم، فإن الوقت المطلوب لإنجاز المشروع قد يحدد الفترة المشمولة.

2. درجة الاعتماد على الفرضيات: إذا كانت المنشأة تقوم بتقديم منتج جديد فإن الفترة المستقبلية المشمولة قد تكون قصيرة ومقسمة إلى أجزاء قصيرة، كأسابيع أو أشهر. وبدلاً لذلك، في حالة كون العمل الأوحد للمنشأة هو امتلاك العقار بعقد إيجار طويلة الأجل، فإن فترة مستقبلية أطول نوعاً ما قد تكون معقولة.
3. احتياجات مستخدمي البيانات: قد تعد المعلومات المالية المستقبلية لأهداف طلب قرض، أو لدعم طلب زيادة في رأس المال.

3.3.3 ثقة المدقق بالمعلومات المالية المستقبلية

تتعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث وأفعال قد لا تحدث. وبالرغم من إمكانية توفر أدلة لدعم الافتراضات التي استندت عليها المعلومات المالية المستقبلية، إلا أن هذه الأدلة نفسها هي ذات وجهة مستقبلية عامة، ولذا فهي متضاربة بطبيعتها، وهذا ما يميزها عن الأدلة الاعتيادية المتوفرة في عملية تدقيق المعلومات المالية التاريخية. لذا فإن المدقق لا يمكنه إبداء رأي فيما إذا كانت النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية سوف يمكن تحقيقها.

إضافة لذلك، ولأنه من الصعب على المدقق الحصول على مستوى من القناعة كافٍ لتوفير إبداء رأي إيجابي بأن الافتراضات خالية من معلومات خاطئة جوهرية. فإن تقرير المدقق حول صواب افتراضات الإدارة، سيوفر مستوى معتدلاً من الثقة فقط. وفي حالة وجود رأي للمدقق بأنه قد حصل على مستوى مناسب من القناعة، فإن ذلك لا يمنعه من إبداء ثقته الإيجابية بما يتعلق بهذه الافتراضات.

4.3 جمع أدلة الإثبات

تتضمن الاعتبارات التي يراعيها المدقق، عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص، ما يلي:

1. احتمال وجود معلومات خاطئة جوهرية.
2. المعرفة التي تم الحصول عليها من خلال المهام السابقة.
3. كفاءة الإدارة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية المستقبلية.
4. مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية باجتهادات الإدارة.
5. كفاية وموثوقية المعلومات الجوهرية.

وفيما يلي بعض الأمثلة على كيفية التعامل مع هذه الاعتبارات والإجراءات التي قد يقوم بها المدقق لجمع أدلة الإثبات:

1. الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لدعم الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية: مما يساعد المدقق من تقييم:
- أ. مصدر وموثوقية الأدلة التي تدعم افتراضات التقدير الأفضل المقدم من الإدارة.
- ب. معقولية الافتراضات في ضوء المعلومات التاريخية.

ج. ما إذا كانت هذه الافتراضات قد استندت على خطط يمكن للمنشأة تحقيقها من خلال قدراتها المتوفرة.

2. في حالة استخدام الافتراضات الظنية، فإن على المدقق أن يراعي فيما إذا تم أخذ جميع الجوانب المهمة لهذه الافتراضات بعين الاعتبار، مثلاً، في حالة افتراض ازدياد حجم المبيعات وتجاوزه لطاقة مصنع المنشأة الحالي، فإن المعلومات المالية المستقبلية سوف تحتاج إلى أن تتضمن الاستثمارات الضرورية للطاقة الإضافية للمصنع، أو كافة الوسائل البديلة لمجابهة المبيعات المتوقعة، كعقود المنتجين الثانويين.

3. الحصول على قناعة بأن الافتراضات الظنية منسجمة مع أهداف المعلومات المالية المستقبلية، وأنه لا يوجد هناك ما يدعو للاعتقاد بأنها غير واقعية.

4. القيام باختبارات كتابية كإعادة احتساب أو فحص الثوابت الداخلية، للحصول على قناعة بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب من افتراضات الإدارة، أي، هل أن الأعمال التي تنوي الإدارة القيام بها منسجمة مع بعضها البعض، وأنه لا توجد هناك أية دلائل على عدم انسجام المبالغ المستندة على متغيرات عامة مثل أسعار الفائدة.

5. على المدقق أن يركز على التقديرات الأساسية ذات الأثر الأكبر على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية. حيث أن ذلك سوف يؤثر على المدى الذي سيسعى إليه المدقق للحصول على أدلة ملائمة.

6. مراعاة العلاقة المتبادلة بين أجزاء البيانات المالية المستقبلية.

7. في حالة انقضاء مدة من الفترة الحالية من المعلومات المالية المستقبلية، على المدقق دراسة مدى الحاجة إلى مقارنة المعلومات التاريخية للفترة المنقضية مع التقديرات المحددة لها. علماً بأن الإجراءات سوف تتباين حسب الظروف، مثلاً، كم هي المدة التي انقضت من الفترة المستقبلية.

8. الحصول على إقرارات تحريرية من الإدارة تتعلق بـ:

أ. الاستخدام المنوي للمعلومات المالية المستقبلية.

ب. الأخذ بكافة الافتراضات المهمة للإدارة.

ج. مسؤوليتها عن إعداد المعلومات المالية المستقبلية.

9. في حالة تقييم العرض والإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية، على المدقق الأخذ بعين الاعتبار:

أ. عرض المعلومات المالية المستقبلية بشكل مناسب غير مضلل.

ب. الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل واضح في الملاحظات المرفقة بالمعلومات المالية المحاسبية.

