جمهورية مصر العربية

رئاسة الجمهورية

الجريدة الرسمية

الثمن ١٥ جنيهاً

العدد ٤١ مكرر (هـ)	الصادر فى ٢٣ ربيع الآخر سنة ١٤٤٧هـ الموافق (١٥ أكتوبر سنة ٢٠٢٥م)	السنة الثامنة والستون

قرار رئيس مجلس الوزراء
رقم ٣٧٢٥ لسنة ٢٠٢٥

رئيس مجلس الوزراء

بعد الاطلاع على الدستور ؛

وعلى قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الشخص الواحد الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ؛

وعلى قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ؛

وعلى القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ بتنظيم الرقابة على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية ؛

وعلى قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٠٤ لسنة ٢٠٢٤ بتفويض رئيس مجلس الوزراء فى بعض الاختصاصات ؛

وعلى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١١٥ لسنة ٢٠٢٣ بشأن إعادة تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ؛

وعلى قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ؛

وعلى موافقة اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى بجلستها بتاريخ ٢٠٢٥/٥/١٩ ؛

وبناءً على ما عرضه رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية ؛

قـــــرر :

(المادة الأولى)

يعمل بالمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى المرافقة لهذا القرار لدى مراجعة أو فحص القوائم المالية التى تبدأ السنة المالية لها فى / أو / بعد أول يناير ٢٠٢٧

وتسرى المعايير الدولية فيما لم يرد بشأنه نص فى المعايير المصرية .

(المادة الثانية)

يلغى قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ المشار إليه ، وتلغى معايير المراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى المرافقة له اعتبارًا من تاريخ العمل بالمعايير المرافقة لهذا القرار .

(المادة الثالثة)

يُنشر هذا القرار في الجريدة الرسمية .

صدر برئاسة مجلس الوزراء فى ٢١ ربيع الآخر سنة ١٤٤٧ هـ

(الموافق ١٣ أكتوبر سنة ٢٠٢٥ م) .

رئيس مجلس الوزراء

دكتور/ مصطفى كمال مدبولى

التمهيد لإصدارات
المعايير المصرية لمراقبة الجودة والمراجعة
والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والخدمات ذات الصلة

١. يمثل هذا التمهيد جزءاً لا يتجزأ من المعايير المصرية لمراقبة الجودة والمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والخدمات ذات الصلة.

٢. يهدف هذا الإصدار إلى التوافق مع أحدث إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، مما يعزز جودة المراجعة، وزيادة الشفافية.

٣. نطاق اختصاص هذه المعايير المصرية الصادرة:

(أ) تطبق المعايير المصرية للمراجعة عند مراجعة المعلومات المالية التاريخية

(ب) تطبق المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود عند فحص المعلومات المالية التاريخية

(ج) تطبق المعايير المصرية لمهام التأكد في، مهام التأكد بخلاف عمليات راجعة المعلومات المالية التاريخية.

(د) تطبق المعايير المصرية للخدمات ذات الصلة على مهام اعداد بيانات مالية ومهام تنفيذ إجراءات متفق عليها ومهام الخدمات ذات العلاقة الصلة.

(ه) يُشار الى المعايير المصرية للمراجعة والمعايير المصرية لمهام الفحص المحدود والمعايير المصرية لمهام التأكد والمعايير المصرية للخدمات ذات الصلة، مجتمعة، بلفظ معايير المراجعة المصرية.

(و) يطبق المعيار المصري لمراقبة الجودة رقم (١) على كافة الخدمات التى تقع ضمن نطاق معايير المراجعة المصرية.

٤. تتتطلب طبيعة المعايير المصرية أن يمارس مراقب الحسابات الحكم المهنى عند تطبيق هذه المعايير.

٥. لا تفرض مذكرات ممارسات المراجعة المصرية الصادرة متطلبات اضافية على المراجعين بخلاف تلك الواردة فى المعايير المصرية للمراجعة، ولا تغير من مسئولية المراجع عن الالتزام بجميع معايير المراجعة المصرية ذات الصلة بالعملية محل المراجعة. لكن هذه المذكرات تقدم دعما عملياً للمراجعين، والغرض منها هو أن يتم نشرها. وهى أيضاً تقدم مواداً يمكن لمكاتب المراجعة استخدامها فى إعداد برامجها التدريبية وإرشاداتها الداخلية .

٦. تطبق المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والخدمات ذات الصلة على الأمور ذات الأهمية النسبية فقط.

٧. تحل هذه المعايير محل معايير المراجعة المصرية التي تسبقها قبل التحديث، وتكون واجبة التطبيق من تاريخ السريان المبين في كل معيار.

٨. عند ذكر قواعد أداب وسلوكيات المهنة يقصد بها، قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة اصدار ٢٠٢٤ الصادر بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية.

المعيار المصرى لمراقبة الجودة رقم (١) إصدار ٢٠٢٥

مراقبة الجودة للمؤسسات المهنية والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات ذات الصلة

المعيار المصري لمراقبة الجودة رقم (١) إصدار ٢٠٢٥
مراقبة الجودة للمؤسسات المهنية والأفراد الذين يقومون بالمراجعة
والفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات ذات الصلة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١ – ٣
اختصاصات المعيار	٤-٩
تاريخ سريان المعيار	١٠
الهدف من المعيار	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها	١٣-١٥
عناصر نظام مراقبة الجودة	١٦-١٧
مسؤوليات قادة المكتب / المؤسسة تجاه جودة المهام	١٨-١٩
المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة	٢٠-٢٥
قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى	٢٦-٢٨
الموارد البشرية	٢٩-٣١
أداء المهام	٣٢-٤٧
المتابعة	٤٨-٥٦
توثيق نظام مراقبة الجودة	٥٧-٥٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها	أ/١
عناصر نظام مراقبة الجودة	أ/٢ – أ/٣
مسؤوليات قادة المكتب/ المؤسسة تجاه جودة المهام	أ/٤ – أ/٦
المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة	أ/٧ – أ/١٧
قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى	أ/١٨ – أ/٢٣
الموارد البشرية	أ/٢٤ – أ/٣١
أداء المهام	أ/٣٢ – أ/٦٣
المتابعة	أ/٦٤ – أ/٧٢
توثيق نظام مراقبة الجودة	أ/٧٣ – أ/٧٥

ينبغي قراءة المعيار المصري لمراقبة الجودة رقم (١) جنبًا إلى جنب مع المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠) .

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمكتب/ المؤسسة بشأن نظام مراقبة جودة المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها. ويقرأ هذا المعيار مع كل من الجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد وآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

٢- تحدد الإصدارات الأخرى للجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، معايير وارشادات إضافية بشأن مسؤوليات الافراد العاملين بالمكتب/ المؤسسة المتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة لأنواع محددة من المهام على سبيل المثال، يتناول المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٢٠) إجراءات مراقبة الجودة لعمليات مراجعة القوائم المالية.

٣- يتكون نظام مراقبة الجودة من سياسات صُممت لتحقيق الهدف المنصوص عليه في الفقرة رقم "١١"، والإجراءات اللازمة لتنفيذ ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

اختصاصات المعيار

٤- يطبق هذا المعيار على جميع مكاتب المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بالمراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها. وتعتمد طبيعة ومدى السياسات والإجراءات التي يضعها كل مكتب / مؤسسة للالتزام بهذا المعيار على عوامل مختلفة مثل حجم المكتب وخصائصه التشغيلية، وما إذا كان فرع من فروع مؤسسة.

٥- يحتوي هذا المعيار على هدف المكتب/ المؤسسة من إتباع هذا المعيار، والمتطلبات التي تهدف إلى تمكين المكتب/ المؤسسة من تحقيق ذلك الهدف المحدد بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى (الملحق أ) – كما هو وارد تفصيلًا في الفقرة رقم "٨" – وعلى مواد تمهيدية توفر سياقًا ذا صلة بالفهم السليم لهذا المعيار، كما يحتوي على تعريفات.

٦- يوفر الهدف السياق الذي تم في ضوئه وضع متطلبات هذا المعيار ويقصد منه مساعدة المكتب/ المؤسسة على:

- فهم ما هي الاحتياجات الواجب إنجازها؛
- تحديد ما إذا كان هناك حاجة للقيام بالمزيد من الجهود لتحقيق الهدف.

٧- يتم التعبير عن متطلبات هذا المعيار باستخدام "يجب".

٨- عند الضرورة، يتم الرجوع الى المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى (الملحق أ) حيث توفر شرحًا إضافيًا للمتطلبات والإرشادات المطلوب تنفيذها وبالتحديد فإنه قد:

- يشرح بشكلٍ أكثر دقة ما الذي يعنيه متطلب ما، أو ما الذي يهدف إليه؛
- يتضمن أمثلة للسياسات والإجراءات التي قد تكون ملائمة بحسب الظروف.

في حين أن مثل هذه الإرشادات التي توضحها المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى (الملحق أ) لا تفرض في حد ذاتها متطلبًا، إلا أنها تهدف إلى التطبيق السليم لتلك المتطلبات الواردة في هذا المعيار. وتوفر أيضًا المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات أساسية بشأن الأمور التي يتناولها هذا المعيار. كما تتضمن اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام أو المكاتب الصغيرة. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار. ومع ذلك، فإنها لا تحد أو تقلل من مسؤولية المكتب/ المؤسسة في تطبيق المتطلبات الواردة في هذا المعيار والالتزام بها.

٩- يتضمن هذا المعيار تحت عنوان "التعريفات" وصفًا للمعاني المرتبطة لبعض المصطلحات لأغراض هذا المعيار. ووردت هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق هذا المعيار وتفسيره بشكل سليم. ولكن ليس بقصد تجاوز التعريفات التي قد توضع لأغراض أخرى، سوًاء في قانون أو لائحة أو غير ذلك. وتتضمن قائمة المصطلحات الواردة بالمعايير المصرية – الصادرة عن اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى – المصطلحات الواردة في هذا المعيار. كما تتضمن أيضًا وصفًا لمصطلحات أخرى موجودة في هذا المعيار للمساعدة في التفسير المشترك والمتسق.

تاريخ سريان المعيار

١٠- يتعين تطبيق أنظمة مراقبة الجودة وفقًا لهذا المعيار اعتبارًا من أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

١١- يهدف المكتب/ المؤسسة من وضع نظام لمراقبة الجودة الى مدها بدرجة تأكد مناسبة بأن

(أ) المكتب/ المؤسسة والافراد العاملين فيه يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب/ المؤسسة أو الشركاء المسؤولين عن المهام تعد ملائمة للظروف.

التعريفات

١٢- فيما يلى التعريفات الخاصة بالمصطلحات الأساسية الواردة في هذا المعيار:

(أ) "تاريخ التقرير": التاريخ الذي يختاره المراقب التاريخ تقريره.

(ب) "توثيق المهام": سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراقب (أحيانا يستخدم مصطلح أوراق العمل).

(ج) "الشريك المسئول"[(١)]: هو شريك أو شخص آخر في المكتب/ المؤسسة يكون المسئول عن المهمة وأدائها وعن التقرير الصادر عن المكتب/ المؤسسة والذي يجب أن يكون حاصلًا على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

(د) "فحص ما قبل الإصدار": هي آلية مصممة لتقديم تقييم موضوعي في تاريخ التقرير أو قبله وذلك للأحكام المهنية الهامة، التي اتخذها فريق العمل، والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير، وتستهدف الآلية فحص رقابة جودة مهام مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة، والمهام الأخرى – إن وجدت – والتي يرى المكتب/ المؤسسة أنه من الضروري إجراء فحص ما قبل الاصدار بشأنها.

(هـ) "فاحص ما قبل الإصدار": هو شريك أو شخص آخر في المكتب/ المؤسسة أو شخص من خارج المكتب/ المؤسسة مؤهل تأهيلًا مناسبًا، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الافراد الذين لديهم الخبرة الملائمة والكافية والصلاحية (ليس من بينهم أفراد من فريق العمل) لتقييم الاحكام المهنية الهامة والتي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير بطريقة موضوعية وذلك قبل إصدار تقرير.

(و) "فريق العمل": هم كل الافراد الذين يقومون بأداء المهمة بمن فيهم الخبراء الذين تعاقد معهم المكتب/ المؤسسة لأمر يتعلق بهذه المهمة، ويستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراقب والذي يقوم بتكليفه المكتب أو فروع المؤسسة، كما يستثنى من مصطلح "فريق العمل" أيضًا الافراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن أعمال مراجعة ما عندما يلتزم المراقب الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة رقم (٦١٠)[(٢)].

(ز) "المكتب/ المؤسسة": هو الممارس الفرد أو المكتب أو المؤسسة أو أي منشأة أخرى لمحاسبين مهنيين.

(ح) "الفحص": هي الإجراءات المعدة لتقديم دليل على امتثال فريق العمل لسياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المكتب/ المؤسسة عند أداء المهمة.

(ط) "المنشاة المقيدة": هي منشأة قيدت أسهمها وأوراقها المالية أو أدوات مديونياتها في سوق أوراق مالية معترف بها أو تتداول أسهمها طبقًا لأحكام سوق أوراق مالية معترف به أو أية جهة مماثلة.

(ي) "المتابعة": هي عملية تتضمن دراسة مستمرة وتقييم دائم لنظام مراقبة الجودة في المكتب/ المؤسسة، وتتضمن ذلك فحصًا دوريًا لمجموعة من المهام التي تم أداؤها بهدف تمكين المكتب/ المؤسسة من الحصول على درجة تأكد مناسبة بأن نظام مراقبة الجودة في المكتب/ المؤسسة يعمل بفاعلية.

(ك) "فروع المؤسسة": هي وحدات تخضع لرقابة وملكية وإدارة مشتركة مع المؤسسة.

---

(١) الشريك المسؤول " و"الشريك" و"المكتب" ينبغي أن تقرأ على أنها تشير إلى ما يقابلها بجهات المراجعة في القطاع العام حيثما يكون ذلك ملائمًا.

(٢) يفرض معيار المراجعة رقم (٦١٠) حدودًا على استخدام المساعدة المباشرة. وينص أيضًا على أنه قد يحظر على المراقب الخارجي بموجب قانون أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعون الداخليون. وبناء عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

(ل) "المؤسسة": هيكل أكبر حجمًا.

- تهدف إلى تحقيق التعاون.
- تهدف بوضوح إلى المشاركة في ربح أو تكلفة، أو مشاركة في ملكية، أو السيطرة أو الإدارة، وتطبيق سياسات وإجراءات مراقبة جودة مشتركة، واستراتيجية عمل مشتركة واستخدام اسم تجاري مشترك، أو جزء مهمًا من الموارد المهنية.

(م) "الشريك": أي شخص لديه الصلاحية وحق تمثيل المكتب/ المؤسسة بشأن الارتباطات المتعلقة بأداء مهام الخدمات المهنية.

(ن) "الافراد ": الشركاء والعاملون

(س) "المعايير المهنية": هي معايير أداء العمل كما حددتها معايير المراجعة المصرية وهذا المعيار وكذا المتطلبات الأخلاقية والسلوكية الواردة بالجزئيين (أ)، (ب) من قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

(ع) "درجة التأكد المناسبة": في سياق معايير المراجعة المصرية، هي مستوى عال – وليس مطلق من التأكد.

(ف) "المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة": المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق العمل وفاحص ما قبل الإصدار، والتي تشمل عادة الجزئيين (أ)، (ب) من قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة (القواعد) تطبيقًا لميثاق الاخلاقيات المهنية للمحاسبين ذات العلاقة بمراجعة القوائم المالية جنبًا إلى جنب للمتطلبات القانونية والتنظيمية والتي تعد أكثر تشددًا.

(ص) "العاملون": المهنيون، بخلاف الشركاء، ويشمل ذلك أية خبراء يعينهم المكتب/ المؤسسة.

(ق) "شخص خارجي مؤهل تأهيلًا مناسبًا": هو شخص من خارج المكتب/ المؤسسة، لديه الإمكانيات والكفاءة للقيام بدور الشريك المسئول على سبيل المثال شريك من مكتب/ مؤسسة أخرى، أو موظف (لديه الخبرة الملائمة) من جهة محاسبية مهنية يجوز لأعضائها القيام بعمليات المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية أو غير ذلك من مهام التأكد أو الخدمات الأخرى المتعلقة بها، أو منظمة تقدم خدمات لمراقبة الجودة ذات صلة.

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

١٣- يجب على الأفراد المسؤولين داخل المكتب/ المؤسسة عن وضع وسلامة نظام لمراقبة الجودة الخاص بالمكتب/ المؤسسة أن يكون لديهم فهمًا لنص هذا المعيار بالكامل، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى (الملحق أ)، لفهم أهدافه وتطبيق متطلباته بشكل سليم.

١٤- يجب على المكتب/ المؤسسة أن يلتزم بكل متطلب في هذا المعيار ما لم يكن ذلك المتطلب غير ملائم في ظل ظروف المكتب وذلك بالخدمات المقدمة فيما يتعلق بالمراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها (راجع الفقرة "أ/"(١)).

١٥- تهدف متطلبات هذا المعيار إلى تمكين المكتب/ المؤسسة من تحقيق الهدف المنصوص عليه في هذا المعيار، ولهذا فمن المتوقع إن يوفر التطبيق السليم لتلك المتطلبات أساسًا كافيًا لتحقيق الهدف من ذلك المعيار، ومع ذلك، ونظرًا لأن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقع جميع مثل تلك الظروف، فيجب على المكتب/ المؤسسة النظر فيما إذا كانت هناك أمور أو ظروف خاصة تتطلب من المكتب/ المؤسسة أن يضع سياسات وإجراءات بشأنها، بالإضافة لتلك التي يتطلبها هذا المعيار لتحقيق الهدف المنصوص عليه.

عناصر نظام مراقبة الجودة

١٦- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع نظام لمراقبة الجودة والتأكد من سلامته، ليتضمن سياسات وإجراءات تشمل كلا من العناصر التالية:

(أ) مسؤوليات قادة المؤسسة تجاه جودة المهام.

(ب) المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة.

(ج) قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى.

(د) الموارد البشرية.

(هـ) أداء المهام.

(و) المتابعة.

١٧- يجب على المكتب/ المؤسسة توثيق سياساته وإجراءاته وإبلاغها للعاملين بالمكتب/ المؤسسة (راجع الفقرتين "أ/٢" و"أ/٣").

مسؤوليات قادة المكتب / المؤسسة تجاه جودة المهام

١٨- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات، تهدف إلى نشر الثقافة الداخلية التي تقر بأن الجودة هي أمر ضروري لأداء المهام. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب/ المؤسسة (أو ما يعادله)، أو إذا كان ذلك مناسبًا، من المجلس الإداري لشركاء المكتب/ المؤسسة (أو ما يعادله) بتحمل المسؤولية – الكاملة عن نظام مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة (راجع الفقرتين "أ/٤"،"أ/٥").