ج. الإفصاح عن الافتراضات بشكل ملائم في الملاحظات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية.

إن هناك حاجة للإيضاح فيما إذا كانت الافتراضات تمثل التقديرات الأفضل للإدارة أو أنها

- ظنية. وفي حالة كون الافتراضات قد جرت في مناطق مهمة ومعرضة لدرجة عالية من الشك، فإن هذا الشك وما يتبعه من حساسية النتائج تحتاج إلى إفصاح مناسب.
- د. الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية. وتحتاج الإدارة إلى تأييد كون الافتراضات كانت مناسبة في ذلك التاريخ، حتى لو كانت المعلومات الأساسية قد تجمعت خلال فترة من الزمن.
- هـ. الإفصاح عن الأسس المعتمدة في وضع مدى للنتائج المتوقعة، وأن المدى لم يتم اختياره بطريقة متحيزة أو مضللة، وذلك في حالة كون النتائج الظاهرة في المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها بلغة المدى.
- و. الإفصاح عن أية تغييرات في السياسة المحاسبية منذ أن تم الإفصاح عن آخر بيانات مالية تاريخية، مع بيان أسباب التغيير وتأثيره على المعلومات المالية المستقبلية.

5.3 إصدار التقرير

1.5.3 مكونات التقرير

يجب أن يحتوي التقرير المدقق حول فحص المعلومات المالية المستقبلية على ما يلي:

1. عنوان التقرير.
2. الجهة التي يوجه إليها التقرير.
3. تعريف بالمعلومات المالية المستقبلية.
4. الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المطبقة على فحص المعلومات المالية المستقبلية.
5. بيان بأن الإدارة مسؤولة عن المعلومات المالية المستقبلية ومن ضمنها الافتراضات التي اعتمدت عليها.
6. عندما يكون ملائماً، الإشارة إلى الهدف من و/أو التوزيع المحدود للمعلومات المالية المستقبلية.
7. بيان بثقة سالبة حول ما إذا كانت الافتراضات توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية.
8. رأي حول فيما إذا تم إعداد المعلومات المالية المستقبلية بشكل ملائم استناداً للافتراضات، وأنه قد تم عرضها وفقاً للإطار المناسب للتقارير المالية.
9. تحذير مناسب يتعلق بإمكانية تحقق النتائج التي أشير إليها بالمعلومات المالية المستقبلية.
10. تاريخ التقرير الذي يجب أن يكون هو تاريخ إنجاز المدقق للإجراءات.
11. عنوان المدقق.
12. توقيع المدقق.

2.5.3 المعلومات الأساسية في تقرير المدقق ونوع الاستنتاج

يشير تقرير المدقق عادة إلى:

1. فيما إذا كان هناك أي شيء قد أثار انتباه المدقق والذي من شأنه أن يؤدي إلى اعتقاده بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً لمعلومات مالية مستقبلية.
 2. يبدي رأياً فيما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب وعلى أساس الافتراضات، وتم عرضها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الملائم.
 3. من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن المعلومات المالية المستقبلية لكون الأحداث المتوقعة لا تحدث غالباً كما هو متوقع وأن الاختلاف قد يكون جوهرياً.
 4. تحذير القراء بعدم استخدام المعلومات المالية المستقبلية إلا للهدف الموصوف فيه.
- أما نوع الإستنتاج المعدل فتكون:

1. إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي أو الانسحاب من المهمة: في حالة اعتقاد المدقق بأن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها لم يكن كافياً.
2. إبداء رأي سلبي أو الانسحاب من المهمة: في حالة اعتقاد المدقق بأن إحدى الافتراضات المهمة أو عدد منها لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المستقبلية المعدة على أساس افتراضات التقدير الأفضل، أو أن أحد الافتراضات المهمة أو عدد منها لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية حسب الافتراضات الظنية.
3. الانسحاب من المهمة أو أن يمتنع عن إبداء الرأي: في حالة تأثير عملية الفحص بحالات تمنع تطبيق أحد الإجراءات أو عدد منها والتي تعتبر ضرورية في مثل تلك الظروف، مع قيامه بوصف لتحديدات النطاق ضمن تقريره حول المعلومات المالية المستقبلية.

3.5.3 شكل التقرير

فيما يلي بعض صور تقرير المدقق حول فحص المعلومات المالية المستقبلية:

1. تقرير غير مقيد حول التنبؤ

لقد قمنا بفحص التنبؤ (بذكر اسم الشركة وفترة التنبؤ....) وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بفحص المعلومات المالية المستقبلية. إن الإدارة مسؤولة عن التنبؤ الذي يتضمن الافتراضات الظاهرة في الملاحظة X التي تم الاستناد عليها.

استناداً لفحصنا للأدلة التي تدعم هذه الافتراضات، فإنه لم يكن هناك أي شيء قد أثار انتباهنا والذي من شأنه أن يؤدي إلى اعتقادنا بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتنبؤ. إضافة لذلك وحسب رأينا فإن التنبؤ قد تم إعدادها بشكل مناسب على أساس الافتراضات، كما تم عرضه وفقاً لـ (يذكر الإطار الملائم للبيانات المعروضة).

ومن المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن المتنبأ بها لكون الأحداث المتوقعة لا تحدث غالباً كما هو متوقع، وأن الاختلاف قد يكون جوهرياً.

2. تقرير غير مقيد حول التوقع

لقد قمنا بفحص التوقع (يذكر اسم الشركة وفترة التنبؤ....)، وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بفحص المعلومات المالية المستقبلية. إن الإدارة مسؤولة عن التوقع الذي يتضمن الافتراضات الظاهرة في الملاحظة X التي تم الاستناد عليها.

إن هذا التوقع قد تم إعداده لـ (يذكر الهدف). وبالنظر لكون المنشأة في مرحلة بدء التأسيس فإن التوقع قد تم إعداده باستخدام مجموعة الافتراضات التي تتضمن افتراضات ظنية لإحداث مستقبلية ولتصرفات الإدارة والتي لا يتوقع أن تحدث بالضرورة. وبناءً عليه فإننا نحذر القراء بأن هذا التوقع قد لا يكون ملائماً إلا للهدف الذي تم وضعه أعلاه.

واستناداً لفحصنا للأدلة التي تدعم هذه الفرضيات، فإنه لم يكن هناك أي شيء قد أثار انتباهنا والذي من شأنه أن يؤدي إلى اعتقادنا بأن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتوقع، على افتراض (بيان أو الإشارة إلى الافتراضات الظنية). إضافة لذلك وحسب رأينا فإن التوقع قد تم إعداده بشكل مناسب وعلى أساس الافتراضات، كما تم عرضه وفقاً لـ (يذكر الإطار الملائم للبيانات المعروضة).

وحتى لو أن الأحداث المتوقعة حسب الافتراضات الظنية الموصوفة أعلاه قد حدثت، إلا أنه من المحتمل أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن التوقع نظراً لكون الأحداث المتوقعة لا تحدث غالباً كما هو متوقع وأن الاختلاف قد يكون جوهرياً.

4. الخدمات ذات العلاقة

إن الهدف من التكاليف بإجراءات متفق عليها هو قيام المدقق بإجراءات ذات طبيعة تدقيقية، تم الاتفاق عليها بين المدقق والمنشأة وأية أطراف ثالثة ذات علاقة، وتقديم تقرير بالحقائق المكتشفة. وبالتالي فهو لا يقوم بإبداء أي ثقة. حيث يقوم المستفيدون من التقرير بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة من المدقق. ويقتصر توجيه التقرير إلى تلك الأطراف التي اتفقت على الإجراءات المطلوب إنجازها، حيث أن الآخرين الذين لا يدركون أسباب هذه الإجراءات، قد يسيئون تفسير النتائج.

1.4 قواعد السلوك المهني

إن قواعد السلوك المهني، التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق، لمثل هذا النوع من التكليف هي:

1. الأمانة.
2. الموضوعية.
3. الكفاءة والعناية المهنية.
4. السرية.
5. السلوك المهني.
6. المعايير التقنية.

أما الاستقلالية فإنها ليست من متطلبات التكاليف بإجراءات متفق عليها. إلا إذا اشترطها التكاليف أو المعايير الوطنية. وفي حالة كون المدقق لا يتمتع بالاستقلالية فإنه من الضروري بيان ذلك في تقرير الحقائق المكتشفة.

2.4 تحديد شروط التكاليف

يتم إصدار كتاب التكاليف ليتضمن الأمور المتفق عليها بين المدقق وممثلو المنشأة والأطراف الأخرى المحددين الذين يستلمون نسخاً من تقرير الحقائق المكتشفة، ويشمل ذلك ما يلي:

1. طبيعة التكاليف متضمناً حقيقة أن الإجراءات المنفذة لا تشكل عملية تدقيق أو مراجعة، وعليه فسوف لا يتم إبداء أي ثقة.
2. بيان الهدف من التكاليف.
3. تحديد المعلومات المالية التي ستشملها الإجراءات المتفق عليها.
4. طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الخاصة المطبقة.
5. الشكل المتوقع لتقرير الحقائق المكتشفة.
6. القيود المفروضة على توزيع تقرير الحقائق المكتشفة. وفي حالة تعارض تلك القيود مع المتطلبات القانونية، إن وجدت، فإن على المدقق عدم قبول التكاليف.

3.4 إجراءات المدقق وأدلة الإثبات

قد تتضمن إجراءات المدقق في التكاليف بانجاز إجراءات متفق عليها ما يلي:

1. الاستفسار والتحليل
2. إعادة الاحتساب والمقارنة والطرق الكتابية الأخرى للتأكد من الدقة.
3. الملاحظة.
4. الفحص.
5. الحصول على المصادقات.

4.4 تقرير الخدمات المتفق عليها (الحقائق المكتشفة)

يجب أن يتضمن تقرير الحقائق المكتشفة ما يلي:

1. عنوان التقرير.
2. اسم الجهة التي يوجه إليها التقرير (عادةً اسم العميل الذي كلف المدقق بإنجاز الإجراءات المتفق عليها).
3. تحديد المعلومات المالية وغير المالية التي طبقت عليها الإجراءات المتفق عليها.
4. بيان بأن الإجراءات المنفذة هي تلك التي تم الاتفاق عليها مع مستلم التقرير.

5. بيان بأن التكاليف قد أنجز وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق القابل للتطبيق على التكاليف بإجراءات متفق عليها، أو وفقاً للمعايير الوطنية ذات العلاقة.
6. في الحالات الملائمة، بيان بأن المدقق ليس مستقلاً عن المنشأة.
7. تحديد الهدف من إنجاز التكاليف بإجراءات متفق عليها.
8. كشف بالإجراءات المحددة التي تم إنجازها.
9. وصفاً للحقائق المكتشفة من قبل المدقق ومن ضمنها تفاصيل وإفية عن الأخطاء والاستثناءات التي تم اكتشافها.
10. بيان بأن الإجراءات المنجزة لا تشكل عملية تدقيق أو مراجعة، لذا فإنه لم يتم إبداء أي ثقة.
11. بيان بأنه لو قدر للمدقق القيام بإنجاز إجراءات إضافية، أو قيامه بعملية التدقيق أو المراجعة، لكان من الممكن اكتشاف أمور أخرى قد يكون من الواجب إظهارها في التقرير.
12. بيان بأن التقرير يقتصر على تلك الأطراف التي اتفقت على إنجاز الإجراءات.
13. بيان بأن التقرير يتعلق فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية وغير المالية المحددة، وأن التقرير لا يشمل البيانات المالية للمنشأة المأخوذة ككل.
14. تاريخ التقرير.
15. عنوان المدقق.
16. توقيع المدقق.