١٩- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات، بحيث أن أي شخص (أو أشخاص) يُسند إليه المسؤولية التشغيلية لنظام مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة – من قبل المدير التنفيذي للمكتب/ المؤسسة أو من المجلس الاداري لشركاء المكتب/ المؤسسة - يكون لديه الخبرة الملائمة والقدرة الكافية والمناسبة، والصلاحية اللازمة لتحمل تلك المسؤولية. (راجع الفقرة "أ/٦").

المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة

٢٠- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأن المكتب/ المؤسسة والعاملين فيه يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة. (راجع الفقرات "أ/٧" – "أ/١٠").

الاستقلالية

٢١- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأن المكتب/ المؤسسة والافراد العاملين فيه والاشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات الاستقلالية (بما في ذلك العاملين في فروع المؤسسة) وعندما يقتضي ذلك يحافظون على استقلاليتهم متى كان ذلك مطلوبًا بموجب المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة. ويجب أن تمكن تلك السياسات والإجراءات المكتب/ المؤسسة مما يلي: (راجع الفقرة "أ/١٠").

(أ) إبلاغ أفراده بمتطلبات الاستقلالية، وعندما يقتضي الأمر ،الاشخاص الآخرين الخاضعين لتلك المتطلبات.

(ب) تحديد الظروف والعلاقات التي ينشأ عنها تهديدات للإستقلالية وتقييم تلك التهديدات المحددة واتخاذ الإجراءات المناسبة للتخلص من تلك التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول من خلال تطبيق تدابير وقائية، أو الانسحاب من المهام، عندما يكون ذلك ممكنًا بموجب قانون أو لائحة معمول بها.

٢٢- يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي: (راجع الفقرة "أ/١٠") .

(أ) أن يوفر الشركاء المسؤولون عن المهام للمكتب / للمؤسسة المعلومات ذات الصلة بالمهام المقدمة للعملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، لتمكين المكتب/ المؤسسة من تقييم الأثر العام – إن وجد – على متطلبات الاستقلالية.

(ب) على افراد المكتب/ المؤسسة الابلاغ فورًا عن الظروف والعلاقات التي تُنشئ تهديدًا للاستقلالية، بحيث يمكن اتخاذ التصرف المناسب.

(ج) توثيق وتوصيل المعلومات ذات الصلة للأفراد المعنيين، بحيث أن:

(١) يستطيع المكتب/ المؤسسة وأفراده أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا مستوفين متطلبات الاستقلالية.

(٢) يستطيع المكتب/ المؤسسة أن يحافظ على سجلاته ذات الصلة بالاستقلالية ويحدثها.

(٣) يستطيع المكتب/ المؤسسة أن يتخذ التصرف المناسب فيما يتعلق بتهديدات الاستقلالية التي تم تحديدها والتي ليست عند مستوى يمكن قبوله.

٢٣- يجب على المكتب/ المؤسسة أن يضع سياسات وإجراءات تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأنه يتم اخطاره بانتهاكات متطلبات الاستقلالية، وتمكينه من اتخاذ التصرفات المناسبة لحل تلك المواقف. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات على متطلبات وفقًا لما يلى (راجع الفقرة "أ/١٠"):

(أ) أن يقوم الأفراد بإخطار المكتب/ المؤسسة على الفور بانتهاكات الاستقلالية التي علموا بها.

(ب) أن يقوم المكتب/ المؤسسة على الفور بالإبلاغ عن الانتهاكات التي يتم تحديدها طبقًا لهذه السياسات والإجراءات لكل من:

(١) الشريك المسؤول عن المهمة الذي يتعين علية مواجهة هذا الانتهاك بالتعاون مع المكتب/ المؤسسة.

(٢) الافراد الآخرين ذات صلة في المكتب/ المؤسسة، وعندما يقتضى الأمر لفروع المؤسسة، وأولئك الخاضعين لمتطلبات الاستقلالية الذين يتعين عليهم اتخاذ تصرف مناسب.

(٣) الإبلاغ الفوري للمكتب/ المؤسسة عند الضرورة من قبل الشريك المسؤول عن المهمة والأفراد الآخرين المشار اليهم في الفقرة الفرعية "٢٣(ب)(٢)" بالتصرفات المتخذة لحل الأمر، بحيث يستطيع المكتب / المؤسسة تحديد ما إذا كان ينبغي اتخاذ تصرف إضافي.

٢٤- يجب على المكتب/ المؤسسة أن يحصل بشكل سنوي على الأقل على مصادقة مكتوبة للالتزام بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلالية من جميع أفراد المكتب/ المؤسسة المطالبين أن يكونوا مستقلين وفقًا لمتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة (راجع الفقرتين "أ/١٠" ،"أ/١١").

٢٥- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات وفقًا لما يلى: (راجع الفقرة "أ/١٠").

(أ) تنص على ضوابط لتحديد الحاجة للقضاء على الظروف التي تخلق تهديدات ناتجه عن الصلة بالعميل لفترة طويلة إلى مستوى مقبول عندما يتم عمل نفس كبار الافراد في المهام لفترة طويلة من الزمن أو ضوابط لاتخاذ تدابير وقائية لتخفيض تلك التهديدات.

(ب) تتطلب لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة التغيير الدوري للشريك المسؤول عن المهمة والأفراد المسؤولين عن الفحص ما قبل الاصدار، وحيثما يكون ذلك متاحًا أي أشخاص آخرين يخضعون لمتطلبات التغيير الدوري، بعد فترة محددة التزامًا بالمتطلبات التنظيمية والاخلاقية والسلوكية ذات الصلة (راجع الفقرات "أ/١٢" – "أ/١٧").

قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى

٢٦- يجب على المكتب/ المؤسسة أن يضع سياسات وإجراءات لقبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى، وتُصمم تلك السياسات والإجراءات لتوفر للمكتب/ المؤسسة تأكد معقول بأنه لن يقبل المهام أو يستمر إلا في العلاقات التي يكون فيها المكتب/ المؤسسة ما يلي:

(أ) جدير بتنفيذ المهمة ولديه القدرات اللازمة للقيام بذلك، بما في ذلك الوقت والموارد اللازمة (راجع الفقرتين "أ/١٨"، "أ/٢٣").

(ب) يستطيع الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة.

(ج) يأخذ في الحسبان نزاهة العميل، وأنه لا يوجد معلومات من شأنها يتم الوصول إلى استنتاج أن العميل يفتقد النزاهة. (راجع الفقرات "أ/١٩"، "أ/٢٠"، "أ/٢٣").

٢٧- يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) أن يحصل المكتب/ المؤسسة على تلك المعلومات التي يراها ضرورية بحسب الظروف قبل قبول المهمة مع عميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في المهام الحالية، وعند النظر في قبول مهمة جديدة مع عميل حالي (راجع الفقرتين "أ/٢١"، "أ/٢٣").

(ب) إذا تم التعرف على تعارض محتمل في المصالح عند قبول مهمة مع عميل جديد أو حالي، فعلى المكتب/ المؤسسة تحديد ما إذا كان من المناسب قبول تلك المهمة.

(ج) إذا تم التعرف على مشاكل تخص المهمة، ورغم ذلك قرر المكتب/ المؤسسة قبولها أو استمرار العلاقة مع العميل، فعلى المكتب/ المؤسسة توثيق كيفية حل تلك المشاكل.

٢٨- يجب على المكتب/ المؤسسة أن يضع بشأن الاستمرار في المهام والعلاقات مع العملاء سياسات وإجراءات توضح الظروف التي لو توصل فيها المكتب/ المؤسسة الى معلومات لو توافرت في وقت سابق لاتخذ قرار برفضها. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات النظر فيما يلي:

(أ) المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق بحسب الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك ما يلزم المكتب/ المؤسسة بتقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعاقد مع المكتب/ المؤسسة، أو في بعض الحالات للسلطات التنظيمية.

(ب) امكانية الانسحاب من المهمة، أو من كل من المهمة والعلاقة بالعميل (راجع الفقرتين "أ/٢٢"، "أ/٢٣").

الموارد البشرية

٢٩- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأن لديه عدد كافي من الأفراد ذوي الكفاءات والقدرات، والتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة وفقًا لما يلى:

(أ) أداء المهام طبقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

(ب) تمكين المكتب/ المؤسسة أو الشركاء المسؤولين عن المهام من إصدار تقارير ملائمة للظروف (راجع الفقرات "أ/٢٤" – "أ/٢٩").

تعيين فرق العمل

٣٠- يجب على المكتب/ المؤسسة أن يقوم بإسناد مسؤولية كل مهمة لشريك مسؤول عن أعمال تلك المهمة، ويجب وضع السياسات والإجراءات التي تتطلب أن:

(أ) يتم تقديم الشريك المسؤول عن المهمة للأعضاء الأساسيين في إدارة العميل وأولئك المسؤولين عن الحوكمة فيها وإبلاغهم بدور الشريك.

(ب) يمتلك الشريك المسؤول عن المهمة الكفاءة والقدرات والصلاحيات المناسبة لأداء هذه المهمة.

(ج) يتم تحديد مسؤوليات الشريك المسؤول عن المهمة بوضوح وإبلاغها لهذا الشريك. (راجع الفقرة "أ/٣٠").

٣١- يجب على المكتب/ المؤسسة أيضا وضع سياسات وإجراءات لتعيين أفراد مناسبين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة لأجل:

(أ) أداء المهام طبقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

(ب) تمكين المكتب/ المؤسسة أو الشركاء المسؤولون عن المهام من إصدار تقارير ملائمة للظروف (راجع الفقرة "أ/٣١").

أداء المهام

٣٢- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأن المهام قد تم تنفيذها طبقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وأن ذلك المكتب/ المؤسسة أو الشريك المسؤول عن المهام يصدر تقارير ملائمة للظروف. ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) امور ذات صلة بتعزيز الاتساق في جودة أداء المهام (راجع الفقرتين "أ/٣٢"، "أ/٣٣").

(ب) مسؤوليات الإشراف (راجع الفقرة "أ/٣٤").

(ج) مسؤوليات الفحص (راجع الفقرة "أ/٣٥").

٣٣- يجب تحديد الاجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب/المؤسسة، على أساس أن يتم فحص عمل أعضاء فريق العمل الأقل خبرة من قبل أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة.

التشاور

٣٤- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأنه تم:

(أ) إجراء تشاور مناسب بشأن الأمور الصعبة أو الخلافية.

(ب) توافر الموارد الكافية لتمكن من إجراء المشاورات مناسبة.

(ج) توثيق طبيعة ونطاق تلك التشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها، والاتفاق عليها من قبل كل من الشخص الذي يبحث عن المشورة والشخص الذي تمت استشارته.

(د) تطبيق الاستنتاجات الناتجة من التشاورات (راجع الفقرات "أ/٣٦" – "أ/٤٠").

فحص ما قبل الإصدار

٣٥- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تتطلب فحص ما قبل الاصدار فيما تتعلق بالمهام التي تتطلب ذلك، وتوفر تلك السياسات والاجراءات تقييمًا موضوعيًا للأحكام الهامة الصادرة من فريق العمل، والنتائج التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير ويجب أن تتضمن تلك السياسات والإجراءات ما يلى:

(أ) المطالبة بفحص ما قبل الإصدار لجميع عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة.

(ب) تحديد الضوابط التي على أساسها يجب تقييم جميع مهام المراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها، لتحديد ما إذا كان ينبغي تنفيذ فحص ما قبل الإصدار (راجع الفقرة "أ/٤١").

(ج) المطالبة بفحص ما قبل الاصدار لجميع المهام التي تستوفي الضوابط الموضوعة وفقًا للفقرة الفرعية "٣٥(ب)" – إن وجدت.

٣٦- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ومدى فحص ما قبل الاصدار. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات عدم اصدار تقرير المهمة حتى يتم اكتمال الفحص ما قبل الاصدار (راجع الفقرتين "أ/٤٢"، "أ/٤٣").

٣٧- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تتطلب أن يشمل الفحص ما قبل الاصدار ما يلي:

(أ) مناقشة الأمور الهامة مع الشريك المسؤول عن المهمة.

(ب) فحص القوائم المالية أو المعلومات ذات صلة بموضوع المهمة والتقرير المقترح.

(ج) فحص توثيق المهام التي تم اختيارها والمتعلقة بالأحكام الهامة التي أتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها.

(د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة التقرير والنظر فيما إذا كان التقرير المقترح ملائما للظروف (راجع الفقرة "أ/٤٤").

٣٨- لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة، يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات، تتطلب أن يتضمن فحص ما قبل الاصدار أيضًا الاخذ في الاعتبار ما يلى:

(أ) تقييم فريق العمل لاستقلالية المكتب/ المؤسسة فيما يتعلق بالمهمة المحددة.

(ب) ما إذا كان قد تم اجراء تشاور مناسب بشأن أمور تشتمل على اختلافات في الرأي، أو أمور أخرى صعبة أو خلافية، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات.

(ج) ما إذا كان توثيق المهمة المختارة للفحص تعكس العمل المنفذ فيما يتعلق بالأحكام الهامة، ويؤيد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها (راجع الفقرتين "أ/٤٥"، "أ/٤٦").

ضوابط جدارة فاحصي ما قبل الاصدار

٣٩- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات لتعيين فاحصي ما قبل الاصدار وتحديد جدارتهم من خلال:

(أ) المؤهلات الفنية المطلوبة لتنفيذ دورهم، بما في ذلك الخبرة والصلاحية اللازمة (راجع الفقرة "أ/٤٧").

(ب) الدرجة التي يمكن أن تتم فيها استشارة فاحص ما قبل الإصدار بشأن المهمة دون المساس بموضوعيته (راجع الفقرة "أ/٤٨").

٤٠- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم للمحافظة على موضوعية فاحص ما قبل الاصدار (راجع الفقرات "أ/٤٩" – "أ/٥١").

٤١- يجب أن تنص سياسات وإجراءات المكتب/ المؤسسة على استبدال فاحص ما قبل الاصدار عندما تضعف قدرته على تنفيذ الفحص بشكل موضوعي.

توثيق فحص ما قبل الاصدار

٤٢- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات بشأن توثيق فحص ما قبل الاصدار، والتي تتطلب توثيق ما يلي:

(أ) الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات المكتب/ المؤسسة بشأن فحص ما قبل الاصدار قد تم تنفيذها.

(ب) فحص رقابة ما قبل الاصدار قد تم اكتماله في أو قبل تاريخ التقرير.

(ج) فاحص ما قبل الاصدار ليس على علم بأية أمور لم يتم حلها، والتي من شأنها تجعله يعتقد بأن الأحكام الهامة التي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها غير مناسبة.

اختلافات الرأي

٤٣- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات للتعامل مع اختلافات الرأي وحل هذه الاختلافات التي تنشأ بين فريق العمل، وأولئك الذين تمت استشاراتهم، وحيثما يكون ذلك ممكنًا بين الشريك المسؤول عن المهمة وفاحص ما قبل الاصدار (راجع الفقرتين "أ/٥٢"، "أ/٥٣").

٤٤- يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات أن يتم:

(أ) توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

(ب) عدم اصدار التقرير حتى يتم حل هذه اختلافات في الرأي.

توثيق المهام

استكمال تجميع ملفات المهام النهائية

٤٥- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات لفرق العمل باستكمال تجميع ملفات المهام النهائية في الوقت المناسب وذلك بعد الانتهاء من إعداد تقارير المهام (راجع الفقرتين "أ/٥٤"، "أ/٥٥").

سرية وثائق المهام وحفظها الآمن وسلامتها، وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها:

٤٦- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم للحفاظ على سرية وثائق المهام وحفظها الآمن وسلامتها، وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها (راجع الفقرات "أ/٥٦" – "أ/٥٩").

الاحتفاظ بوثائق المهام

٤٧- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم للاحتفاظ بوثائق المهام لفترة كافية للوفاء باحتياجات المكتب المؤسسة، أو وفقًا لما يقتضيه القانون أو اللوائح (راجع الفقرات "أ/٦٠" – "أ/٦٣").

المتابعة

متابعة سياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المكتب/ المؤسسة

٤٨- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع آلية متابعة، تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأن السياسات والإجراءات ذات الصلة بنظام مراقبة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بشكل فعال. ويجب على هذه الآلية أن:

(أ) تتضمن دراسة وتقييم لنظام مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة بصفة مستمرة، بما في ذلك الفحص على أساس دوري على مهمة واحدة مكتملة على الأقل لكل شريك مسئول عن مهام.

(ب) تتطلب إسناد مسؤولية آلية المتابعة الى شريك أو شركاء أو أشخاص آخرين لديهم ما يكفي من الخبرات والصلاحيات الملائمة في المكتب/ المؤسسة لتحمل تلك المسؤولية.

(ج) تتطلب عدم إشراك القائمين على أداء المهام أو على فحص ما قبل الاصدار في عملية فحص المهام (راجع الفقرات "أ/٦٤" – "أ/٦٨").

تقييم أوجه القصور التي تم تحديدها والإبلاغ عنها ومعالجتها

٤٩- يجب على المكتب/ المؤسسة تقييم تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة آلية المتابعة، وتحديد ما إذا كانت:

(أ) أنها حالات لا تشير بالضرورة إلى أن نظام مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة غير كافي حيث توفر تأكد معقول بأن المكتب/ المؤسسة قد التزم بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تلك التقارير الصادرة عن المكتب/ المؤسسة أو الشركاء المسؤولون عن المهام تُعد ملائمة للظروف. أو

(ب) أنها أوجه قصور نظامية أو متكررة أو أخرى هامة، تتطلب اتخاذ إجراء تصحيحي فوري.

٥٠- يجب على المكتب/ المؤسسة إبلاغ الشركاء المسؤولون عن المهام ذات الصلة والافراد الآخرين المناسبين بأوجه القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة آلية المتابعة، وبالتوصيات لاتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة (راجع الفقرة "أ/٦٩").

٥١- يجب أن تتضمن التوصيات المتعلقة بالإجراءات التصحيحية المناسبة لأوجه القصور التي تمت ملاحظتها واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) اتخاذ إجراء تصحيحي مناسب فيما يتعلق بمهام بعينها أو بعضو من الأفراد العاملين.

(ب) إبلاغ النتائج للمسؤولين عن التدريب والتطوير المهني.

(ج) تغييرات في سياسات وإجراءات مراقبة الجودة.

(د) إجراءات تأديبية تجاه أولئك الذين لا يلتزمون بسياسات وإجراءات المكتب المؤسسة، خاصة أولئك الذين يفعلون ذلك بشكل متكرر.

٥٢- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات للتعامل مع الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات المتابعة الى أنه قد تم إصدار أحد التقارير بشكل غير ملائم أو إلى إغفال إجراءات خلال أداء المهام. ويجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من المكتب/ المؤسسة تحديد الإجراء الإضافي المناسب للالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، والنظر في ما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على مشورة قانونية.