وفيما يلي نموذج توضيحي لتقرير الحقائق المكتشفة ذات الصلة بالدائنين:

تقرير الحقائق المكتشفة

إلى (الجهة التي كلفت المدقق)

لقد قمنا بإنجاز الإجراءات المتفق عليها معكم والمذكورة أدناه والمتعلقة بحسابات الدائنين لشركة أ ب ج كما في (تاريخ)، والمبينة بالكشوفات المرفقة. لقد باشرنا مهمتنا وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (أو المعايير الوطنية ذات العلاقة) القابل للتطبيق على تكاليف بإجراءات متفق عليها. وقد اقتصر إنجاز الإجراءات على مساعدتكم في تقييم صحة حسابات الدائنين، وأدناه ملخصاً لها:

بعد الحصول على ميزان تدقيق حسابات الدائنين كما في (تاريخ) والمعد من قبل شركة أ ب ج، فقد قمنا بالتحقق من صحة مجاميعه ومقارنته مع رصيد الحساب في سجل الأستاذ العام.

قمنا بمقارنة الجدول المرفق المتضمن أسماء المجهزين الرئيسيين والمبالغ المستحقة الدفع كما في (تاريخ)، مع الأسماء والمبالغ ذات العلاقة في ميزان المراجعة.

لقد قمنا بالحصول على كشوفات المجهزين، وطلبنا من المجهزين المصادقة على أرصدة المبالغ المستحقة الدفع كما في (تاريخ).

لقد قمنا بمقارنة هذه الكشوفات أو المصادقات مع المبالغ المشار إليها في الفقرة أعلاه. وبالنسبة للمبالغ غير المتطابقة، فقد حصلنا على كشوفات مطابقة لحسابات الدائنين من الشركة أ ب ج. ومن خلال

كشوفات المطابقة التي تم الحصول عليها، فقد تم تحديد وإدراج قوائم الطلب الموقوفة، والإشعارات الدائنة والصكوك غير المدفوعة، والتي يزيد مبلغ كل منها عن (XXX). لقد قمنا بتحديد واختبار قوائم الطلب والإشعارات الدائنة التي استلمت لاحقاً والصكوك التي دفعت لاحقاً، وتؤكدنا من أنه قد تم إدراجها حقيقة كمعلقات في كشوفات المطابقة.

وأدناه تقريراً بما تم اكتشافه:

بالنسبة للفقرة (1) فقد وجدنا المجاميع صحيحة وأن المبلغ الكلي صحيح.

بالنسبة للفقرة (2) فقد وجدنا المبالغ التي تمت مقارنتها متطابقة.

بالنسبة للفقرة (3) فقد وجدنا أن هناك كشوفات لكافة المجهزين.

أما بالنسبة للفقرة (4) فقد وجدنا المبالغ متطابقة، أو بالنسبة للمبالغ غير المتطابقة، فقد وجدنا أن شركة أ ب ج قد قامت بإعداد كشوفات المطابقة وأن الإشعارات الدائنة وقوائم الطلب والصكوك غير المدفوعة التي تزيد مبالغها عن (XXX) قد تم إدراجها كأحد بنود المطابقة عدا الاستثناءات التالية:

(تدرج تفاصيل الاستثناءات)

وبالنظر لكون الإجراءات المشار إليها أعلاه لا تشكل عملية تدقيق أو إطلاع وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (أو المعايير الوطنية ذات العلاقة)، فإننا لم نقم بإبداء أي ثقة على حسابات الدائنين كما في (تاريخ).

ولو افترض قيامنا بإنجاز إجراءات إضافية، أو قيامنا بعملية تدقيق أو إطلاع للبيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق (أو المعايير الوطنية ذات العلاقة)، فقد يكون من الممكن أن نكون قد لاحظنا أموراً عديدة تستوجب إظهارها في التقرير المرفوع إليكم.

إن تقريرنا هذا هو للهدف المشار إليه بالفقرة الأولى من هذا التقرير حصراً ولمعلوماتكم، على أن لا يستعمل لأي هدف آخر أو يوزع على أطراف أخرى، إن هذا التقرير يتعلق فقط بالحسابات والبنود المشار إليها أعلاه ولا يمتد إلى أية بيانات مالية لشركة أ ب ج، مأخوذة ككل.

المدقق

التاريخ

العنوان

5. إعداد البيانات المالية

1.5 هدف التكلفة

إن هدف التكلفة بإعداد البيانات المالية هو قيام المدقق بدور المحاسب، لجمع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية، وصولاً لإعداد البيانات المالية وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق. إن الإجراءات المستخدمة غير مصممة بالشكل الذي يمكن المدقق من إبداء أي ثقة حول المعلومات المالية. ومع ذلك فإن مستخدمي المعلومات المالية المعدة سوف يحصلون على بعض المنافع نتيجة مشاركة المدقق، وذلك بسبب كون الخدمة المقدمة قد تم إنجازها بكفاءة وعناية مهنية.