٥٣- يجب على المكتب/ المؤسسة إبلاغ نتائج المتابعة لنظام مراقبة الجودة الخاص به – بشكل سنوي على الأقل – للشركاء المسؤولون عن المهام وغيرهم من الافراد المعنيين داخل المكتب المؤسسة، بما في ذلك المدير التنفيذي للمكتب للمؤسسة، أو المجلس الإداري للشركاء إذا كان ذلك مناسبًا. ويجب أن يكون هذا الإبلاغ كافيًا لتمكين المكتب/ المؤسسة وهؤلاء الأفراد من اتخاذ إجراء فوري ومناسب حيثما يكون ذلك ضروريًا، طبقًا للأدوار والمسؤوليات المحددة.

ويجب أن تتضمن المعلومات التي يتم ابلاغها ما يلي:

(أ) وصف لإجراءات المتابعة المُنفذة.

(ب) الاستنتاجات المُستخلصة من إجراءات المتابعة.

(ج) حيثما يكون ذلك ملائمًا، وصفًا لأوجه القصور القانونية أو المتكررة أو الأخرى الهامة، والاجراءات المتخذة لحل أوجه القصور تلك أو تعديلها.

٥٤- تعمل بعض المكاتب كفروع لمؤسسات، ومن أجل تحقيق الاتساق قد تطبق تلك المكاتب بعض إجراءات المتابعة التي تكون مطبقة على مستوى فروع المؤسسة. وعندما تعمل المكاتب التي تنتمي لمؤسسات في ظل سياسات وإجراءات متابعة مشتركة مصممة للالتزام بهذا المعيار فتعتمد هذه المكاتب على نظام المتابعة هذا، كما إن سياسات وإجراءات المكتب يجب أن تتطلب:

(أ) ابلاغ المؤسسة – بشكل سنوي على الأقل – عن نطاق ومدى والنتائج العامة لآلية المتابعة وذلك للأفراد المناسبين داخل فروع المؤسسة.

(ب) ابلاغ المؤسسة على الفور عن آية أوجه قصور تم تحديدها في نظام مراقبة الجودة للأفراد المناسبين داخل المكتب أو فروع المؤسسة ذات الصلة، بحيث يتم اتخاذ التصرف اللازم،

وذلك حتى يتسنى للشركاء المسؤولون عن المهام في فروع المؤسسة الاعتماد على نتائج آلية المتابعة المطبقة داخل المؤسسة، ما لم توصي المكاتب أو المؤسسة بخلاف ذلك.

الشكاوى والادعاءات

٥٥- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تُصمم لتوفر له تأكد معقول بأنه يتعامل بشكل مناسب مع ما يلي:

(أ) الشكاوى والادعاءات بأن العمل المنفذ من قبل المكتب/ المؤسسة فشل في الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

(ب) الادعاءات بشأن عدم الالتزام بنظام مراقبة الجودة في المكتب/ المؤسسة.

وكجزء من تلك الآلية، يجب على المكتب/ المؤسسة أن يُنشئ بشكل واضح قنوات محددة بوضوح لأفراد المكتب/ المؤسسة لإزالة آية مخاوف بطريقة تمكنهم من التقدم دون خوف من ردود الافعال الانتقامية (راجع الفقرة "أ/٧٠").

٥٦- إذا تبين أثناء التحقيق من الشكاوى والادعاءات أوجه قصور في تصميم أو تطبيق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة، أو عدم التزام فرد أو أفراد لنظام مراقبة الجودة في المكتب/ المؤسسة، فيجب على المكتب/ المؤسسة اتخاذ الاجراءات المناسبة على النحو المبين في الفقرة "٥١" (راجع الفقرتين "أ/٧١"، "أ/٧٢").

توثيق نظام مراقبة الجودة

٥٧- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقًا مناسبًا لتوفير دليل على تطبيق كل عنصر من نظام مراقبة الجودة الخاص به (راجع الفقرات "أ/٧٣" – "أ/٧٥").

٥٨- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تتطلب الاحتفاظ بالمستندات لفترة زمنية كافية لتسمح للذين ينفذون إجراءات المتابعة من تقييم التزام المكتب/ المؤسسة بنظام مراقبة الجودة الخاص به، أو لفترة طويلة، إذا كان ذلك مطلوبًا بموجب قانون أو لوائح.

٥٩- يجب على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيق الشكاوى والادعاءات والردود عليها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تطبيق المتطلبات ذات الصلة والالتزام بها

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة (راجع الفقرة "١٤")

أ/١ لا يدعو هذا المعيار إلى الالتزام بالمتطلبات التي لا تعد ملائمة، على سبيل المثال، في ظروف الممارس الفرد الذي ليس لديه عاملون، فإن هناك متطلبات واردة في هذا المعيار لا تعد ملائمة – مثل السياسات والاجراءات الخاصة بتعيين افراد مناسبين في فريق العمل (انظر الفقرة "٣١")، ومسؤوليات الفحص (انظر الفقرة "٣٣")، والإبلاغ السنوي عن نتائج المتابعة للشركاء المسؤولون عن المهام في المكتب (انظر الفقرة "٥٣") .

عناصر نظام مراقبة الجودة (راجع الفقرة "١٧")

أ/٢ بشكل عام، يتضمن الإبلاغ عن سياسات وإجراءات مراقبة الجودة للأفراد في المكتب/ المؤسسة وصف سياسات وإجراءات مراقبة الجودة والأهداف التي صُممت لتحقيقها، والرسالة بأن كل فرد عليه مسؤولية شخصية عن الجودة وأنه من المتوقع منه أن يتم الالتزام بتلك السياسات والإجراءات. كما إن تشجيع الأفراد بالمكتب/ المؤسسة على إيصال وجهات نظرهم ومخاوفهم بشأن الأمور المتعلقة بمراقبة الجودة فيه اعتراف بأهمية الحصول على تعليقات وملاحظات على نظام مراقبة الجودة الخاصة بالمكتب/ المؤسسة.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة

أ/٣ إن توثيق السياسات والإجراءات والابلاغ بها في المكاتب الصغيرة، قد يكون أقل رسمية وشمولية مقارنة بالمكاتب/ المؤسسات الأكبر.

مسؤوليات قادة المكتب/ المؤسسة تجاه جودة المهام

نشر ثقافة جودة الاعمال داخليًا (راجع الفقرة "١٨")

أ/٤ تؤثر قادة المكتب/ المؤسسة والأمثلة التي تضعها بشكل هام على الثقافة الداخلية للمكتب/ المؤسسة. ويعتمد نشر الثقافة الداخلية الموجهة نحو جودة الاعمال على الأفعال والرسائل المرسلة الواضحة والمتسقة والمتكررة من جميع المستويات الإدارية بالمكتب/ المؤسسة، والتي تؤكد على سياسات وإجراءات مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة، والمتطلب لـ:

(أ) تنفيذ العمل الذي يلتزم بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

(ب) إصدار تقارير ملائمة للظروف.

وتشجع تلك الافعال والرسائل الثقافة التي تعترف وتكافئ العمل ذو الجودة العالية. وقد يتم إبلاغ هذه الافعال والرسائل من خلال ما يلي ولا تقتصر على – الدورات التدريبية، أو اجتماعات، أو المناقشات الرسمية أو غير الرسمية، أو البيانات الهامة، أو المنشورات الإخبارية، أو المذكرات المختصرة. وقد يتم دمجها في التوثيق الداخلي للمكتب/ المؤسسة والمواد التدريبية، وفي اجراءات تقييم الشريك والعاملين، بحيث أنها ستدعم وتعزز وجهة نظر المكتب/ المؤسسة بشأن أهمية الجودة وإمكانية تحقيقها عمليًا.

أ/٥ إن الأمر ذو أهمية خاصة في نشر الثقافة الداخلية التي تقوم على الجودة، وإدراك قادة المكتب/ المؤسسة أن استراتيجية عمل المكتب/ المؤسسة تخضع لمتطلب أساسي يتمثل في تحقيق المكتب/ المؤسسة للجودة في جميع المهام التي ينفذها. ويتضمن نشر تلك الثقافة الداخلية ما يلي:

(أ) وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم الأداء، والأجور، والترقيات بما في ذلك نظم الحوافز فيما يتعلق بالأفراد العاملين، واظهار التزام المكتب/ المؤسسة الراسخ بالجودة.

(ب) تحديد مسؤوليات الإدارة، بحيث لا تطغى الاعتبارات المالية على جودة العمل المنفذ.

(ج) تدبير الموارد الكافية للتطوير، والتوثيق، ولدعم سياسات وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة به.

اسناد المسؤولية التشغيلية لنظام مراقبة جودة المكتب/ المؤسسة (راجع الفقرة "١٩")

أ/٦ تمكن الخبرة الملائمة والقدرة الكافية والمناسبة الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن نظام مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة من تحديد مشاكل مراقبة الجودة وفهمها، ووضع السياسات والإجراءات الملائمة، وتمكن الصلاحية اللازمة للشخص أو الأشخاص من تطبيق تلك السياسات والإجراءات.

المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة

الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة (راجع الفقرة "٢٠"):

أ/٧ تضع قواعد آداب وسلوك المهنة الواردة في كل من الجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتي تشمل:

(أ) النزاهة.

(ب) الموضوعية.

(ج) الكفاءة المهنية والعناية اللازمة.

(د) السرية.

(هـ) السلوك المهني.

وتضع المبادئ الأساسية للأخلاقيات معيار السلوك المتوقع من المحاسب القانوني.

أ/٨ يوضح الجزء (ب) من قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة تطبيقًا لميثاق اخلاقيات المهنية وكيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في المواقف المحددة ويقدم أمثلة للتدابير الوقائية التي قد تكون ملائمة لمواجهة تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية، ويوفر أيضًا أمثلة لمواقف تكون التدابير الوقائية فيها غير متاحة لمواجهة تلك التهديدات.

أ/٩ المبادئ الأساسية يتم تعزيزها على وجه الخصوص من خلال:

- قادة المكتب/ المؤسسة.
- التعليم والتدريب.
- المتابعة.
- آلية التعامل مع عدم الالتزام.

تعريف "المكتب/"، و"المؤسسة"، و"فروع المؤسسة" (راجع الفقرات "٢٠" – "٢٥")

أ/١٠ قد تختلف تعريفات "المكتب"، و"المؤسسة"، و"فروع المؤسسة" في المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة عن تلك المحددة في هذا المعيار. على سبيل المثال، تعرف قواعد آداب وسلوك المهنة "المكتب/ المؤسسة" على أنه:

(أ) ممارس فرد، أو منشأة لمحاسبين مهنية.

(ب) منشأة تسيطر على تلك الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو وسائل أخرى.

(ج) منشأة مُسيطر عليها من تلك الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو وسائل أخرى

كما توفر أيضًا قواعد آداب وسلوك المهنة إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "المؤسسة" و"فروع المؤسسة".

وعند الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرات "٢٠" – "٢٥"، فإن التعاريف المستخدمة في المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة تتشابه إلى الحد الذي تكون فيه ضرورية لتفسير تلك المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

الإقرارات المكتوبة (راجع فقرة "٢٤")

أ/١١ يمكن أن تكون المصادقة المكتوبة في شكل ورقي أو الكتروني، ومن خلال الحصول على المصادقة واتخاذ التصرف المناسب بشأن المعلومات التي تشير الى عدم الالتزام، يثبت المكتب/ المؤسسة بذلك الأهمية التي يوليها للاستقلالية، ويجعلها موضوعًا مستمرًا وواضحًا للأفراد العاملين فيه.

الصلة الطويلة مع المنشأة (راجع الفقرة "٢٥")

أ/١٢ تناقش قواعد آداب وسلوك المهنة الصلة الطويلة مع المنشأة الذي قد ينشأ من عمل نفس كبار الأفراد في مهام التأكد لفترة طويلة من الزمن، والتدابير الوقائية التي ينبغي أن تكون ملائمة لمواجهة تلك التهديدات.

أ/١٣ قد يتضمن تحديد الضوابط الملائمة لمواجهة الصلة الطويلة مع المنشأة أمور مثل:

- طبيعة المهام، بما في ذلك المدى الذي يشتمل على أمر ذو مصلحة عامة.
- طول مدة خدمة كبار العاملين في المهام.

وتتضمن أمثلة التدابير الوقائية التغيير الدوري لكبار الأفراد، أو طلب فحص ما قبل الاصدار.

١٤/أ تقر قواعد آداب وسلوك المهنة بأن الصلة الطويلة مع المنشأة، خاصة في سياق عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة، تتطلب التغيير الدوري للشريك المسؤول عن المراجعة بعد فترة محددة مسبقًا، وعادة خلال مدة لا تتجاوز ست سنوات، وتوفر هذه القواعد معايير وإرشادات ذات صلة وقد تضع المتطلبات القانونية والتنظيمية فترات أقصر للتغيير الدوري.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

١٥/أ قد توفر التدابير القانونية ضمانات لاستقلال مراقبي القطاع العام. ومع ذلك، فإن تهديدات الاستقلالية قد تظل قائمة بصرف النظر عن التدابير القانونية المصممة لحمايتها.

ولهذا، قد يأخذ مراقب حسابات القطاع العام في الحسبان عند وضع السياسات والإجراءات التي تتطلبها الفقرات (من "٢٠" إلى "٢٥") أمر التكليف الخاص بالقطاع العام ومواجهة أية تهديدات للاستقلالية في ذلك السياق.

١٦/أ إن المنشآت المقيدة والمشار إليها في الفقرتين ("٢٥"، "أ/١٤") ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك قد توجد منشآت أخرى في القطاع العام تعد مهمة بالنظر إلى الحجم، أو التعقيد، أو من منظور المصالح العامة، والتي لديها بالتالي قطاع عريض من أصحاب المصالح. وبناء على ذلك قد توجد حالات يتم تحديدها استنادًا إلى سياسات وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة بجهات المراجعة في القطاع العام بأن منشأة في القطاع العام تُعد مهمة لأغراض التوسع في إجراءات مراقبة الجودة.

١٧/أ في القطاع العام، قد يحدد قانون عمليات التعاقد مع المراقب الذي يتولى مسؤولية الشريك المسؤول عن المهام ومدة عمله ونتيجة لذلك، قد لا يكون من الممكن الالتزام بشكل تام بمتطلبات التغيير الدوري للشريك المسؤول عن المهمة المتوقعة في المنشآت المقيدة. وبالرغم من ذلك، لمنشآت القطاع العام التي تعد مهمة – كما ورد بفقرة ("أ/١٦") قد يكون من المصلحة العامة أن تضع جهات المراجعة في القطاع العام سياسات وإجراءات تعزز الالتزام بالغرض من التغيير الدوري لمسؤولية الشريك المسؤول عن المهمة.

قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى

الكفاءة والقدرات والموارد (راجع الفقرة "٢٦(أ)")

١٨/أ إن النظر فيما إذا كان المكتب/ المؤسسة لديه الكفاءات والقدرات والموارد اللازمة لتنفيذ مهام جديدة لعميل جديد أو حالي، يشمل على فحص المتطلبات الخاصة بالمهمة وملامح الشريك والعاملون الحاليون على جميع المستويات ذات الصلة، وبما في ذلك ما إذا كان:

- الافراد بالمكتب/ المؤسسة لديهم معرفة بالصناعات والموضوعات ذات الصلة.
- الافراد بالمكتب/ المؤسسة لديهم الخبرة باللوائح ذات الصلة أو بمتطلبات التقارير المطلوبة، أو القدرة على اكتساب المعرفة والمهارات اللازمة بشكل فعال.
- المكتب/ المؤسسة لديه عدد كافي من الافراد الذين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة.
- الخبراء متوافرين إذا لزم الأمر.
- يتوافر بالأفراد العاملين الضوابط ومتطلبات الجدارة لتنفيذ فحص ما قبل الاصدار عندما يقتضى ذلك.
- المكتب/ المؤسسة قادر على إكمال المهمة خلال المهلة المحددة لتقديم التقرير .

نزاهة العميل (راجع الفقرة "٢٦(ج)")

١٩/أ فيما يتعلق بنزاهة العميل، تتضمن الأمور التي يتم أخذها في الحسبان، على سبيل المثال:

- نزاهة وسمعة أصحاب حقوق الملكية الاساسيين والإدارة العليا وأولئك المسئولين عن الحوكمة.
- طبيعة عمليات العميل، بما في ذلك ممارساته التجارية.

- معلومات بشأن توجه أصحاب حقوق الملكية الاساسين والإدارة العليا وأولئك المسئولين عن الحوكمة تجاه أمور مثل التفسير الخاطئ لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان العميل مهتمًا بشكل كبير في إبقاء أتعاب المكتب/ المؤسسة منخفضة قدر الإمكان.
- مؤشرات لقيد غير مناسب على نطاق العمل.
- مؤشرات على احتمال تورط العميل في عمليات غسل أموال أو في أنشطة إجرامية أخرى.
- أسباب التعاقد المقترح مع المكتب/ المؤسسة، وعدم اعادة التعاقد مع المكتب/ المؤسسة السابق.
- النزاهة والسمعة التجارية للأطراف ذات العلاقة.
- ان مدى المعرفة التي سيكون لدى المكتب/ المؤسسة فيما يتعلق بنزاهة العميل ستزيد بشكل عام باستمرار العلاقة مع هذا العميل.

أ/٢٠ قد يكون من بين المصادر التي يحصل منها المكتب/ المؤسسة على المعلومات بشأن تلك الأمور هي:

- الاتصال بمقدمي الخدمات المهنية المحاسبية للعملاء الحاليين أو السابقين، طبقًا للمتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة، والمناقشات مع الأطراف الأخرى.
- الاستفسار من افراد المكتب/ المؤسسة أو من أطراف أخرى كالبنوك والمستشار القانوني والمنافسين في الصناعة.
- البحث في قواعد البيانات ذات الصلة.

استمرارية العلاقة مع العملاء (راجع الفقرة "٢٧(أ)")

أ/٢١ يتضمن اتخاذ قرار الاستمرار في العلاقة مع العملاء دراسة الأمور الهامة التي تكون قد ظهرت أثناء المهام الحالية أو السابقة، وتأثيرها على استمرارية العلاقة، فعلى سبيل المثال، قد يكون العميل قد بدأ في توسيع نطاق نشاطه في مجال لا يملك المكتب/ المؤسسة الخبرة ولا المعرفة اللازمة للعمل بها.

الانسحاب (راجع الفقرة "٢٨")

أ/٢٢ تتناول السياسات والإجراءات بشأن الانسحاب من المهمة، أو من كلا من المهمة والعلاقة مع العميل أمور من بينها ما يلي:

- مناقشة المستوى الإداري المناسب للعميل والمسئولين عن الحوكمة في الاجراء المناسب الذي قد يتخذه المكتب/ المؤسسة استنادا إلى الحقائق والظروف ذات الصلة.
- إذا قرر المكتب/ المؤسسة أنه من المناسب الانسحاب، فعليه مناقشة الانسحاب من المهمة، أو من كل من المهمة والعلاقة مع العميل وأسباب الانسحاب مع المستوى الإداري المناسب للعميل والمسئولين عن الحوكمة.
- الأخذ في الحسبان ما إذا كان يوجد متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي ليظل المكتب/ المؤسسة مستمر، أو ابلاغ المكتب/ المؤسسة السلطات التنظيمية عن الانسحاب من المهمة، أو من كل من المهمة والعلاقة مع العميل معا، وأسباب الانسحاب.
- توثيق الأمور المهمة والاستشارات والاستنتاجات وأساس تلك الاستنتاجات.

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام (راجع الفقرات "٢٦"-"٢٨")

أ/٢٣ في القطاع العام، قد يتم تعيين المراقبين طبقًا لإجراءات تنظيمية وبالتالي قد تكون بعض المتطلبات والاعتبارات فيما يتعلق بقبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء اداء المهام الأخرى – كما هو منصوص عليه في الفقرات ("٢٦" – "٢٨" و"أ/١٨" – "أ/٢٢") غير ملائمة. وبالرغم من ذلك، فإن وضع سياسات وإجراءات كما هو موضح قد يوفر معلومات قيمة لمراقبي القطاع العام عند القيام بتقديرات المخاطر وتحمل مسؤوليات تقديم التقرير.

الموارد البشرية (راجع الفقرة "٢٩")

أ/٢٤ من بين الامور المتعلقة بالأفراد والتي تعد ذات الصلة بسياسات وإجراءات المكتب/ المؤسسة فيما يتعلق بالموارد البشرية، على سبيل المثال:

- التوظيف.
- تقييم الأداء.
- القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام.
- الكفاءة.
- التطوير الوظيفي.
- الترقيات.
- الأجور.
- تقدير احتياجات الافراد.

وتساعد آليات وإجراءات التوظيف الفعالة المكتب/ المؤسسة على اختيار أفراد يمتازون بالنزاهة ولديهم القدرة على تطوير الكفاءة والقدرات اللازمة لأداء عمل المكتب/ المؤسسة ويملكون مميزات تمكنهم من أداء المهام بكفاءة.

أ/٢٥ يُمكن تطوير الكفاءة من خلال عدة طرق، بما في ذلك ما يلي:

- التعليم المهني.
- التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
- الخبرة العملية.
- الارشاد الذي يقدمه العاملون الأكثر خبرة، على سبيل المثال لأعضاء آخرين في فريق العمل.
- تعليم الاستقلالية للعاملين المطالبين بأن يكونوا مستقلون.

أ/٢٦ تعتمد الكفاءة المستمرة لأفراد المكتب/ المؤسسة إلى حد كبير على وجود مستوى مناسب من التطوير المهني المستمر بحيث يحافظ هؤلاء الأفراد على معرفتهم وقدراتهم. وتؤكد السياسات والإجراءات الفعالة على الحاجة للتدريب المستمر لجميع مستويات الافراد بالمكتب/ المؤسسة وتوفير موارد التدريب اللازمة، والمساعدة لتمكين العاملون من تطوير الكفاءات والقدرات المطلوبة والمحافظة عليها.

أ/٢٧ قد يستخدم المكتب/ المؤسسة شخص خارجي مؤهل تأهيلًا مناسبًا، على سبيل المثال عندما تكون الموارد الفنية والتدريبية الداخلية غير متوفرة.

أ/٢٨ تعطى إجراءات تقييم الأداء والأجور والترقيات التقدير المستحق لتطوير الكفاءات والمحافظة عليها، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية. وتتضمن الخطوات التي قد يتخذها المكتب/ المؤسسة لتطوير الكفاءات والمحافظة عليها والالتزام بالمبادئ الأخلاقية ما يلي:

- توعية العاملون بتوقعات المكتب/ المؤسسة فيما يتعلق بالأداء والمبادئ الأخلاقية.
- تزويد العاملون بتقييم الأداء والتقدم والتطوير الوظيفي، وتقديم المشورة لهم في هذا الصدد.
- مساعدة العاملون على فهم أن الترقي لمراكز ذات مسؤولية أكبر تعتمد على مجموعة أمور من بينها جودة الأداء والالتزام بالمبادئ الأخلاقية، وأن عدم الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب/ المؤسسة قد يؤدي إلى إجراء تأديبي.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة

أ/٢٩ سيؤثر حجم المكتب وظروفه على شكل آلية تقييم الأداء في المكتب، فالمكاتب الصغيرة بالتحديد قد تستخدم أساليب أقل رسمية لتقييم أداء الافراد لديها.

تعيين فرق العمل

الشركاء المسؤولون عن المهام (راجع الفقرة "٣٠")

أ/٣٠ قد تتضمن السياسات والإجراءات أنظمة لمتابعة ضغوط العمل، ومدى توافر الشركاء المسؤولون عن المهام، وذلك لتمكينهم من الحصول على الوقت الكافي للوفاء بمسؤولياتهم بشكل ملائم.

فرق العمل (راجع الفقرة "٣١")

أ/٣١ إن تعيين المكتب/ المؤسسة لفرق العمل وتحديد مستوى الإشراف المطلوب يتضمن، على سبيل المثال النظر في:

- فهمهم وخبرتهم العملية بالمهام ذات الطبيعة والتعقيدات المماثلة ويكون ذلك من خلال التدريب والمشـــاركة في العمل.
- مدى فهمهم للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- مدى معرفتهم وخبرتهم المهنية، ويتضمن ذلك المعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة.
- مدى معرفتهم بالانشطة التي يقوم العميل بأدائها.
- مدى قدرتهم على اتخاذ الاحكام المهنية.
- مدى فهمهم لسياسات وإجراءات نظام مراقبة الجودة التي يضعها المكتب/ المؤسسة.

أداء المهام

الاتساق في جودة أداء المهام (راجع الفقرة "٣٢(أ)")

أ/٣٢ يعزز المكتب/ المؤسسة الاتساق في جودة أداء المهام من خلال سياساته وإجراءاته. وغالبًا ما يتحقق ذلك من خلال أدلة عمل مكتوبة أو إلكترونية، أو أدوات البرمجيات أو أشكال توثيق موحدة أخرى، ومواد إرشادية خاصة بصناعة أو موضوع معين، وقد تتضمن الأمور التي يتم تناولها ما يلي:

- كيفية إحاطة فرق العمل بشأن المهمة للحصول على فهم لأهداف عملهم.
- آليات الالتزام بمعايير المهام المعمول بها.
- آليات الاشراف على المهام وتدريب وارشاد العاملون.
- طرق فحص العمل المنفذ، والأحكام الهامة الصادرة وشكل التقرير الذي سيصدر.
- التوثيق المناسب للعمل المُنفذ وتوقيت ومدى الفحص.
- آليات للحفاظ على جميع السياسات والإجراءات الحالية.

أ/٣٣ يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسب للأعضاء الأقل خبرة في فريق العمل على فهم أهداف العمل المسند إليهم بشكل واضح.

الإشراف (راجع الفقرة "٣٢ (ب)")

أ/٣٤ يتضمن الإشراف على المهام ما يلي:

- متابعة التقدم في أداء المهام.
- مراعاة القدرات والكفاءات المهنية الفردية لأعضاء فريق العمل، وما إذا كان لديهم الوقت الكافي للقيام بعملهم، وما إذا كانوا يفهمون التعليمات الموجهة لهم، وما إذا كان يتم القيام بالعمل طبقًا للمنهج المخطط لأداء المهمة.
- تناول الأمور الهامة التي تنشأ خلال أداء المهمة، والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط لها بشكل مناسب.
- تحديد الأمور التي تحتاج إلى تشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة خلال أداء المهمة.

الفحص (راجع الفقرة "٣٢(ج)")

أ/٣٥ يتكون الفحص في النظر فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل طبقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- قد تم طرح الأمور الهامة لمزيد من الدراسة.
- قد تم إجراء تشاور مناسب، وقد تم توثيق الاستنتاجات المستخلصة وتطبيقها.
- توجد حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنفذ.

- العمل المنفذ يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويوثقها بشكل مناسب.
- الأدلة التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة تؤيد التقرير.
- قد تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة.

التشاور (راجع الفقرة "٣٤")

أ/٣٦ يتضمن التشاور المناقشة على المستوى المهني المناسب، مع أفراد من داخل أو خارج المكتب/ المؤسسة ممن يملكون خبرات متخصصة.

أ/٣٧ يستخدم التشاور الموارد البحثية المناسبة بالإضافة الى الخبرات العملية والفنية الجماعية للمكتب/ المؤسسة. ويساعد التشاور في تعزيز الجودة ويحسن من تطبيق الحكم المهني. ويساعد الاعتراف بالتشاور المناسب في سياسات وإجراءات المكتب/ المؤسسة على تعزيز ثقافة يتم فيها الاعتراف بأن التشاور عامل قوة، كما يشجع ذلك العاملين على التشاور بشأن الأمور الصعبة أو الخلافية.

أ/٣٨ يمكن تحقيق التشاور الفعال بشأن الأمور الفنية والاخلاقية والأمور الأخرى الهامة داخل المكتب/ المؤسسة، أو خارج المكتب/ المؤسسة عندما يقتضي الأمر، وذلك عندما يكون من يتم استشاراتهم:

- قد تم اعطائهم جميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة.
- لديهم المعرفة والأقدمية والخبرة الملائمة، وعندما يتم توثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عن تلك التشاورات بشكل مناسب.

أ/٣٩ يساهم التوثيق الكامل والمفصل بشكل كافي للتشاور مع مهنيين آخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو الخلافية في فهم:

- الأمر الذي تم التشاور بشأنه.
- نتائج التشاور، بما في ذلك أية قرارات تم اتخاذها، والأسس التي قامت عليه تلك القرارات وكيف تم تنفيذها.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة

أ/٤٠ قد يستفيد المكتب الذي يحتاج إلى استشارة خارجية – على سبيل المثال مكتب بدون موارد داخلية مناسبة – من الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل:

- مكاتب أخرى. أو
- جهات مهنية وتنظيمية. أو
- منظمات تجارية توفر خدمات مراقبة جودة ذات صلة.

وقبل التعاقد على تلك الخدمات يتم النظر إلى كفاءة وقدرات المقدم الخارجي، حيث يساعد ذلك المكتب في تحديد ما إذا كان المقدم الخارجي مؤهلًا بشكل كافي لهذا الغرض.

فحص ما قبل الاصدار

ضوابط فحص ما قبل الاصدار (راجع الفقرة "٣٥(ب)")

أ/٤١ قد تتضمن ضوابط تحديد أي من المهام – بخلاف عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة – ستخضع لفحص ما قبل الاصدار، على سبيل المثال:

- طبيعة المهام، بما في ذلك مدى تضمنها على أمر يتعلق بالمصلحة العامة.
- تحديد الظروف أو المخاطر غير العادية في مهمة ما أو فئة من المهام.
- ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب فحص ما قبل الاصدار.

طبيعة، وتوقيت، ومدى فحص ما قبل الاصدار (راجع الفقرتين "٣٦"، "٣٧")

أ/٤٢ لا يتم اصدار تقرير المهمة حتى يتم الانتهاء من فحص ما قبل الاصدار. ومع ذلك، فإن توثيق فحص ما قبل الإصدار قد يتم استكماله بعد تاريخ التقرير.

أ/٤٣ إن القيام بفحص ما قبل الاصدار في الوقت المناسب وعلى مراحل مناسبة خلال المهمة، يسمح بحل الأمور الهامة فورًا، وبالشكل الذي يرضي فاحص ما قبل الاصدار في تاريخ التقرير أو قبل ذلك.

أ/٤٤ قد يعتمد مدى فحص ما قبل الاصدار على أمور من بينها مدى تعقد المهمة، وما إذا كانت المنشأة مقيدة، وخطر أن يكون التقرير قد لا يكون ملائم للظروف القائمة. ولا يقلل أداء فحص ما قبل الاصدار من مسؤوليات الشريك المسؤول عن اعمال خدمات التأكد.

فحص ما قبل الاصدار لمنشأة مقيدة (راجع الفقرة "٣٨")

أ/٤٥ تتضمن الأمور الأخرى ذات الصلة بتقييم الأحكام الهامة الصادرة عن فريق العمل، والتي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص ما قبل الإصدار لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مقيدة ما يلي:

- المخاطر الهامة التي تم تحديدها خلال المهمة وإجراءات مواجهة تلك المخاطر.
- الأحكام الصادرة، خاصة فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الهامة.
- أهمية التحريفات المُصححة وغير المُصححة المُتعرف عليها خلال المهمة وكيفية التصرف فيها.
- الأمور التي سيتم ابلاغها للإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وعندما يقتضي الأمر الأطراف الأخرى مثل الجهات التنظيمية.
- واعتمادًا على الظروف، قد يكون معمول بتلك الأمور الأخرى أيضًا عند عمليات فحص ما قبل الإصدار لعمليات مراجعة القوائم المالية لمنشآت أخرى، بالإضافة إلى عمليات الفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها.

اعتبارات خاصة بجهات مراجعة في القطاع العام

أ/٤٦ على الرغم من عدم الإشارة إليها كمنشآت مقيدة كما هو موضح في الفقرة ("أ/١٦")، قد تكون بعض منشآت القطاع العام هامة بدرجة كافية تبرر أداء فحص ما قبل الاصدار

ضوابط جدارة فاحصي ما قبل الاصدار

المهارات الفنية والخبرة والصلاحية الكافية والمناسبة (راجع الفقرة "٣٩(أ)")

أ/٤٧ تشكيل المهارات الفنية والخبرة والصلاحية الكافية والمناسبة يعتمد على ظروف المهمة. فعلى سبيل المثال فاحص ما قبل الاصدار عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة مقيدة من المرجح أن يكون شخص لديه خبرة وصلاحية كافية ومناسبة للعمل كشريك مسؤول عن مهمة مراجعة بشأن أعمال مراجعة القوائم المالية لمنشآت مقيدة.

التشاور مع فاحص ما قبل الاصدار (راجع الفقرة "٣٩(ب)")

أ/٤٨ قد يتشاور الشريك المسؤول عن المهمة مع فاحص ما قبل الاصدار خلال المهمة، على سبيل المثال لإثبات أن الحكم الصادر من الشريك المسؤول عن المهمة سيكون مقبولًا من فاحص ما قبل الإصدار. ويؤدى ذلك التشاور إلى تجنب ظهور اختلافات في الرأي عند مرحلة متأخرة من المهمة، ولا يؤدى ذلك بالضرورة إلى إضعاف جدارة فاحص ما قبل الاصدار لتنفيذ هذا الدور. وعندما تصبح الاستشارات هامة من حيث طبيعتها ومداها، فإن موضوعية فاحص ما قبل الإصدار قد يتم إضعافها ما لم يتم اتخاذ الحذر من قبل كلًا من فريق العمل والفاحص ما قبل الإصدار، وعندما يكون الحفاظ على موضوعية فاحص ما قبل الإصدار غير ممكنة، فإنه يمكن تعيين فرد آخر من داخل المكتب/ المؤسسة أو شخص خارجي مؤهل تأهيلًا مناسبًا، ليتولى دور إما فاحص ما قبل الإصدار أو الشخص الذي ستتم استشارته بشأن المهمة.

موضوعية فاحص ما قبل الاصدار (راجع الفقرة "٤٠")

أ/٤٩ يتعين على المكتب/ المؤسسة وضع سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على موضوعية فاحص ما قبل الاصدار. وبناًء على ذلك يجب أن تنص هذه السياسات والإجراءات على أن يقوم فاحص ما قبل الإصدار بما يلي:

- ألا يتم اختياره من قبل الشريك المسؤول عن المهمة حيثما يكون ذلك ممكنًا عمليًا.
- ألا يشارك بطريقة أو بأخرى في المهمة خلال فترة الفحص.
- ألا يتخذ قرارات لفريق العمل.
- ألا يخضع لاعتبارات أخرى من شأنها أن تهدد موضوعية فاحص ما قبل الاصدار.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة

أ/٥٠ قد لا يكون من العملي في حالة المكاتب التي لديها عدد قليل من الشركاء ألا يشارك الشريك المسؤول عن المهمة في اختيار فاحص ما قبل الاصدار وقد يتم التعاقد مع أشخاص خارجيين مؤهلين تأهيلًا مناسبًا عندما يحدد ممارسين معينين أو مكاتب صغيرة المهام التي تتطلب عمليات فحص ما قبل الاصدار. وفي حالات أخرى قد يرغب بعض الممارسين أو المكاتب الصغيرة في استخدام مكاتب أخرى لتسهيل عمليات فحص ما قبل الاصدار. وعندما يتعاقد المكتب مع أشخاص خارجيين مؤهلين تأهيلًا مناسبًا، فيتعين تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ("٣٩" – "٤١") والإرشادات الواردة في الفقرتين ("أ/٤٧"، "أ/٤٨").

اعتبارات خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام

أ/٥١ في القطاع العام، قد يقوم المراقب الذي تم تعيينه بشكل قانوني (على سبيل المثال المراقب العام أو شخص أخر مؤهل تأهيلًا مناسبًا تم تعيينه نيابة عن المراقب العام) بدور معادل لدور الشريك المسؤول عن المهمة، مع تحمل هذا المراقب المسؤولية كاملة عن عمليات مراجعة المنشأة الخاضعة للمراجعة بالقطاع العام. وفي تلك الظروف، وحيثما يكون ذلك ممكنًا فإن عملية اختيار فاحص ما قبل الاصدار تتطلب النظر في استقلاليته عن المنشأة الخاضعة للمراجعة وقدرة فاحص ما قبل الاصدار على تقديم تقييم موضوعي.

الاختلافات في الرأي (راجع الفقرة "٤٣")

أ/٥٢ تشجع الإجراءات الفعالة على تحديد الاختلافات في الرأي في مرحلة مبكرة، وتوفير إرشادات واضحة فيما يتعلق بالخطوات المتتالية التي سيتم أخذها بعد ذلك، وتتطلب توثيقًا فيما يتعلق بحل الاختلافات وتنفيذ الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

أ/٥٣ تشمل إجراءات حل هذه الاختلافات التشاور مع ممارس أو مكتب/ مؤسسة أخرى، أو هيئة مهنية أو تنظيمية.

توثيق المهام

استكمال تجميع ملفات المهام النهائية (راجع الفقرة "٤٥")

أ/٥٤ قد تنص القواعد التنظيمية على الحدود الزمنية لاستكمال تجميع ملفات المهام النهائية لأنواع محددة من المهام، وعندما لا يوجد نص بشأن الحدود الزمنية في قانون أو لائحة، فإن فقرة "٤٥" تتطلب من المكتب/ المؤسسة وضع حدود زمنية تعكس الحاجة إلى استكمال تجميع الملفات النهائية للمهام في الوقت المناسب بحسب الحال. وعلى سبيل المثال في حالة إجراء عملية مراجعة ما، فإن هذا الحد الزمني لن يتجاوز عادة ستين يومًا بعد تاريخ تقرير المراقب.