2.5 قواعد السلوك المهني

إن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤولية المهنية للمحاسب لمثل هذه المهمات هي:

1. الأمانة.
2. الموضوعية.
3. الكفاءة والعناية المهنية.
4. السرية.
5. السلوك المهني.
6. المعايير التقنية.

أما الاستقلالية فإنها ليست من متطلبات هذا التكليف. ومع ذلك فإن على المحاسب، في حالة كونه غير مستقل، إدراج بيان بذلك بتقريره.

3.5 تحديد شروط التكليف

على المدقق التأكد من وجود فهم واضح لدى العميل بطبيعة التكليف. ويتم توثيق ذلك في كتاب التعيين، الذي يتضمن:

1. طبيعة التكليف متضمناً حقيقة عدم القيام بعملية التدقيق أو الإطلاع، وعليه فسوف لا يتم إبداء أي ثقة.
2. حقيقة عدم إمكانية الاعتماد على التكليف في إظهار الأخطاء والأعمال غير القانونية أو الأعمال غير النظامية، كالاختيال والاختلاس الذي قد يكون موجوداً.
3. طبيعة المعلومات التي ستجهز من قبل العميل.
4. حقيقة كون الإدارة مسؤولة عن دقة واكتمال المعلومات المسلمة إلى المحاسب.
5. الأسس المحاسبية التي سيتم على ضوئها إعداد البيانات المالية، وحقيقة أنه سيتم الإفصاح عن هذه الأسس وعن أية انحرافات عنها.
6. كيفية استخدام وتوزيع المعلومات بعد إعدادها.
7. شكل التقرير المقدم المتعلق بالمعلومات المالية المعدة، عند ارتباط اسم المحاسب بها.

4.5 إجراءات إعداد البيانات المالية

على المحاسب أن يحصل على معرفة عامة بطبيعة عمل المنشأة وفعاليتها، وأن يكون ملماً بالمبادئ والمعالجة المحاسبية والسجلات المحاسبية للجهة القطاعية التي تنتمي إليها المنشأة. ويحصل المحاسب عادةً على المعرفة بهذه الأمور من خلال خبرته مع المنشأة أو الاستفسار من موظفي المنشأة.

في حالة معرفة المحاسب بأن المعلومات المجهزة من قبل الإدارة غير صحيحة أو غير كاملة أو غير مقنعة، فعليه الطلب من الإدارة تزويده بمعلومات إضافية. وفي حالة رفض الإدارة ذلك، يقوم المحاسب بالانسحاب من المهمة وإبلاغ المنشأة بأسباب الانسحاب. وكذلك في حالة معرفة المحاسب بوجود معلومات خاطئة جوهرية، فعليه الاتفاق مع المنشأة على إجراء تعديلات مناسبة. وفي حالة عدم تنفيذ هذه التعديلات، واعتبار المعلومات المالية مضللة، فإن على المحاسب الانسحاب من المهمة. ويجب الإفصاح عن الإطار المحدد للتقارير المالية وأية انحرافات عنه ضمن المعلومات المالية، بالرغم من عدم وجود حاجة لتحديد مقدار تأثيرها.

5.5 تقرير الخدمات المتفق عليها (الحقائق المكتشفة)

يجب أن يتضمن التقرير المكونات التالية:

1. عنوان التقرير.
2. اسم الجهة التي يوجه إليها التقرير.
3. بيان بأن التكلفة قد أنجز وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق القابل للتطبيق على التكلفة بالإعداد، أو وفقاً للمعايير الوطنية ذات العلاقة.
4. في الحالات الملائمة، بيان بأن المدقق ليس مستقلاً عن المنشأة.
5. تحديد المعلومات المالية، مشيراً إلى أنها اعتمدت على المعلومات المستلمة من قبل الإدارة.
6. بيان بأن الإدارة مسؤولة عن المعلومات المالية التي قام المدقق بإعدادها.
7. بيان بأنه لم يتم إجراء أية عملية تدقيق أو إطلاع، وعليه فإنه لم يتم إبداء أي ثقة حول المعلومات المالية.
8. إدراج فقرة، عند الضرورة، لجلب الانتباه للإفصاح عن الانحرافات المهمة عن الإطار المحدد للإبلاغ المالي.
9. تاريخ التقرير.
10. عنوان المدقق.
11. توقيع المدقق.

يجب أن تحتوي المعلومات المالية المعدة من قبل المحاسب على إشارة مثل "غير مدققة" أو "معدة بدون تدقيق أو مراجعة"، على كل صفحة من صفحات المعلومات المالية، أو على واجهة المجموعة الكاملة للبيانات المالية.

وفيما يلي بعض النماذج لتقارير الإعداد:

1. توضيح لتقرير حول التكلفة بإعداد البيانات المالية

تقرير إعداد إلى.....

استناداً على المعلومات المجهزة من قبل الإدارة، فقد قمنا بإعداد الميزانية لشركة أ ب ج كما في 31 كانون الأول 20xx وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ، وذلك وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (أو المعايير الوطنية ذات العلاقة). إن الإدارة هي المسؤولة عن هذه البيانات المالية. علماً بأننا لم نقوم بتدقيق أو مراجعة هذه البيانات المالية وعليه لم نقوم بإبداء أي ثقة حولها.