أ/٥٥ عند إصدار أكثر من تقرير عن المهمة فيما يتعلق بنفس المعلومات ذات الصلة لمنشأة معينة، فإن سياسات وإجراءات المكتب/ المؤسسة المتعلقة بالحدود الزمنية لتجميع ملفات المهمة النهائية تتناول كل تقرير كما لو كان مهمة منفصلة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال عندما يصدر المكتب/ المؤسسة تقرير المراقب عن المعلومات المالية لأحد شركات المجموعة لأغراض تجميع المجموعة، ويصدر في تاريخ لاحق تقرير المراقب عن نفس المعلومات المالية لأغراض قانونية.

سرية وثائق المهام (أوراق العمل) وحفظها الأمن وسلامتها، وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها (راجع الفقرة "٤٦")

أ/٥٦ تضع المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة التزام على أفراد المكتب/ المؤسسة بمراعاة سرية المعلومات المتضمنة في وثائق المهام في جميع الأوقات، ما لم يقم العميل بإعطاء موافقة خاصة للإفصاح عن تلك المعلومات، أو ما لم يكن هناك واجب قانوني أو متطلبات أخلاقية وسلوكية ذات صلة لفعل ذلك. وقد تفرض قوانين أو لوائح معينة التزامات إضافية على أفراد المكتب/ المؤسسة للمحافظة على سرية العميل، وخاصة عندما يتعلق الأمر ببيانات ذات طبيعة شخصية.

أ/٥٧ سواء كان توثيق المهام في شكل ورقي أو إلكتروني أو في وسائل أخرى، فإن سلامة البيانات الأساسية، أو امكانية الوصول إليها أو امكانية استرجاعها قد يتم اضعافها إذا كان من الممكن تغيير الوثائق أو الإضافة إليها أو الحذف منها بدون علم المكتب/ المؤسسة، أو إذا كان من الممكن فقدانها نهائيًا أو إتلافها وبالتالي، فإن أدوات الرقابة التي يُصممها المكتب/ المؤسسة ويطبقها لتجنب التغيير غير المرخص به في وثائق المهام أو لتجنب فقد وثائق المهام قد تتضمن الآتي:

- التمكن من تحديد متى يتم إنشاء وثائق المهام أو تغييرها أو فحصها ومن يقوم بذلك.
- حماية سلامة المعلومات في جميع مراحل المهام، خاصة عند مشاركة المعلومات داخل فريق العمل أو إرسالها لأطراف أخرى عبر شبكة الإنترنت.
- منع التغييرات غير المرخص بها على وثائق المهام.
- السماح لفريق العمل والأطراف الأخرى المرخص لها بالوصول إلى وثائق المهام حسب الضرورة للوفاء بمسؤولياتهم بشكل سليم.

أ/٥٨ قد تتضمن أدوات الرقابة التي يصممها ويطبقها المكتب/ المؤسسة للحفاظ على سرية وثائق المهام وحفظها الأمن وسلامتها، وإمكانية الوصول إليها وإمكانية استرجاعها ما يلي:

- استخدام كلمة سر بين أعضاء فريق العمل لتقييد الوصول إلى وثائق المهام الإلكترونية واقتصاره على المستخدمين المرخص لهم بذلك.
- إجراءات روتينية مناسبة لعمل نسخ احتياطية من وثائق المهام الإلكترونية في المراحل المناسبة خلال المهام.
- إجراءات لتوزيع وثائق المهام بشكل سليم على أعضاء الفريق عند بداية المهام، والعمل عليها خلال المهام، وجمعها في نهاية المهام.
- إجراءات لتقييد الوصول إلى وثائق المهام الورقية، والتمكين من التوزيع السليم والتخزين السري لها.

أ/٥٩ لأسباب عملية، قد يتم نسخ الوثائق الورقية الأصلية بشكل الكتروني لإدراجها في ملفات المهام. وفي تلك الحالات قد تتضمن إجراءات المكتب/ المؤسسة المصممة للحفاظ على سلامة الوثائق وامكانية الوصول إليها وامكانية استرجاعها، مطالبة فريق العمل بما يلي:

- عمل نسخ ضوئية تعكس المحتوى الكامل للوثائق الورقية الأصلية، بما في ذلك التوقيعات اليدوية والإشارات المرجعية والتعليقات التوضيحية.
- دمج النسخ الضوئية لملفات المهام، بما في ذلك فهرس هذه النسخ والتوقيع عليها حسب الضرورة.
- التمكن من استرجاع النسخ الضوئية وطباعتها عند الضرورة.
- وقد توجد أسباب قانونية أو تنظيمية أو أسباب أخرى تلزم المكتب/ المؤسسة بالاحتفاظ على الوثائق الورقية الأصلية التي تم نسخها ضوئيًا.

الاحتفاظ بوثائق المهام (أوراق العمل) (راجع الفقرة "٤٧")

أ/٦٠ تختلف احتياجات المكتب/ المؤسسة بشأن الاحتفاظ بوثائق المهام، وفترة تلك الاحتفاظ وفقًا لطبيعة المهام وظروف المكتب/ المؤسسة، على سبيل المثال ما إذا كانت وثائق المهام لازمة لتوفير سجل بالأمور ذات الأهمية المستمرة للمهام المستقبلية. وقد تتوقف فترة الاحتفاظ أيضًا على عوامل أخرى، مثل ما إذا كان هناك قانون أو لوائح تنص على فترات احتفاظ محددة لأنواع معينة من المهام، أو ما إذا كانت توجد فترات احتفاظ متعارف عليها حالة عدم وجود متطلبات قانونية أو تنظيمية معينة.

أ/٦١ في حالات معينة للمهام، قد لا تقل فترة الاحتفاظ عادة عن خمس سنوات من تاريخ تقرير المراقب، أو تاريخ تقرير المراقب للمجموعة، إذا كان لاحقًا.

أ/٦٢ تتضمن الإجراءات التي يتخذها المكتب/ المؤسسة للاحتفاظ بوثائق المهام، تلك التي تمكنه من الوفاء بمتطلبات فقرة "٤٧" خلال فترة الاحتفاظ، على سبيل المثال:

- التمكين من استرجاع وثائق المهام والوصول إليها خلال فترة الاحتفاظ، خاصة في حالة الوثائق الإلكترونية طالما أن التقنية الأساسية يمكن تحديثها أو تغييرها بمرور الوقت.

- حيثما يكون ذلك ضروريًا، توفير سجل بالتغييرات التي تمت على وثائق المهام بعد أن يكون قد تم الانتهاء من ملفات المهام.
- تمكين الأطراف الخارجية المرخص لها من الوصول إلى وثائق المهام محددة وفحصها لأغراض مراقبة الجودة أو الأغراض أخرى.

ملكية وثائق المهام (أوراق العمل)

أ/٦٣ ما لم ينص قانون أو لائحة بخلاف ذلك، فإن وثائق المهام تكون ملك للمكتب/ المؤسسة، ويجوز للمكتب/ المؤسسة وفقًا لتقديره جعل أجزاء أو بعض من وثائق المهام متاحة لعملائه، شريطة ألا يضعف مثل هذا الإفصاح من صحة العمل المُنفذ، أو في استقلال المكتب/ المؤسسة أو الأفراد العاملين فيه.

المتابعة

متابعة سياسات وإجراءات مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة (راجع الفقرة "٤٨")

أ/٦٤ إن الغرض من متابعة الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة هو توفير تقييم لما يلي:

- التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- ما إذا كان نظام مراقبة الجودة قد تم تصميمه بشكل مناسب، ومطبق بشكل فعال.
- ما إذا كانت سياسات واجراءات مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة قد تم تطبيقها بشكل مناسب، بحيث تكون التقارير التي يصدرها المكتب/ المؤسسة أو الشركاء المسؤولين عن المهام ملائمة للظروف.

أ/٦٥ تتضمن الدراسة والتقييم المستمر لنظام مراقبة الجودة أمور مثل ما يلي:

- تحليلا للآتي:
  - التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وكيف تنعكس على سياسات وإجراءات المكتب/ المؤسسة، حيثما يكون ذلك ملائمًا.
  - إقرارات مكتوبة بشأن الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية.
  - التطوير المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
  - القرارات ذات العلاقة بقبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى.
- تحديد الإجراءات التصحيحية التي سيتم اتخاذها والتحسينات التي سيتم إدخالها في النظام، بما في ذلك توفير تعليقات وملاحظات على سياسات وإجراءات المكتب/ المؤسسة فيما يتعلق بالتعليم والتدريب.
- إبلاغ الافراد المناسبين بالمكتب/ المؤسسة بأوجه الضعف التي تم تحديدها في النظام، أو في مستوى فهم النظام، أو في الالتزام به.
- المتابعة من قبل الأفراد المناسبين في المكتب/ المؤسسة بحيث يتم إجراء التعديلات اللازمة فورًا على سياسات وإجراءات مراقبة الجودة.

أ/٦٦ قد تُحدد سياسات وإجراءات دورة الفحص، على سبيل المثال، بدورة تمتد لثلاث سنوات. وتعتمد طريقة تنظيم دورة الفحص، بما في ذلك توقيت اختيار المهام الفردية على عدة عوامل، مثل ما يلي:

- حجم المكتب/ المؤسسة.
- عدد الفروع وموقعها الجغرافي.
- نتائج إجراءات المتابعة السابقة.
- مستوى الصلاحية التي لدى كلٍ من الأفراد والمكاتب/ المؤسسات على سبيل المثال، ما إذا كانت المكاتب الفردية مرخص لها للقيام بعمليات فحص خاصة بها، أو ما إذا كان المكتب/ المؤسسة هي فقط من يقوم بذلك.
- طبيعة ومدى تعقد ممارسات المكتب/ المؤسسة وهيكله التنظيمي.
- المخاطر المرتبطة بعملاء المكتب/ المؤسسة وبعض مهام المراجعة المحددة.

أ/٦٧ تتضمن آلية الفحص اختيار المهام الفردية، وقد يتم اختيار البعض منها دون اخطار مسبق لفريق العمل. وعند تحديد نطاق عمليات الفحص، قد يأخذ المكتب/ المؤسسة في حسابه نطاق أو استنتاجات برنامج الفحص الخارجي المستقل. ومع ذلك، لا يعمل برنامج الفحص الخارجي المستقل كبديل لبرنامج المتابعة الداخلي الخاص بالمكتب/ المؤسسة.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة

أ/٦٨ في حالة المكاتب الصغيرة قد توجد حاجة لتنفيذ إجراءات المتابعة بمعرفة الأفراد المسؤولين عن تصميم وتطبيق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة بالمكتب أو ممن يشاركون في تنفيذ فحص ما قبل الاصدار. وقد يختار المكتب الذي لديه عدد محدود من الأفراد استخدام شخص خارجي مؤهل تأهيلًا مناسبًا أو مكتب/ المؤسسة أخرى للقيام بعمليات الفحص على المهام والاجراءات المتابعة الأخرى. وبدلًا من ذلك قد يضع المكتب ترتيبات بشأن المشاركة في الموارد مع منظمات مناسبة أخرى لتسهيل أنشطة المتابعة.

الإبلاغ عن أوجه القصور (راجع الفقرة "٥٠")

أ/٦٩ لا يلزم الابلاغ عن أوجه القصور التي تم تحديدها للعاملين بخلاف الشركاء المسؤولون عن المهام ذات الصلة أن تتضمن تحديدًا للمهام التي حدث فيها أوجه القصور، على الرغم من أنه قد تكون هناك حالات قد يكون فيها الابلاغ عن أوجه القصور أمرًا ضروريًا للوفاء بمسؤوليات العاملون بشكل سليم بخلاف الشركاء المسؤولون عن المهام.

الشكاوى والادعاءات

مصدر الشكاوى والادعاءات (راجع الفترة "٥٥")

أ/٧٠ قد تنشأ الشكاوى والادعاءات (بخلاف تلك التي من الواضح أنها غير جدية) من داخل أو خارج المكتب/ المؤسسة. وقد تكون مقدمة من قبل العاملون بالمكتب/ المؤسسة أو العملاء أو أطراف أخرى. وقد يتم استلامها من أعضاء فريق العمل أو من أفراد آخرين بالمكتب/ المؤسسة.

سياسات وإجراءات التحقيق (راجع الفترة "٥٦")

أ/٧١ قد تتضمن السياسات والإجراءات الموضوعة للتحقيق من الشكاوى والادعاءات على سبيل المثال أن الشريك الذي يشرف على التحقيق:

- لديه الخبرة الكافية والمناسبة.
- يتمتع بصلاحية داخل المكتب/ المؤسسة.
- لا يشارك في المهمة بطريقة أخرى.
- قد يقوم الشريك الذي يشرف على التحقيق بإشراك مستشار قانوني عند الضرورة.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة

أ/٧٢ في حالة المكاتب التي لديها عدد قليل من الشركاء، قد لا يكون من الممكن عمليًا للشريك الذي يشرف على التحقيق ألا يشارك في المهمة. ومن الممكن أن تستخدم هذه المكاتب الصغيرة والممارسين الأفراد خدمات شخص خارجي مؤهل تأهيلًا مناسبًا أو مكتب آخر للقيام بالتحقيق من تلك الشكاوى والادعاءات.

توثيق نظام مراقبة الجودة (راجع الفقرة "٥٧")

أ/٧٣ يُعد شكل ومحتوى التوثيق الذي يدل على التشغيل العملي لكل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة هي مسألة حكم مهني، ويعتمد على عدة عوامل، بما في ذلك ما يلي:

- حجم المكتب/ المؤسسة وعدد الفروع.
- طبيعة ومدى تعقد ممارسات المكتب/ المؤسسة وهيكله التنظيمي.

وعلى سبيل المثال. قد تستخدم المؤسسات قواعد بيانات الكترونية لكي توثق أمور مثل مصادقات الاستقلالية، وعمليات تقييم الأداء، ونتائج متابعة عمليات الفحص.

أ/٧٤ يتضمن التوثيق المناسب المتعلق بالمتابعة، على سبيل المثال:

إجراءات المتابعة، بما في ذلك الإجراء المتعلق باختيار المهام المكتملة التي يتعين فحصها منها.

- سجل تقييم لـ:
  - التقيد بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
  - ما إذا كان نظام مراقبة الجودة قد تم تصميمه بشكل ملائم، ومطبق بشكل فعال.
  - ما إذا كانت سياسات واجراءات مراقبة الجودة بالمكتب/ المؤسسة قد تم تطبيقها بشكل ملائم، بحيث تكون التقارير التي يصدرها المكتب/ المؤسسة أو الشركاء المسؤولون عن المهام ملائمة للظروف.
- تحديد أوجه القصور التي تمت ملاحظتها وتقييم أثرها، وأساس تحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراء إضافي وطبيعة هذا الاجراء.

اعتبارات خاصة بالمكاتب الصغيرة.

أ/٧٥ قد تستخدم المكاتب الصغيرة طرقًا غير رسمية بشكل أكبر في توثيق نظم مراقبة الجودة الخاصة بها، مثل الملاحظات وقوائم التحقق وأشكال أدلة العمل.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠) اصدار ٢٠٢٥

الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التى تحكمها

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠) اصدار ٢٠٢٥

الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٢
مراجعة القوائم المالية	٣-٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف العامة لمراقب الحسابات	١١-١٢
التعريفات	١٣
المتطلبات	
المتطلبات السلوكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية	١٤
نزعة الشك المهني	١٥
الحكم المهني	١٦
كفاية أدلة المراجعة الملائمة وخطر المراجعة	١٧
القيام بالمراجعة وفقًا لمعايير المراجعة	١٨-٢٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مراجعة القوائم المالية	أ١/-أ١٣/
التعريفات	أ١٤/-أ١٥/
المتطلبات السلوكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية	أ١٦/-أ١٩/
نزعة الشك المهني	أ٢٠/-أ٢٤/
الحكم المهني	أ٢٥/-أ٢٩/
كفاية أدلة المراجعة الملائمة وخطر المراجعة	أ٣٠/-أ٥٤/
القيام بالمراجعة وفقًا لمعايير المراجعة	أ٥٥/-أ٧٨/

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار المصري للمراجعة المسؤوليات العامة لمراقب الحسابات عند القيام بمراجعة القوائم المالية وفقًا لمعايير المراجعة وعلى وجه التحديد، فإنه يوضح الأهداف العامة لمراقب الحسابات، ويشرح طبيعة ونطاق عملية المراجعة المصممة لتمكين مراقب الحسابات من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح هذا المعيار أيضا نطاق معايير المراجعة واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحددة للمسؤوليات العامة لمراقب الحسابات المطبقة على جميع أعمال المراجعة، بما في ذلك الالتزام بمراعاة معايير المراجعة وستتم الإشارة إلى مراقب الحسابات فيما بعد بلفظ "المراقب".

٢- تمت صياغة معايير المراجعة في سياق قيام المراقب بمراجعة القوائم المالية. ويلزم تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على أعمال مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى ولا تتناول معايير المراجعة مسؤوليات المراقب التي قد توجد في نظام أو لائحة أو غير ذلك فيما يتعلق، على سبيل المثال بطرح الأوراق المالية للاكتتاب العام. وقد تختلف مثل هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير المراجعة وبناء عليه، وعلى الرغم من أن المراقب قد يجد في معايير المراجعة أمورا معينة له في مثل هذه الظروف، فإنه من مسؤوليته ضمان الالتزام بجميع الالتزامات النظامية أو التنظيمية أو المهنية ذات الصلة.

مراجعة القوائم المالية

٣- يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المعنيين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك من خلال إبداء المراقب لرأيه، فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها، من جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، وفقًا الإطار التقارير المالية المطبق. وفي حالة معظم الأطر ذات الأغراض العامة، يتعلق ذلك الرأي بما إذا كانت القوائم المالية معروضة بصورة عادلة، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، أو ما إذا كانت تعطي صورة صادقة وعادلة وفقًا للإطار وتمكن عملية المراجعة، التي يتم تنفيذها وفقًا لمعايير المراجعة والمتطلبات السلوكية ذات الصلة، المراقب من تكوين ذلك الرأي (راجع الفقرة "أ/١")

٤- القوائم المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك القوائم الخاصة بالمنشأة والتي أعدتها إدارة المنشأة(*) وتحت إشراف المسئولين عن الحوكمة لا تفرض معايير المراجعة مسؤوليات على الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة ولا تلغي الأنظمة واللوائح التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، فإن المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة تنفذ على فرضية بأن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضي الحال، قد أقروا بمسؤوليات معينة تعد ضرورية للقيام بالمراجعة ولا تعفي مراجعة القوائم المالية الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة من مسؤولياتهم (راجع الفقرات "أ/٢"-"أ/١١").