المحاسب

التاريخ

العنوان

2. نموذج لتقرير الإعداد مع فقرة إضافية لجلب الانتباه للانحراف عن الإطار المحدد للتقارير المالية:

تقرير إعداد إلى

استناداً على المعلومات المجهزة من قبل الإدارة، فقد قمنا بإعداد الميزانية لشركة أ ب ج كما هي في 31 كانون الأول 20xx وبيانات الدخل والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذات التاريخ، وذلك وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (أو المعايير الوطنية ذات العلاقة). إن الإدارة هي المسؤولة عن هذه البيانات المالية. علماً بأننا لم نقوم بتدقيق أو الإطلاع على هذه البيانات المالية وعليه لم نقوم بإبداء أي ثقة حولها. ونود أن نلفت انتباهكم إلى الملاحظة X المرفقة بالبيانات المالية بسبب أن الإدارة قد اختارت عدم رسملة الإيجار التمويلي على المعدات والآلات، ويعد هذا خروجاً عن الإطار المحدد للتقارير المالية.

المحاسب

التاريخ

العنوان

6. رقابة الجودة

يجب على شركة التدقيق تصميم وتطبيق نظام لرقابة الجودة، لضمان التزام كافة العاملين بالمتطلبات المهنية والتنظيمية الأخرى. ويشمل هذا النظام رقابة الجودة على أعمال ونشاطات شركة التدقيق ككل، وكذلك رقابة الجودة على عمليات التدقيق بشكل خاص لأهميتها. وفيما يلي أهم متطلبات وعناصر رقابة الجودة لكل مستوى.

أولاً: رقابة الجودة للشركات التي تقدم خدمات التأكيد

يهدف نظام رقابة الجودة إلى تزويد شركة التدقيق بتأكيد معقول فيما يخص:

1. امثال المنشأة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
2. أن تكون التقارير الصادرة عن المنشأة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

ويجب أن يتضمن نظام رقابة الجودة السياسات المتعلقة بأهم نشاطات شركة التدقيق، وكيفية تأديتها، ويشمل ذلك الأمور التالية:

1. متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة والاستقلالية: ينبغي أن تضع المنشأة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال المنشأة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي. ويمكن هذه السياسات والإجراءات المنشأة من القيام بما يلي:
 - أ. الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها، وحيث يكون ممكناً، إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.
 - ب. تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراءات المناسبة للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها.
2. المهارات والكفاءة: يجب تزويد الشركة بموظفين حاصلين ومحافظين على معايير فنية وكفاءة مهنية مطلوبة لتمكينهم من إنجاز مسؤولياتهم بالعناية اللازمة.
3. أداء المهمات: يجب أن تضع المنشأة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن المنشأة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، وينبغي أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي:
 - أ. المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية.
 - ب. مسؤوليات الإشراف.
 - ج. مسؤوليات المراجعة.
- ينبغي تحديد سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بمسؤولية المراجعة على أساس مراجعة عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة.
4. المراجعة: يجب أن يكون هناك توجيه ورقابة ومراجعة كافية للعمل على كل المستويات لتوفير تأكيد معقول أن العمل الذي تم أدائه يلبي معايير الجودة المناسبة.
5. الاستشارة: عند الحاجة للاستشارة يجب أن تتم مع الأشخاص ذوي الخبرة المناسبة من داخل الشركة أو من خارجها. ويجب أن تضع المنشأة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول:
 - أ. إجراء مشاورات مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.
 - ب. توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها والاتفاق عليها من قبل الشخص الذي يسعى إلى الحصول على مشورة والشخص المستشار.
 - ج. تطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها خلال هذه المشاورات.
6. قبول العملاء الجدد واستبقاء العملاء السابقين: يجب إجراء تقييم للعملاء المتوقعين وأن يتم عمل مراجعة للعملاء الموجودين على أساس مستمر. وعند أخذ قرار لقبول أو استبقاء عميل يجب الإهتمام باستقلالية شركة التدقيق وقدرتها على خدمة العميل بشكل لائق. ويجب أن تضع المنشأة سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات فقط عندما تكون المنشأة:

- أ. مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها.
 ب. قدرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.
 ج. قد أخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تملك معلومات قد تقودها إلى الإستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة.
 7. المراقبة: يجب مراقبة الكفاية المستمرة والفاعلية التشغيلية لسياسات وإجراءات ضبط الجودة.

ثانياً: رقابة الجودة الخاصة بعمليات التدقيق

- إن الهدف من تطبيق إجراءات رقابة الجودة على عمليات التدقيق هو الوصول إلى تأكيد معقول بأن:
1. عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
 2. أن تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف.

عناصر نظام رقابة الجودة:

1. قيادة جودة عمليات التدقيق: يتحمل الشريك في عملية التدقيق مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين ذلك الشريك لأجلها.
2. الاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى ذات العلاقة: يجب على الشريك في العملية:
 - أ. الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة، لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للاستقلالية في عملية التدقيق.
 - ب. تقييم المعلومات حول المخالفات، لسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد وتقييم الظروف التي تشكل تهديداً للاستقلالية.
 - ج. اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول.
3. قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء القدامى (تم تناول ذلك في الفصل الأول).
4. الكفاءة: امتلاك فريق التدقيق وأي خبراء تابعين للمدقق، لا يشكلون جزء من فريق العملية، الكفاءة والقدرة المناسبة، لأداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة. والمساهمة في إصدار تقرير التدقيق المناسب، وفقاً لنتائج إجراءات التدقيق.
5. أداء المهمة (عملية التدقيق): وتشمل:
 - أ. التوجيه والإشراف: من قبل الشريك في العملية، لضمان أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية. والمساهمة في إصدار تقرير التدقيق المناسب، وفقاً لنتائج إجراءات التدقيق. ويتضمن الإشراف الأمور التالية:
 - متابعة تقدم عملية التدقيق.
 - الأخذ بعين الاعتبار كفاءة وقدرات أعضاء فريق التدقيق، وما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكل إليهم، وفقاً للنهج المخطط له لعملية التدقيق.

- معالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق، وتعديل النهج المخطط له على النحو المناسب.
- تحديد المسائل التي تحتاج لأن يتم التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة خلال عملية التدقيق.
- ب. المراجعة: يجب على الشريك في العملية، النظر فيما إذا:
 - كان العمل قد أنجز وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
 - نشأت قضايا هامة بحاجة لمزيد من الدراسة.
 - أجريت المشاورات المناسبة وما إذا تم توثيق وتنفيذ الإستنتاجات الناتجة.
 - كان هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنجز.
 - كان العمل المنجز يدعم الإستنتاجات التي تم التوصل لها وما إذا تم توثيقه بشكل مناسب.
 - كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المدقق.
 - تم تحقيق أهداف إجراءات العملية.
- ج. مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية: للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق.
- د. التشاور: يجب على الشريك في العملية القيام بما يلي:
 - إجراء المشاورات المناسبة بشأن الأمور المعقدة أو المستمرة.
 - متابعة قيام فريق التدقيق بالمشاورات المناسبة خلال فترة التدقيق.
- هـ. مراجعة رقابة جودة العملية: يجب على مراجع رقابة جودة العملية إجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي أصدرها فريق التدقيق والإستنتاجات التي تم التوصل لها. وذلك من خلال:
 - مناقشة المسائل الهامة مع الشريك في العملية.
 - مراجعة البيانات المالية وتقرير المدقق المقترح.
 - مراجعة وثائق التدقيق المتعلقة بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق التدقيق، وبالإستنتاجات التي تم التوصل إليها.
 - النظر فيما إذا كان تقرير المدقق المقترح مناسباً.
- و. اختلاف الرأي: إذا نشأ اختلاف في الرأي بين أعضاء فريق التدقيق، أو مع الجهات التي تمت مشاورتها، أو بين الشريك في العملية ومراجع رقابة جودة العملية، يجب على فريق التدقيق اتباع سياسات وإجراءات المؤسسة لمعالجة وتسوية اختلافات الرأي.
- 6. المراقبة: يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقديم لشركة التدقيق ضمان معقول بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وينبغي على الشريك في العملية النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمؤسسة كما يتضح من آخر

- المعلومات التي تناقلتها المؤسسة والمؤسسات الأخرى ضمن المجموعة، عند الاقتضاء. وما إذا كانت أوجه النقص التي تمت ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية التدقيق.
7. التوثيق: يجب على كل طرف في عملية التدقيق توثيق ما قام به من إجراءات، ووفقاً لما يلي:
- أ. فريق التدقيق: يقوم المدقق بتوثيق ما يلي:
- القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها.
 - الإستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية.
 - الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها.
 - طبيعة ونطاق، والإستنتاجات الناشئة عن المشاورات التي أجريت خلال فترة عملية التدقيق.
- ب. مراجع رقابة جودة العملية: يقوم مراجع جودة العملية بتوثيق:
- الإجراءات التي تتطلبها سياسات المؤسسة فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية التي تم تنفيذها.
 - مراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها في تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك.
 - عدم وجود أي مسائل لم تحل والتي من شأنها أن تجعل المراجع يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق التدقيق والإستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.

أسئلة وتمارين الفصل:

التمرين الأول:

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. تطبق خدمات التأكيد الأخرى على:

- أ- البيانات التاريخية المرحلية. ب- البيانات المالية السنوية.
ج- أ و ب. د- لا شيء مما ذكر.

2. تقسم عمليات التأكيد إلى عمليات تأكيد:

- أ- محدودة ومعقولة. ب- مطلقة ومحدودة.
ج- معقولة ومطلقة. د- لا شيء مما ذكر.

3. يجب على المدقق قبول عمليات التأكيد الأخرى، فقط على البيانات أو المعلومات التي:

- أ- أعدها مستخدم عملية التأكيد. ب- لا تتضمن تقديرات.
ج- لا تنشر. د- لها مستخدم آخر غير من قام بإعدادها.

4. على المدقق عند عدم وجود مبرر معقول عدم قبول تغيير:

- أ- عملية تأكيد إلى عملية أخرى ليست ب- عملية تأكيد معقولة إلى عملية تأكيد
عملية تأكيد. محدودة.
ج- عملية تأكيد محدودة إلى عملية تأكيد د- أ و ب.
معقولة.

5. يساعد التخطيط الكافي عند إجراء عملية التأكيد في:

- أ- تنظيم وإدارة العملية بالشكل الصحيح. ب- توزيع العمل بالشكل الصحيح لأفراد فريق
العملية.
ج- تنسيق العمل الذي أجراه مدققون وخبراء د- جميع ما ذكر.
آخرون.

6. تكون المعلومات المالية المستقبلية على أحد الأشكال التالية:

- أ- فعلي وتوقع. ب- فعلي وتنبؤ.
ج- تنبؤ وتوقع. د- لا شيء مما ذكر.

7. تعبر الافتراضات الظنيّة عن:

- أ- التنبؤ.
- ب- التوقع.
- ج- الشك.
- د- أ و ب.

8. قبل موافقة المدقق على قبول مهمة فحص المعلومات المالية المستقبلية، فإن عليه دراسة عدد من الأمور، من بينها مايلي:

1. الهدف الذي ستستخدم من أجله هذه المعلومات.
 2. وجود مستندات مؤيدة لحدوث هذه المعلومات.
 3. العناصر والبنود التي سوف تتضمنها المعلومات.
 4. الفترة التي تغطيها المعلومات.
- أ- 1 فقط.
 - ب- 1 و 2 فقط.
 - ج- 1 و 2 و 3 فقط.
 - د- 1 و 2 و 3 و 4.