٥- تتطلب معايير المراجعة من المراقب أن يؤسس رأيه على تأكد مناسب يصل إليه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواءً بسبب غش أو خطأ. والتأكد المناسب هو مستوى تأكد مرتفع. ويتم الوصول إليه عندما يحصل المراقب على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة(وهو خطر إبداء المراقب لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، فإن التأكد المناسب ليس مستوى تأكد مطلق، نظرًا لوجود قيود ملازمة للمراجعة يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراقب استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية (راجع الفقرات "أ/٣٠"-"أ/٥٤")

٦- يطبق المراقب مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وعند تقييم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية[١] وبصفة عامة، تُعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، الهامة والمؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة مناسبة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. ويتم إصدار الأحكام بخصوص الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة به، وتتأثر تلك الأحكام بتقدير المراقب لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المالية، وبحجم أو طبيعة التحريف أو بكليهما. ويتناول رأي المراقب القوائم المالية ككل، ولذلك فإنه لا يعد مسؤولًا عن اكتشاف التحريفات التي لا تعد هامة ومؤثرة على القوائم المالية ككل.

٧- تشتمل معايير المراجعة على الأهداف والمتطلبات والمواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، المصممة لدعم المراقب للوصول إلى تأكد مناسب. وتتطلب معايير المراجعة أن يمارس المراقب الحكم المهني، وأن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وتتطلب منه القيام بأمور أخرى من بينها:

- تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقديرها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.

---

[١] راجع على سبيل المثال معيار المراجعة رقم (٣٢٠)؛ ومعيار المراجعة رقم (٤٥٠)

- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات هامة ومؤثرة، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة للمخاطر المُقدره وتنفيذها.
- تكوين رأي في القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٨- سيعتمد شكل الرأي الذي يبديه المراقب على إطار التقارير المالية المطبق وأي أنظمة أو لوائح مطبقة راجع الفقرتين ("أ/١٢"، "أ/١٣")

٩- قد تكون على المراقب أيضا مسؤوليات أخرى تتعلق بالتواصل والتقرير تجاه المستخدمين أو الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بالأمور الناتجة عن المراجعة. وهذه المسؤوليات قد تحددها معايير المراجعة أو الانظمة أو اللوائح المطبقة(٢).

تاريخ السريان

١٠-يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية عن الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف العامة لمراقب الحسابات

١١-تتمثل الأهداف العامة للمراقب عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر،سواءً بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المراقب من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في جميع جوانبها الهامة، وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق؛و

(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقًا للنتائج التي توصل إليها المراقب.

١٢-في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكد مناسب، وفي الظروف التي يكون فيها إبداء رأي متحفظ في تقرير المراقب غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المعنيون، فإن معايير المراجعة تتطلب أن يمتنع المراقب عن إبداء الرأي، أو أن ينسحب من المهمة (أو يستقيل منها)(٣) عندما يكون الانسحاب ممكنا وفقًا للأنظمة أو اللوائح المطبقة.

التعريفات

١٣-لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة قرين كل منها:

(أ) إطار التقارير المالية المطبق: إطار التقارير المالية الذي تقره الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولًا في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الانظمة أو اللوائح.

ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار التقارير المالية الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(١) يقر صراحةً أو ضمنًا أنه لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

(٢) يقر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضروريا إلا في ظروف نادرة للغاية.

(ب) أدلة المراجعة: معلومات يستخدمها المراقب في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلًا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات الأخرى. ولأغراض معايير المراجعة، فإن:

(١) كفاية أدلة المراجعة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقدير المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، وأيضا بجودة مثل هذه الأدلة.

(٢) ملائمة (دليل المراجعة) هي مقياس لجودتها، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراقب.

(ج) **خطر المراجعة**: خطر إبداء المراقب لرأي غير ملائم، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر وخطر الاكتشاف.

---

(٢) راجع على سبيل المثال معيار المراجعة رقم (٢٦٠)؛ ومعيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "٤٤".

(٣) في معايير المراجعة، يستخدم مصطلح "الانسحاب" فقط.

(د) **المراقب:** الشخص المعين من الجمعيه العامة للمنشأه وفقًا للقوانين ذات الصله وتتوافر فيه الشروط المنصوص عليها في قانون مزاولة مهنة المراجعه والمحاسبه المصري.

(هـ) **الشريك المسئول:** الشخص المسؤول عن المهمة وفي المواطن التي يهدف فيها معيار المراجعة صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن المهمة بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمة" بدلًا من "المراقب." ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمة" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(و) **خطر الاكتشاف:** خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراقب لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفا موجودًا قد يكون هاما ومؤثرا، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.

(ز) **القوائم المالية:** عرض مُهيكل لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، بهدف الإبلاغ بالالتزامات أو الموارد الاقتصادية لمنشأة ما في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة، وذلك وفقًا لأحد أُطر التقارير المالية ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقارير المالية المطبق. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحةً أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقارير المالية المطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو متضمن فيها بإشارات مرجعية (راجع الفقرتين "أ/١٤" ،"أ/١٥") .

(ح) **المعلومات المالية التاريخية:** معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساسا من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ط) **الإدارة:** شخص(أشخاص)يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت تشمل الإدارة بعض أو جميع المسئولين عن الحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في لجنة الحوكمة، أو المدير المالك.

(ي) **التحريف:** اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.

وعندما يبدي المراقب رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبربصورة واضحة وعادلة في جميع جوانبها الهامة، فإن التحريفات تشمل أيضًا التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم المراقب، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة.

(ك) **الفرضيه،** فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، التي يتم على أساسها إجراء المراجعة: أن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقًا لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:

(١) إعداد القوائم المالية بما يتسق وإطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك عرضها العادل.

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمسئولين عن الحوكمة حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(٣) تمكين المراقب مما يلي:

أ- الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب- المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراقب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

ج- الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى المراقب أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

ويقصد بالعرض العادل بالنقطة (١) أعلاه "الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقًا لإطار التقارير المالية "، أو "إعداد القوائم المالية التي تعبر بعداله ووضوح وفقًا لإطار التقارير المالية ."

(ل) **الحكم المهني:** تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون ملائمه في ظل الظروف المحيطة بمهمة المراجعة.

(م) **نزعة الشك المهني**: موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقديرنقدي للأدلة.

(ن) **التأكد المناسب:** يُقصد به في سياق مراجعة القوائم المالية مستوى تأكد مرتفع، ولكنه غير مطلق.

(س) **خطر التحريف الهام والمؤثر**: خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يتم توضيحهما كما يلي على مستوى التأكيدات:

(١) **الخطر المتأصل**: قابلية احتواء أحد التأكيدات عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما على تحريف يمكن أن يكون هاما ومؤثرا، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل أن تؤخذ في الحسبان أية أدوات رقابة ذات علاقة.

(٢) **خطر الرقابة**: خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في تأكيد عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفا هاما ومؤثرا، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.

(ع) **المسئولين عن الحوكمة**: أشخاص أو مؤسسات(على سبيل المثال، مجلس أمناء) يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد القوائم المالية. وقد يشمل المسئولين عن الحوكمة الافراد في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في لجنة الحوكمة لمنشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك.

المتطلبات

المتطلبات السلوكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية

١٤-يجب على المراقب الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة بمهام مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية (راجع الفقرات"أ/١٦"-"أ/١٩")

نزعة الشك المهني

١٥-يجب على المراقب التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف القوائم مالية بشكل هاما ومؤثر(راجع الفقرات "أ/٢٠"-"أ/٢٤")

الحكم المهني

١٦-يجب على المراقب ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمراجعة القوائم المالية وتنفيذها (راجع الفقرات "أ/٢٥"-"أ/٢٩").

كفاية أدلة المراجعة الملائمة وخطر المراجعة

١٧-للوصول إلى تأكد مناسب، يجب على المراقب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، ومن ثم تمكين المراقب من استنباط استنتاجات مناسبة تشكل أساسا لرأيه. (راجع الفقرات "أ/٣٠":"أ/٥٤")

القيام بالمراجعة وفقًا لمعايير المراجعة

الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة

١٨-يجب على المراقب الالتزام بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة. ويكون المعيار ذا صلة بالمراجعة عندما يكون ساريا وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة (راجع الفقرات"أ/٥٥"-"أ/٥٩")

١٩-يجب أن يتوفر لدى المراقب فهم لنص المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح (راجع الفقرات "أ/٦٠"-"أ/٦٨")

٢٠-لا يجوز للمراقب أن يشير إلى التزامه بمعايير المراجعة في تقريره ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار وجميع معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة بالمراجعة.

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة

٢١-لتحقيق الأهداف العامة للمراقب، يجب على المراقب استخدام الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة ذات

الصـــلة عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، مع مراعاة العلاقات المتبادلة بين المعايير، وذلك من أجل: (راجع الفقرات "أ/٦٩"-"أ/٧١")

(أ) تحديد ما إذا كانت هناك ضـــرورة لاتخاذ أي إجراءات مراجعة أخرى، بالإضـــافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة، للوفاء بالأهداف المنصوص عليها في المعايير؛ (راجع الفقرة "أ/٧٢").

(ب) تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة (راجع الفقرة "أ/٧٣").

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

٢٢- مع مراعاة متطلبات الفقرة "٢٣"، يجب على المراقب الالتزام بكل متطلب وارد في أي من معايير المراجعة، إلا إذا توفرت إحدى الحالتين الآتيتين في ظل ظروف المراجعة:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة؛ أو

(ب) إذا لم يكن المتطلب ذا صلة، لأنه مشروط والشرط غير موجود (راجع الفقرتين "أ/٧٤"، "أ/٧٥")

٢٣- قد يتوصل المراقب، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير المراجعة وفي مثل هذه الظروف، يجب على المراقب تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المراقب للخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصا بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المراقب أن ذلك الإجراء لن يكون فعالًا في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة (راجع الفقرة "أ/٧٦")

الفشل في تحقيق الهدف

٢٤- إذا لم يمكن تحقيق أحد الأهداف في معيار مراجعة ذي صـــلة، فيجب على المراقب تقييم ما إذا كان هذا يمنع المراقب من تحقيق الأهداف العامة للمراقب، ومن ثم يتطلب من المراقب، وفقًا لمعايير المراجعة، تعديل رأيه أو الانســحاب من المهمة(عندما يكون الانســحاب ممكنًا بموجب الانظمة أو اللوائح المطبقة .) ويُمثل الفشــل في تحقيق الهدف أمرًا مهم يتطلب التوثيق وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٢٣٠)[٤]. (راجع الفقرتين "أ/٧٧"، "أ/٧٨")

***

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرة رقم "٨(ج)".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مراجعة القوائم المالية

نطاق المراجعة (راجع الفقرة رقم "٣")

أ/١ يتناول رأي المراقب في القوائم المالية ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق. ويشترك في مثل هذا الرأي جميع أعمال مراجعة القوائم المالية. ولذلك، فإن رأي المراقب لا يضمن، على سبيل المثال، الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا الكفاءة أو الفاعلية التي أدارت بها الإدارة شؤون المنشأة (ومع ذلك قد تتطلب الانظمة أو اللوائح المطبقة من المراقبين تقديم آراء بشأن أمور محددة أخرى، مثل فاعلية الرقابة الداخلية، أو مدى اتساق تقرير الإدارة المنفصل مع القوائم المالية. وفي حالة اشتمال معايير المراجعة على متطلبات وإرشادات تتعلق بمثل هذه الأمور طالما كانت ذات صلة بتكوين رأي في القوائم المالية، فإن المراقب سيكون مطالبا بتنفيذ عمل إضافي إذا كانت تقع عليه مسؤوليات إضافية بتقديم تلك الآراء).

إعداد القوائم المالية (راجع الفقرة رقم "٤")

أ/٢ قد تحدد الانظمة أو اللوائح مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بالقوائم المالية. ومع ذلك، فقد يختلف مدى هذه المسؤوليات، أو الطريقة التي توصف بها. وعلى الرغم من هذه الاختلافات، فإن المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة تُنفذ على فرضية بأن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

(أ) إعداد القوائم المالية طبقا لإطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك عرضها العادل؛

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر سواءً بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكين المراقب مما يلي:

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراقب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى المراقب أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

أ/٣ يتطلب إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال:

- تحديد إطار التقارير المالية المطبق، في سياق أية انظمة أو لوائح ذات صلة.
- إعداد القوائم المالية وفقًا لذلك الإطار.
- إدراج وصف كافٍ لذلك الإطار في القوائم المالية.

ويتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة ممارسة الاجتهاد عند إجراء تقدير محاسبي مناسب في ظل الظروف القائمة، بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة. وتُنفذ هذه الاجتهادات في سياق إطار التقارير المالية المطبق.

أ/٤ قد تُعد القوائم المالية وفقًا لإطار التقارير المالية مصمَّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى،" القوائم المالية ذات الاغراض العامة)"؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "القوائم المالية ذات الغرض الخاص").

أ/٥ يشتمل إطار التقارير المالية المطبق غالبا على معايير القوائم المالية التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها لوضع المعايير، أو على المتطلبات النظامية أو التنظيمية. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقارير المالية على كل من معايير القوائم المالية التي تضعها الجهات المعترف بها أو المصرح لها لوضع المعايير والمتطلبات النظامية أو التنظيمية. وقد توفر مصادر أخرى توجيهات بشأن تطبيق إطار التقارير المالية المطبق. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار التقارير المالية المطبق على مثل هذه المصادر الأخرى، أو حتى يمكن أن يتكون فقط من هذه المصادر. وقد تشمل هذه المصادر الأخرى:

- البيئة النظامية والسلوكية، بما في ذلك الأنظمة الأساسية واللوائح وقرارات المحاكم والالتزامات المتعلقة بسلوك وآداب المهنة ذات الصلة بالأمور المحاسبية؛
- التفسيرات المحاسبية المنشورة المتباينة في قوتها والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
- الآراء المنشورة المتباينة في قوتها التي تتناول الإشكالات المحاسبية المستجدة، والصادرة عن جهات وضع المعايير أو الهيئات المهنية أو السلطات التنظيمية؛
- الممارسات العامة والممارسات الخاصة بالصناعة المعترف بها والسائدة؛
- أدبيات المحاسبة.

ومتى نشأ تعارض بين إطار التقارير المالية والمصادر التي يمكن الحصول منها على توجيهات بشأن تطبيق هذا الإطار، أو نشأ تعارض بين المصادر التي يشتمل عليها إطار التقارير المالية، فإنه يُعمل بالمصدر الذي يتمتع بالسلطة الأعلى.

أ/٦ تحدد متطلبات إطار التقارير المالية المطبق شكل ومحتوى القوائم المالية. وعلى الرغم من أن الإطار قد لا يحدد كيفية المحاسبة أو الإفصاح عن جميع المعاملات أو الأحداث، إلا أنه يُجسد عادة ما يكفي من المبادئ العريضة التي يمكن أن تُستخدم كأساس لتطوير وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتسق مع المفاهيم الأساسية لمتطلبات الإطار.

أ/٧ إن أطار التقارير المالية التي تشتمل بشكل رئيسي على معايير القوائم المالية صادرة عن جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير، لاستخدامها من قبل المنشآت لإعداد القوائم المالية ذات الاغراض العامة، تكون مُصمَّمة لتحقيق العرض العادل، ومثال ذلك المعايير المصرية للقوائم المالية الصادرة عن اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد.

أ/٨ تُحدد متطلبات إطار التقارير المالية المطبق أيضا ما الذي يشكل مجموعة كاملة من القوائم المالية. وفي حالة العديد من الأطر، تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وطبقا لهذه الأطر، فإن المجموعة الكاملة من القوائم المالية تتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها.

أ/٩ يضع معيار المراجعة رقم (٢١٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إمكانية قبول إطار التقارير المالية المطبق[٥].

ويضع معيار المراجعة رقم (٨٠٠) اعتبارات خاصة عند إعداد القوائم المالية وفقًا لإطار الغرض الخاص[٦].

أ/١٠ نظرا لأهمية الفرضية للقيام بالمراجعة، فإن المراقب مطالب بأن يحصل على موافقة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، على أنهم يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤوليات المحددة في الفقرة"أ/٢" كشرط مسبق لقبول مهمة المراجعة[٧].

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

أ/١١ قد تكون التكليفات الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقا منها للمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، فإن الفرضية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة، والذي يتم على أساسه القيام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة في القطاع العام قد يشمل مسؤوليات إضافية، مثل المسؤولية عن تنفيذ المعاملات والأحداث، وفقًا للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى[٨].

شكل رأي المراقب (راجع الفقرة "٨")

أ/١٢ إن الرأي الذي يبديه المراقب هو عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق. ومع ذلك، فإن شكل رأي المراقب في القوائم المالية سيعتمد على إطار التقارير المالية المطبق، وأي انظمة أو لوائح مطبقة. وتشمل معظم أطر التقارير المالية متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية؛ وبالنسبة لهذه الأطر، يشتمل إعداد القوائم المالية وفقًا لأطار التقارير المالية المطبق على العرض.

أ/١٣ عندما يكون إطار التقارير المالية إطار عرض عادل، كما هو الحال عموما في القوائم المالية ذات الاغراض العامة، فإن الرأي الذي تتطلبه معايير المراجعة يكون عما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل عادل، من جميع الجوانب

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة "٦(أ)".
[٦] معيار المراجعة رقم (٨٠٠) الفقرة"٨".
[٧] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة"٦(ب)".
[٨] انظر الفقرة "أ/٥٩".

الهامة والمؤثرة، أو عما إذا كانت تعطي صورة عادلة وصادقة وعندما يكون إطار التقارير المالية (راجع الفقرة"١٣(أ)")، فإن الرأي المطلوب يكون عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقًا لهذا الإطار. وما لم يُذكر خلاف ذلك على وجه التحديد، فإن الإشارات في معايير المراجعة إلى رأي المراقب تشمل الرأي بكلا شكليه.

التعريفات

القوائم المالية (راجع الفقرة "١٣ (و)")

١٤/أ قد تشير بعض أطر التقارير المالية إلى الموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها بمصطلحات أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُشار إليها على أنها أصول والتزامات المنشأة، وقد يُشار إلى الفرق المتبقي بينهما على أنها حقوق ملكية أو حصص ملكية.

١٥/أ قد يتم إدراج المعلومات التوضيحية أو الوصفية التي يلزم تضمينها في القوائم المالية بموجب إطار التقارير المالية المطبق من خلال إشارات مرجعية لمعلومات في مستند آخر، مثل تقرير الإدارة أو تقرير المخاطر. ويعني "الإدراج من خلال إشارات مرجعية" إشارة مرجعية من القوائم المالية إلى المستند الآخر، ولكن ليس من المستند الآخر إلى القوائم المالية. وعندما لا يحظر إطار التقارير المالية المطبق صراحة الإشارة المرجعية للمكان الذي يمكن العثور فيه على معلومات توضيحية أو وصفية، وعندما تتم الإشارة المرجعية للمعلومات بشكل ملائم، فإن المعلومات تشكل جزءا من القوائم المالية.

المتطلبات السلوكية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية (راجع الفقرة "١٤")

١٦/أ يخضع المراقب للمتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك الخاصة بالاستقلالية، وذلك فيما يتعلق بمهمة مراجعة القوائم المالية. وتشمل المتطلبات السلوكية ذات الصلة عادة الجزئين(أ)و(ب) من الميثاق العام المصري قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنبا إلى جنب مع المتطلبات العامة التي تكون أكثر تشددًا.

١٧/أ يحدد الجزء(أ)من ميثاق المبادئ الأساسية لسلوك وآداب المهنة ذات الصلة بالمراقب عند القيام بمراجعة القوائم المالية، ويوفر إطارًا مفاهيميا لتطبيق تلك المبادئ. وفيما يلي المبادئ الأساسية التي يلزم أن يتقيد بها المراقب طبقا لقواعد سلوك وآداب المهنة:

(ا) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

ويوضح الجزء (ب) من الميثاق كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي في مواقف معينة.

١٨/أ في حالة القيام بمهام مراجعة، فللمصلحة العامة يجب أن يكون المراقب مستقلا عن المنشأة الخاضعة للمراجعة، ولذلك تتطلب قواعد سلوك وآداب المهنة تلك الاستقلالية. وتصف قواعد سلوك وآداب المهنة الاستقلالية بأن تشمل كلًا من الاستقلالية الذهنية والاستقلالية الظاهرية. وتحفظ استقلالية المراقب عن المنشأة قدرة المراقب على تكوين رأي المراجعة دون التأثر بالمؤثرات التي يمكن أن تخل بذلك الرأي. وتعزز الاستقلالية قدرة المراقب على التصرف بنزاهة وعلى التحلي بالموضوعية وعلى الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

١٩/أ يتناول معيار رقابة الجودة رقم (١)، أو المتطلبات العامة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار[٩]، مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به لرقابة جودة مهام المراجعة والالتزام به. ويحدد معيار رقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكد مناسب بأن المكتب والافراد فيه ملتزمون بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية[١٠] ويحدد معيار المراجعة رقم (٢٢٠) مسؤوليات الشريك المسؤول عن المهمة فيما يتعلق بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة. وتتضمن هذه المتطلبات الانتباه الدائم، من خلال ملاحظة وطرح الاستفسارات عند الضرورة، للأدلة على عدم الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة من جانب

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "٢".

[١٠] معيار مراقبة الجودة رقم (١) الفقرات "٢٠-٢٥".

أعضاء فريق العمل، وتحديد الإجراء المناسب إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن المهمة ما يشير إلى أن أعضاء فريق العمل لم يلتزموا بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة، وتكوين استنتاج بشأن الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المطبقة على مهام المراجعة[١١]. ويصرح معيار المراجعة رقم (٢٢٠) بأن فريق العمل يحق له الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب في الوفاء بمسؤولياته فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة المطبقة على كل مهمة من مهام المراجعة، ما لم تُقدم معلومات من المكتب أو أطراف أخرى تشير إلى خلاف ذلك.

نزعة الشك المهني (راجع الفقرة "١٥")

أ/٢٠ تتضمن نزعة الشك المهني أن يكون المراقب منتبهًا، على سبيل المثال لما يلي:

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع أدلة مراجعة أخرى تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تشكك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.
- الظروف التي قد تشير إلى إمكانية وجود غش.
- الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات مراجعة أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة.

أ/٢١ من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة إذا أراد المراقب، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- عدم ملاحظة الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من ملاحظات المراجعة.
- استخدام افتراضات غير ملائمة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها.

أ/٢٢ تُعد نزعة الشك المهني من الأمور الضرورية للتقدير النقدي لأدلة المراجعة. ويشمل ذلك التشكيك في أدلة المراجعة المتناقضة وإمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات وغيرها من المعلومات الاخري التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة. ويشمل أيضا النظر في كفاية وملائمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، على سبيل المثال في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند واحد، معرض للغش بطبيعته، كدليل وحيد داعم لمبلغ هام ومؤثر في القوائم المالية.

أ/٢٣ قد يقبل المراقب السجلات والمستندات على أنها صحيحة، ما لم يكن لديه سبب يدعوه للاعتقاد بعكس ذلك. ومع ذلك، فإن على المراقب النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها على أنها أدلة مراجعة[١٢]. وفي حالات الشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات أو وجود مؤشرات على إمكانية حدوث غش (على سبيل المثال إذا كانت الحالات المكتشفة أثناء المراجعة تدعو المراقب للاعتقاد بأن مستندا ما قد لا يكون موثوقا، أو أن الشروط الواردة في المستند قد تم تزويرها)، تتطلب معايير المراجعة من المراقب إجراء المزيد من التحري وتحديد التعديلات أو الإضافات التي يلزم إدخالها على إجراءات المراجعة لحل هذا الأمر[١٣].

أ/٢٤ لا يمكن التوقع بأن يقوم المراقب بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمسئولين عن الحوكمة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعفي المراقب من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، ولا يسمح له بأن يرضى بأدلة مراجعة أقل إقناعا للوصول إلى التأكد المناسب.

الحكم المهني (راجع الفقرة "١٦")

أ/٢٥ يُعد الحكم المهني ضروريا للقيام بالمراجعة بشكل سليم. وذلك لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات السلوكيه ذات الصلة ومعايير المراجعة ولا يمكن اتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال عملية المراجعة بدون تطبيق المعرفة والخبرة ذات الصلة على الحقائق والظروف. ويُعد الحكم المهني ضروريا بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المراجعة.
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وجمع أدلة مراجعة.
- تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير المراجعة، ومن ثم، الأهداف العامة للمراقب.
- تقييم اجتهادات الإدارة عند تطبيق إطار التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة.
- استنباط الاستنتاجات استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، كالقيام على سبيل المثال بتقدير مدى مناسبة التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

---

[١١] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرات "٩-١٢".

[١٢] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرات "٧-٩".

[١٣] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "١٤"؛ ومعيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "١١"؛ ومعيار المراجعة رقم (٥٠٥) الفقرات "١٠" و"١١" و"١٦".

أ/٢٦ تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المراقب في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب مراقب ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لاتخاذ أحكام مناسبة.

أ/٢٧ تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف التي يعرفها المراقب. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المراجعة، سواءً داخل فريق العمل أو بين فريق العمل وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، كذلك التشاور الذي يتطلبه معيار المراجعة رقم (٢٢٠)[١٤]، المراقب في اتخاذ أحكام مدروسة ومناسبة.

أ/٢٨ يمكن تقييم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس تطبيقا ذا كفاءة لمبادئ المحاسبة والمراجعة، وما إذا كان مناسبا في ضوء الحقائق والظروف التي كانت معروفة للمراقب حتى تاريخ تقرير المراقب، ومتسقا معها.

أ/٢٩ يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المراجعة. ويلزم أيضا توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، فإن المراقب مطالب بإعداد توثيق كافٍ لأعمال المراجعة لتمكين أي مراقب ذو خبرة، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة[١٥] ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق المهمة وظروفه أو ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة.

كفاية أدلة المراجعة الملائمة وخطر المراجعة (راجع الفقرتين "٥"و"١٧")

كفاية أدلة المراجعة وملائمتها

أ/٣٠ تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي المراقب وتقريره. وهي تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المنفذة خلال سير المراجعة. ويمكن أن تشمل أيضا المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة(بشرط أن يكون المراقب قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمراجعة الحاليه) [١٦]، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدرا مهما من مصادر أدلة المراجعة. وأيضا، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة مراجعة من إعداد خبير يعمل لدى المنشأة أو متعاقد معها. وتشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأي معلومات تتعارض مع هذه الإقرارات. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم المراقب غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثم يعد ذلك أيضًا دليلًا من أدلة المراجعة. وينصرف معظم عمل المراقب عند تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقييمها.

أ/٣١ إن كفاية أدلة المراجعة وملائمة (دليل المراجعة) عاملان مرتبطان ببعضها. وتعد الكفاية مقياسا لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقدير المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر(فكلما ارتفعت المخاطر المقدرة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضًا بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة)غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوض عن ضعف جودتها.

أ/٣٢ تعد ملائمة (دليل المراجعة) مقياسا لجودة الأدلة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراقب. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.

أ/٣٣ إن تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، ومن ثم تمكين المراقب من استنباط استنتاجات مناسبة تشكل أساسا لرأيه، يعد أمرا خاضعا للحكم المهني. وقد وضع معيار المراجعة رقم (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة متطلبات إضافية ووفرت المزيد من الإرشادات للتطبيق طوال عملية المراجعة، فيما يتعلق باعتبارات المراقب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة.

خطر المراجعة

أ/٣٤ يعد خطر المراجعة دالة على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وخطر الاكتشاف ويستند تقدير المخاطر إلى إجراءات المراجعة للحصول على المعلومات الضرورية لهذا الغرض والأدلة المتحصل عليها طوال عملية المراجعة ويعد تقدير المخاطر أمرًا خاضعا للحكم المهني، وليس أمرًا قابلًا للقياس بدقة.

---

[١٤] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "١٨".
[١٥] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرة "٨".
[١٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "١٦".

أ/٣٥ لأغراض معايير المراجعة، لا يتضمن خطر المراجعة خطر احتمال إبداء المراقب لرأي بأن القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر، وهي ليست كذلك. وهذا الخطر عادةً يكون ضئيلا. وبالإضافة إلى ذلك، فإن خطر المراجعة هو مصطلح فني متعلق بآلية المراجعة؛ ولا يشير إلى مخاطر الأعمال الذي يتعرض له المراقب، كالخسارة الناشئة عن الدعاوى القضائية، أو السمعة السلبية، أو الأحداث الأخرى التي تنشأ فيما يتصل بمراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الهام والمؤثر

أ/٣٦ قد تظهر مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستويين:

- مستوى القوائم المالية عمومًا؛
- مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

أ/٣٧ تشير مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية عموما إلى مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تتعلق بشكل شائع بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من التاكيدات.

أ/٣٨ يتم تقدير مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة. وتمكن هذه الأدلة المراقب من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة. ويستخدم المراقبون مناهج متعددة لتحقيق هدف تقدير مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم المراقب نموذجا يعبر عن العلاقة العامة لمكونات خطر المراجعة في صورة رياضية للوصول إلى مستوى مقبول لخطر الاكتشاف. ويجد بعض المراقبين مثل هذا النموذج مفيدًا عند التخطيط لإجراءات المراجعة.

أ/٣٩ تتكون مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد من مكونين، هما: الخطر المتأصل وخطر الرقابة. ويُعد كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة من مخاطر المنشأة؛ وهما يوجدان بشكل مستقل وغير مرتبط بمراجعة القوائم المالية.

أ/٤٠ يكون الخطر المتأصل لبعض التأكيدات، وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات، أعلى منه في تأكيدات أخرى. فعلى سبيل المثال، قد يكون الخطر المتأصل أعلى للعمليات الحسابية المعقدة أو لحسابات تتألف من مبالغ مستمدة من تقدير محاسبي تنطوي على عدم تأكد المحيط بالتقدير وقد تؤثر أيضا الظروف الخارجية التي تنشأ عنها مخاطر الأعمال على الخطر المتأصل. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي التطورات التقنية إلى جعل منتج معين متقادمًا، مما يتسبب في جعل المخزون منه أكثر عرضة للمبالغة في تقديره وقد تؤثر أيضا عوامل من داخل المنشأة وبيئتها تتعلق ببعض أو جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على الخطر المتأصل المتعلق بتأكيد معين. وقد يكون من بين هذه العوامل، على سبيل المثال، وجود نقص في رأس المال العامل الكافي لاستمرار العمليات، أو وجود تراجع في إحدى الصناعات متصف بفشل عدد كبير من الأعمال.

أ/٤١ يُعد خطر الرقابة دالة على فاعلية تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها من قِبَل الإدارة لمواجهة المخاطر المحددة التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية للمنشأة. ومع ذلك، فإن الرقابة الداخلية، مهما كانت جودة تصميمها وتشغيلها، تستطيع أن تحد فقط من مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة في القوائم المالية، ولكنها لا تقضي عليها نهائيًا، وذلك بسبب المحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. وتتضمن تلك القيود، على سبيل المثال، احتمال وقوع الأخطاء أو الغلطات البشرية أو التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ أو التجاوز غير الملائم من قِبَل الإدارة. وعليه، فإن جزءًا من خطر الرقابة سيظل موجودًا بصفة دائمة. وتوفر معايير المراجعة الظروف التي يكون المراقب في ظلها مطالبا باختبار، أو قد يختار اختبار، الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التعادلة التي سيتم اتخاذها[١٧].

أ/٤٢ لا تشير معايير المراجعة عادة إلى الخطر المتأصل وخطر الرقابة بشكل منفصل، لكنها تشير بدلًا من ذلك إلى تقدير مشترك ل "مخاطر التحريف الهام والمؤثر." ومع ذلك، فقد يقوم المراقب بإجراء تقديرات منفصلة أو مشتركة للخطر المتأصل وخطر الرقابة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المستحسنة، وبناءً على الاعتبارات العملية. ويمكن التعبير عن تقدير مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة بصورة كمية، مثل النسب المئوية، أو بصورة غير كمية. وعلى أية حال، فإن حاجة المراقب لإجراء تقديرات ملائمه للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد يتم استخدامها في التقديرات.

أ/٤٣ يحدد معيار المراجعة رقم (٣١٥) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن التعرف على مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقديرها على مستوى التأكيدات ومستوى القوائم المالية.

---

[١٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرات "٧-١٧".

خطر الاكتشاف

أ/٤٤ عند مستوى معين من خطر المراجعة، ينطوي المستوى المقبول لخطر الاكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقدره على مستوى التأكيدات. فعلى سبيل المثال، كلما زادت مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة التي يعتقد المراقب بوجودها، انخفض مستوى خطر الاكتشاف الذي يمكن قبوله، وبناءً على ذلك، يحتاج المراقب إلى أدلة مراجعة أكثر إقناعا.

أ/٤٥ يتعلق خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراقب التي يحددها لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ولذلك، فهو دالة على فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها من جانب المراقب. وتساعد أمور مثل:

- التخطيط الكافي؛
- التعيين الصحيح للأفراد في فريق العمل؛
- ممارسة نزعة الشك المهني؛
- الإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها،

في تعزيز فاعلية إجراءات المراجعة وتنفيذها، والحد من إمكانية اختيار المراقب لإجراءات مراجعة غير ملائمة، أو التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة الملائمة، أو إساءة تفسير نتائج المراجعة.

أ/٤٦ يحدد معيار المراجعة رقم (٣٠٠) ومعيار المراجعة رقم (٣٣٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن التخطيط لمراجعة القوائم المالية واستجابات المراقب للمخاطر المقدرة ومع ذلك، فإن خطر الاكتشاف يمكن فقط الحد منه، دون القضاء عليه نهائيًا، وذلك بسبب القيود المتأصلة للمراجعة وعليه، فإن جزءا من خطر الاكتشاف سيظل موجودًا بصفة دائمة.

القيود المتأصلة للمراجعة

أ/٤٧ لا يُتوقع من المراقب، بل لا يمكنه، أن يخفض خطر المراجعة إلى مستوى الصفر، ولذلك لا يمكنه أن يصل إلى تأكيد مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريف الهام والمؤثر سواءً بسبب الغش أو الخطأ. ويرجع ذلك إلى وجود قيود متأصلة للمراجعة، يترتب عليها اتصاف معظم أدلة المراجعة، التي يستخلص منها المراقب استنتاجاته ويؤسس عليها رأيه، بأنها أدلة مقنعة وليست قطعية. وتنشأ القيود المتأصلة للمراجعة من:

- طبيعة القوائم المالية؛
- طبيعة إجراءات المراجعة؛
- الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية مناسبة وبتكاليف مناسبة.

طبيعة القوائم المالية

أ/٤٨ ينطوي إعداد القوائم المالية على ممارسة الإدارة للاجتهاد عند تطبيقها لمتطلبات إطار تقريرها المالي المطبق الخاص بها على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن كثيرا من بنود القوائم المالية تنطوي على قرارات شخصية أو تقديرات أو درجة من عدم التأكد، وقد تكون هناك مجموعة من التفسيرات المقبولة أو الاجتهادات التي يمكن تطبيقها. ونتيجة لذلك، تكون بعض بنود القوائم المالية خاضعة لمستوى من التباين ملازم لها ولا يمكن القضاء عليه بتطبيق إجراءات مراجعة إضافية. وعلى سبيل المثال، غالبًا ما يكون هذا هو الحال لبعض التقديرات المحاسبية. ورغم ذلك، تتطلب معايير المراجعة من المراقب إعطاء اهتمام خاص لما إذا كانت التقديرات المحاسبية مناسبة في سياق إطار التقارير المالية المطبق والإفصاحات ذات العلاقة، وإعطاء اهتمام خاص للجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة[١٨].

طبيعة إجراءات المراجعة

أ/٤٩ توجد قيود عملية ونظامية على قدرة المراقب في الحصول على أدلة المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- يُحتمل ألا تقوم الإدارة أو غيرها، سواء بشكل متعمد أو غير متعمد، بتوفير المعلومات الكاملة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، أو تلك التي قد يطلبها المراقب. وبناءً عليه، لا يستطيع المراقب التأكد من اكتمال المعلومات، حتى ولو قام المراقب بتنفيذ إجراءات مراجعة للوصول إلى تأكد بأنه قد تم الحصول على جميع المعلومات ذات الصلة.

[١٨] معيار المراجعة رقم (٥٤٠) الفقرة "١٢"، معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "١٢".

- قد ينطوي الغش على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه. ولذلك، فإن إجراءات المراجعة المستخدمة لجمع أدلة المراجعة قد تكون غير فعالة في الكشف عن تحريف متعمد ينطوي، على سبيل المثال، على تواطؤ لتزوير الوثائق التي قد تتسبب في اعتقاد المراقب بأن أدلة المراجعة صحيحة وهي ليست كذلك. فالمراقب غير مدرب، ولا يتوقع منه أن يكون خبيرًا في التحقق من صحة المستندات.
- لا تُعد المراجعة تحريا رسميا في مخالفات مزعومة وعليه، فإن المراقب ليست لديه سلطات قانونية خاصة، مثل سلطة التفتيش، التي قد تكون ضرورية لإجراء مثل هذا التحري.