9. من الاعتبارات التي يراعيها المدقق، عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص:

- أ- احتمال وجود معلومات خاطئة جوهرية.
 - ب- كفاءة الإدارة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية المستقبلية.
 - ج- مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية
 - د- جميع ما ذكر.
- باجتهادات الإدارة.

10. عند فحص البيانات المستقبلية، على المدقق أن يركز على:

- أ- التقديرات الأساسية ذات الأثر الأكبر
 - ب- الأشخاص الذين ساهموا بتقدير البيانات.
 - ج- على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.
 - د- شكل عرض البيانات المستقبلية.
- التقديرات المتعلقة بالبنود النثرية.

11. أي من التالية ليست متطلب أساسي للخدمات ذات العلاقة:

- أ- الاستقلالية.
- ب- السرية.
- ج- الكفاءة.
- د- السلوك المهني.

12. إن الهدف من تقديم الخدمات ذات العلاقة، هو:

- أ- إبداء رأي حول البيانات المالية.
- ب- إصدار تقرير بالحقائق المكتشفة.
- ج- إبداء ثقة موجبة.
- د- إبداء ثقة سالبة.

التمرين الثاني:

ما هي الأمور التي يسعى المدقق لجمع أدلة إثبات حولها، عند التخطيط لعملية فحص البيانات المالية المستقبلية.

التمرين الثالث:

ما هي أنواع الرأي المعدل التي يمكن أن تصدر عند فحص البيانات المستقبلية.

التمرين الرابع:

ما هي الإجراءات التي قد يستخدمها المدقق عند تقديم خدمات ذات علاقة.

التمرين الخامس:

ما هي الأمور التي يتضمنها كتاب التكاليف بإعداد البيانات المالية.

إجابة أسئلة الفصل:

التمرين الأول:

1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
د	أ	د	د	د	ج	ب	أ
9.	10.	11.	12.				
د	أ	أ	ب				

التمرين الثاني:

يجب على المدقق أن يخطط، عند قبوله لمهمة فحص المعلومات المالية المستقبلية، للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، بأن:

1. افتراضات التقدير الأفضل التي وضعتها الإدارة، والتي تستند عليها المعلومات المالية المستقبلية معقولة، وفي حالة الافتراضات الظنية، إن هذه الافتراضات متماشية مع هدف المعلومات.
2. المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب على أساس الافتراضات المحددة.
3. المعلومات المالية المستقبلية قد عرضت بشكل ملائم، وأن جميع الافتراضات الجوهرية قد تم الإفصاح عنها بالشكل المناسب.
4. المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس متماثلة مع البيانات المالية التاريخية، مستخدمين مبادئ محاسبية مناسبة.

التمرين الثالث:

يكون الاستنتاج المعدل على أحد الصور التالية:

1. إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي أو الانسحاب من المهمة: في حالة اعتقاد المدقق بأن عرض المعلومات المالية المستقبلية والإفصاح عنها لم يكن كافياً.
2. إبداء رأي سلبي أو الانسحاب من المهمة: في حالة اعتقاد المدقق بأن إحدى الافتراضات المهمة أو عدد منها لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المستقبلية المعدّة على أساس افتراضات التقدير الأفضل، أو أن أحد الافتراضات المهمة أو عدد منها لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية حسب الافتراضات الظنية.
3. الانسحاب من المهمة أو أن يمتنع عن إبداء الرأي: في حالة تأثر عملية الفحص بحالات تمنع تطبيق أحد الإجراءات أو عدد منها والتي تعتبر ضرورية في مثل تلك الظروف، مع قيامه بوصف لتحديدات النطاق ضمن تقريره حول المعلومات المالية المستقبلية.

التمرين الرابع:

قد تتضمن إجراءات المدقق في التكاليف بإنجاز إجراءات متفق عليها مايلي:

1. الاستفسار والتحليل.
2. إعادة الاحتساب والمقارنة والطرق الكتابية الأخرى للتأكد من الدقة.
3. الملاحظة.
4. الفحص.
5. الحصول على المصادقات.

التمرين الخامس:

الأمر التي يتضمنها كتاب التكاليف بإعداد البيانات المالية:

1. طبيعة التكاليف متضمناً حقيقة عدم القيام بعملية التدقيق أو الإطلاع، وعليه فسوف لا يتم إبداء أي ثقة.
2. حقيقة عدم إمكانية الاعتماد على التكاليف في إظهار الأخطاء والأعمال غير القانونية أو الأعمال غير النظامية، كالاختيال والاختلاس الذي قد يكون موجوداً.
3. طبيعة المعلومات التي ستجهز من قبل العميل.
4. حقيقة كون الإدارة مسؤولة عن دقة واكتمال المعلومات المسلمة إلى المحاسب.
5. الأسس المحاسبية التي سيتم على ضوءها إعداد البيانات المالية، وحقيقة أنه سيتم الإفصاح عن هذه الأسس وعن أية انحرافات عنها.
6. كيفية استخدام وتوزيع المعلومات بعد إعدادها.
7. شكل التقرير المقدم بالمتعلق بالمعلومات المالية المعدة، عند ارتباط اسم المحاسب بها.

المراجع

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، 2010 ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، 2010 ، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الثاني، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، 2010 ، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- أرينز، ألفين و لوبك جيمس، 2009، المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة الديسبي، محمد عبد القادر، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- الذنبيات، علي عبد القادر، 2010، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، عمان، الأردن.