توقيت القوائم المالية والموازنة بين المنفعة والتكلفة

أ/٥٠ إن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساسا صالحا ليقوم المراقب بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بأدلة مراجعة أقل إقناعا. ويساعد التخطيط الملائم في إتاحة الوقت الكافي والموارد الكافية للقيام بالمراجعة. وعلى الرغم من ذلك، فملاءمة المعلومات، وبالتالي قيمتها، تميل إلى التناقص بمرور الوقت، ويجب أن تتم الموازنة بين إمكانية الاعتماد على المعلومات وتكلفتها. وهذا معترف به في بعض أطر التقارير المالية (انظر، على سبيل المثال "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" الصادر عن اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى) ولذلك، فهناك توقع من مستخدمي القوائم المالية بأن المراقب سوف يُكوّن رأيا في القوائم المالية خلال فترة زمنية مناسبة وبتكاليف مناسبة، مع الاعتراف بأنه يصعب عمليا التعامل مع جميع المعلومات التي قد تكون موجودة أو متابعة كل الأمور باستفاضة باقتراض أن المعلومات فيها أخطاء أو غش، حتى يثبت العكس.

أ/٥١ ونتيجة لذلك، فإنه من الضروري أن يقوم المراقب بما يلي:

- التخطيط للمراجعة بحيث يتم تنفيذها بطريقة فعالة؛
- توجيه جهود المراجعة لأكثر المجالات التي يتوقع أن تحتوي على مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة، سواءً بسبب غش أو خطأ، في مقابل توجيه جهد أقل إلى المجالات الأخرى؛
- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بحثا عن التحريفات.

أ/٥٢ في ضوء المناهج المبينة في الفقرة" أ /٥١"، تحتوي معايير المراجعة على متطلبات لتخطيط وتنفيذ المراجعة وتتطلب من المراقب أن يقوم بجملة أمور من بينها ما يلي:

- أن يكون لديه أساس للتعرف على مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقديرها على مستوى القوائم المالية ومستويات التأكد، عن طريق تنفيذ إجراءات تقدير المخاطر والأنشطة المتعلقة بها[١٩]؛
- استخدام الاختبارات والوسائل الأخرى للتحقق من مجتمعات العينة بطريقة توفر أساسًا مناسبًا للمراقب لاستنباط الاستنتاجات بشأن مجتمع العينة[٢٠].

أمور أخرى تؤثر على القيود المتأصلة للمراجعة

أ/٥٣ تكتسب التأثيرات المحتملة للقيود المتأصلة للمراجعة على قدرة المراقب على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة أهمية خاصة في حالة تأكيدات أو موضوعات معينة. وتتضمن مثل هذه التأكيدات أو الموضوعات ما يلي:

- الغش، وخاصة الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو الذي ينتج عن التواطؤ. انظر معيار المراجعة رقم (٢٤٠) لمزيد من التفصيل.
- وجود واكتمال العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذو العلاقة. انظر معيار المراجعة رقم (٥٥٠) لمزيد من التفصيل.
- حدوث عدم التزام بالانظمة واللوائح. انظر معيار المراجعة رقم (٢٥٠) لمزيد من التفصيل.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة انظر معيار المراجعة رقم (٥٧٠) لمزيد من التفصيل.

وتحدد معايير المراجعة ذات الصلة إجراءات مراجعة معينة للمساعدة في التخفيف من تأثير القيود المتأصلة.

---

[١٩] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرات "١٣-١٨"

[٢٠] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) ومعيار المراجعة رقم (٥٠٠) ومعيار المراجعة(٥٢٠) ومعيار المراجعة رقم (٥٣٠)

أ/٥٤ بسبب القيود المتأصلة للمراجعة، فإنه يوجد خطر لا يمكن تجنبه، يتمثل في أن بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط والتنفيذ الصحيح للمراجعة وفقًا لمعايير المراجعة وعليه، فإن الاكتشاف اللاحق لتحريف هام ومؤثر في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ لا يشير في حد ذاته إلى فشل في القيام بالمراجعة وفقًا لمعايير المراجعة ومع ذلك، فإن القيود المتأصلة للمراجعة ليست مبررًا لأن يرضى المراقب بأدلة مراجعة أقل إقناعا ويتحدد ما إذا كان المراقب قد نفذ المراجعة وفقًا لمعايير المراجعة من خلال إجراءات المراجعة المنفذة في ظل الظروف القائمة، وكفاية وملائمة (دليل المراجعة) التي تم الحصول عليها نتيجة لذلك، ومدى ملائمة تقرير المراقب على أساس تقييم تلك الأدلة في ضوء الأهداف العامة للمراقب.

القيام بالمراجعة وفقًا لمعايير المراجعة

طبيعة معايير المراجعة (راجع الفقرة "١٨")

أ/٥٥ توفر معايير المراجعة، في مجملها، معايير لعمل المراقب لتحقيق الأهداف العامة للمراقب وتتناول معايير المراجعة المسؤوليات العامة للمراقب، بالإضافة إلى الاعتبارات الأخرى ذات الصلة بتطبيق تلك المسؤوليات على موضوعات محددة.

أ/٥٦ يحدد كل معيار مراجعة بوضوح نطاق المعيار وتاريخ سريانه وأي قيد معين على إمكانية تطبيقه وما لم يُنص في معيار المراجعة على خلاف ذلك، فإن المراقب مسموح له بتطبيق معيار المراجعة قبل تاريخ السريان المحدد فيه.

أ/٥٧ عند تنفيذ المراجعة، قد يكون المراقب مطالبا بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة ولا تلغي معايير المراجعة الانظمة أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية وفي حالة اختلاف الانظمة أو اللوائح عن معايير المراجعة، فإن القيام بالمراجعة وفقًا للأنظمة أو اللوائح فقط سيعد تلقائيا غير مستوفٍ لمتطلبات معايير المراجعة.

أ/٥٨ قد يقوم المراقب أيضا بالمراجعة وفقًا لكلٍ من المعايير الدولية للمراجعة، والمعايير المصرية للمراجعة. وفي مثل هذه الحالات، فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل من المعايير الدولية للمراجعة المعتمدة ذات الصلة بالمراجعة، قد يكون من الضروري للمراقب تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بجمهورية مصر العربية.

اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام

أ/٥٩ تُعد معايير المراجعة ذات صلة بالمهمة في القطاع العام ومع ذلك، قد تتأثر مسؤوليات المراقب في القطاع العام بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المفروضة على منشآت القطاع العام والناشئة عن نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى مثل(التوجيهات الوزارية، أو متطلبات السياسات الحكومية، أو قرارات سلطة إصدار القوانين)، والتي قد تشمل نطاقا أوسع من مجرد إجراء مراجعة للقوائم المالية وفقًا لمعايير المراجعة. ولا تتعامل معايير المراجعة مع هذه المسؤوليات الإضافية. وقد يكون تم التعامل معها في إصدارات الهيئات المسؤولة عن المراجعة الحكومية.

محتويات معايير المراجعة (راجع الفقرة "١٩")

أ/٦٠ بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات(يتم التعبير عن المتطلبات الواردة في معايير المراجعة باستخدام كلمة "يجب")، يحتوي معيار المراجعة على إرشادات ذات علاقة به في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى. وقد يحتوي أيضًا على مقدمة توفر سياقا مناسبا للفهم الصحيح لمعيار المراجعة، ويحتوي أيضا على تعريفات. ولذلك، فإن نص المعيار بأكمله يُعد ذا صلة بفهم الأهداف الواردة في معيار المراجعة، وبالتطبيق الصحيح لمتطلبات المعيار.

أ/٦١ عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحا إضافيا لمتطلبات معيار مراجعة، وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

- قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.
- قد تشتمل على أمثلة للإجراءات التي قد تكون ملائمة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلبًا، إلا أنها ذات صلة بالتطبيق الصحيح لمتطلبات معيار المراجعة. وقد توفر أيضا المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار المراجعة.

أ/٦٢ تشكل الملاحق جزءًا من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

أ/٦٣ قد تتضمن المقدمة، عند الحاجة، أمورًا مثل شرح:

- غرض ونطاق معيار المراجعة، بما في ذلك كيفية ارتباط هذا المعيار بالمعايير الأخرى.
- موضوع المعيار.

- المسؤوليات الخاصة بالمراقب وغيره فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة.
- السياق الذي تم فيه وضع معيار المراجعة.

أ/٦٤ قد يتضمن معيار المراجعة، في جزء منفصل تحت عنوان "تعريفات" وصفا للمعاني المعطاة لبعض المصطلحات لأغراض معايير المراجعة. وقد تم إيراد هذه التعريفات للمساعدة في تطبيق معايير المراجعة وتفسيرها بشكل متسق، وهي لا تهدف إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً في نظام أو لائحة أو غير ذلك. وما لم يُذكر خلاف ذلك، فإنه سيكون لتلك المصطلحات المعاني نفسها في كل معايير المراجعة. وتحتوي قائمة المصطلحات المرفقة بقرار اصدار معايير المراجعة المصرية، على قائمة كاملة بالمصطلحات المعرفة في معايير المراجعة. وتتضمن قائمة المصطلحات أيضا توضيحات للمصطلحات الأخرى الواردة في معايير المراجعة للمساعدة في التوصل إلى تفسيرات وترجمات مشتركة ومتسقة.

أ/٦٥ عندما يكون ذلك ملائمًا، تتضمن المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى لمعيار المراجعة اعتبارات إضافية خاصة بأعمال مراجعة المنشآت الصغيرة ومنشآت القطاع العام. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق متطلبات معيار المراجعة عند مراجعة مثل هذه المنشآت. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المراقب عن تطبيق متطلبات معايير المراجعة والالتزام بها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٦٦ لأغراض تحديد الاعتبارات الإضافية لأعمال مراجعة المنشآت الصغيرة، يشير مصطلح "المنشأة الصغيرة" إلى المنشأة التي تتصف عادةً بخصائص نوعية مثل:

أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (غالبا فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛

ب) واحد أو أكثر مما يلي:

(١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو

(٢) مسك دفاتر بسيطة؛ أو

(٣) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو

(٤) قلة أدوات الرقابة الداخلية؛

(٥) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو

(٦) قلة الافراد، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسع من الواجبات.

وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الصغيرة، ولا يلزم أن تتوفر جميعها في المنشآت الصغيرة.

أ/٦٧ تم وضع الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة التي تتضمنها معايير المراجعة مراعاة للمنشآت غير المدرجة بالدرجة الأولى. ومع ذلك، فإن بعض الاعتبارات قد تكون مفيدة في مراجعة المنشآت الصغيرة المدرجة.

أ/٦٨ تشير معايير المراجعة إلى مالك المنشأة الصغيرة الذي يتولى إدارة المنشأة على أساس يومي بلفظ "المدير المالك."

الأهداف المنصوص عليها في كل معيار من معايير المراجعة (راجع الفقرة "٢١")

أ/٦٩ يحتوي كل معيار من معايير المراجعة على هدف واحد أو أكثر، يوفر رابطا بين المتطلبات والأهداف العامة للمراقب وتخدم الأهداف المحددة في كل معيار من معايير المراجعة في تركيز المراقب على النتيجة المرجوة من معيار المراجعة، حال كونها محددة بشكل كافٍ لمساعدة المراقب فيما يلي:

- فهم ما يلزم إنجازه، وعند الضرورة، فهم الوسائل الملائمة للقيام بذلك؛
- اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق تلك الأهداف في الظروف الخاصة بالمراجعة.

أ/٧٠ يجب فهم الأهداف في سياق الأهداف العامة للمراقب، المنصوص عليها في الفقرة "١١" من هذا المعيار وكما هو شأن الأهداف العامة للمراقب، فإن القدرة على تحقيق كل هدف بمفرده تخضع بالقدر نفسه للقيود المتأصلة للمراجعة.

أ/٧١ عند استخدام الأهداف، يُطالب المراقب بمراعاة العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة. ويرجع ذلك – كما هو مبين في الفقرة "أ/٥٣" إلى أن معايير المراجعة تتناول المسؤوليات العامة في بعض الحالات، وفي حالات أخرى تتناول تطبيق تلك المسؤوليات على مواضيع محددة. فعلى سبيل المثال، يتطلب هذا المعيار من المراقب تبني موقف سلوكي

قائم على نزعة الشك المهني؛ وهذا أمر ضروري في جميع الجوانب المتعلقة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، ولكنه لا يُكرَّر كمتطلب في كل معيار من معايير المراجعة. وعلى مستوى أكثر تفصيلًا، يتضمن معيار المراجعة رقم (٣١٥) ومعيار المراجعة رقم (٣٣٠)، جملة أمور من بينها، الأهداف والمتطلبات التي تتناول مسؤوليات المراقب للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقديرها، ومسؤولياته لتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للاستجابة لهذه المخاطر المقدرة، على الترتيب. وتطبق هذه الأهداف والمتطلبات طوال عملية المراجعة. وقد يتوسع معيار مراجعة معين يتناول جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة رقم (٥٤٠) (في كيفية تطبيق الأهداف والمتطلبات الخاصة بمعايير مراجعة أخرى مثل معيار المراجعة رقم (٣١٥) ومعيار المراجعة رقم (٣٣٠) فيما يتعلق بموضوع معيار المراجعة ولكنه لا يكررها ومن ثم، فإنه لتحقيق الهدف المنصوص عليه في معيار المراجعة رقم (٥٤٠) يأخذ المراقب في الحسبان أهداف ومتطلبات معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة.

استخدام الأهداف لتحديد الحاجة لاتخاذ إجراءات مراجعة إضافية (راجع الفقرة" ٢١ (أ)")

٧٢/أ تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراقب من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثم تحقيق الأهداف العامة للمراقب. ولذلك، فإنه يتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معايير المراجعة أساسا كافيا لتحقيق المراقب للأهداف. ومع ذلك، ونظرا للتباين الكبير في ظروف مهمة المراجعة، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير المراجعة، فإن المراقب هو المسؤول عن تحديد إجراءات المراجعة الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير المراجعة ولتحقيق الأهداف. وفي الظروف الخاصة بكل مهمة، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المراقب القيام بإجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير المراجعة لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

استخدام الأهداف لتقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة (راجع الفقرة "٢١(ب)")

٧٣/أ يتعين على المراقب استخدام الأهداف لتقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في سياق الأهداف العامة للمراقب وإذا خلص المراقب إلى أن أدلة المراجعة غير كافية وغير ملائمه، فقد يتَّبع عندئذ منهجا أو أكثر من المناهج الآتية للوفاء بمتطلب الفقرة ("٢١(ب)")

- تقييم ما إذا كانت أدلة مراجعة أخرى ذات صلة قد تم أو سيتم الحصول عليها نتيجة للالتزام بمعايير المراجعة الأخرى؛ أو
- توسيع العمل المنفذ في تطبيق متطلب واحد أو أكثر؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المراقب أنها ضرورية في هذه الظروف.

وعندما يكون من المتوقع أن أيا مما ذكر أعلاه لن يكون عمليا أو لن يكون ممكنا في ظل الظروف القائمة، فلن يكون المراقب قادرًا على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة، ويكون مطالبا بموجب معايير المراجعة بتحديد تأثير ذلك على تقريره أو على قدرته على إتمام المهمة.

المتطلبات ذات الصلة (راجع الفقرة" ٢٢")

٧٤/أ في بعض الحالات، قد يكون معيار مراجعة معين(وبالتالي جميع متطلباته)غير ذي صلة في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة المراجعة الداخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة رقم (٦١٠)[٢١] صلة بالمنشأة.

٧٥/أ قد تكون هناك متطلبات مشروطة ضمن معيار مراجعة ذي صلة ويكون مثل هذا المتطلب ذا صلة عندما تنطبق الظروف المتصورة في المتطلب وعندما يتحقق الشرط وبصفة عامة، فإن الطابع الشرطي للمتطلب قد يكون صريحا أو ضمنيًا، فعلى سبيل المثال:

- متطلب تعديل رأي المراقب إذا كان[٢٢] هناك قيد علي النطاق يمثل متطلبا مشروطا بشكل صريح.
- متطلب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية المحددة أثناء المراجعة[٢٣]، والذي يعتمد على وجود أوجه قصور مهمة تم تحديدها، ومتطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح عن المعلومات القطاعية وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق[٢٤]، والذي يعتمد على مطالبة الإطار بمثل هذا الإفصاح أو سماحه به، يمثلان متطلبين مشروطين بشكل ضمني.

---

[٢١] معيار المراجعة رقم (٦١٠) الفقرة "٢".
[٢٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٥) الفقرة "١٣".
[٢٣] معيار المراجعة رقم (٢٦٥) الفقرة "١٩".
[٢٤] معيار المراجعة رقم (٥٠١) الفقرة "١٣".

وفي بعض الحالات، قد يعبر عن المتطلب على أنه مشروط بناءً على الأنظمة أو اللوائح المطبقة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراقب مطالبا بالانسحاب من مهمة المراجعة، عندما يكون الانسحاب ممكنا في ظل الانظمة أو اللوائح المطبقة، أو قد يكون المراقب مطالبًا بعمل شيء ما، ما لم يكن محظورا بموجب النظام أو اللوائح واعتمادا على السلطة التنظيمية، فإن السماح أو المنع القانوني أو التنظيمي قد يكون صريحا أو ضمنيًا.

الخروج عن متطلب (راجع الفقرة "٢٣")

أ/٧٦ يحدد معيار المراجعة رقم (٢٣٠) متطلبات التوثيق في الظروف الاستثنائية التي يخرج فيها المراقب عن متطلب ذي صلة[٢٥]. ولا تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بمتطلب غير ذي صلة بظروف المراجعة.

الفشل في تحقيق الهدف (راجع الفقرة "٢٤")

أ/٧٧ يعد تحديد ما إذا كان هدف ما قد تم تحقيقه أمرا خاضعا للحكم المهني للمراقب ويأخذ ذلك الحكم في الحسبان نتائج إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لتحقيق الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة، تقييم المراقب لما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد، في ظل الظروف الخاصة بالمراجعة، لتحقيق الأهداف المنصوص عليها في معايير المراجعة وعليه، تشمل الظروف التي قد تؤدي إلى الفشل في تحقيق الهدف تلك التي:

- تمنع المراقب من الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة.
- تنتج عنها صعوبة أو عدم إمكانية تنفيذ المراقب لإجراءات المراجعة الإضافية أو حصوله على المزيد من أدلة المراجعة التي يرى أنها ضرورية من خلال استخدام الأهداف وفقًا الفقرة"٢١"، على سبيل المثال بسبب وجود قصور في أدلة المراجعة المتاحة.

أ/٧٨ يوفر توثيق أعمال المراجعة الذي يفي بمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٣٠) ومتطلبات التوثيق المحددة في معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة دليلًا على الأساس الذي يستند إليه المراقب في استنتاجه حول تحقيق الأهداف العامة للمراقب. ورغم أنه ليس من الضروري للمراقب توثيق تحقيق كل هدف على حدة بشكل منفصل (كما في قوائم التحقق على سبيل المثال)، فإن توثيق الفشل في تحقيق هدف ما يساعد المراقب في تقييم ما إذا كان مثل هذا الفشل قد حال دون تحقيق الأهداف العامة للمراقب.

[٢٥] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرة "١٢".

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٢١٠) اصدار ٢٠٢٥

شروط التكليف بعمليات المراجعة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢١٠) اصدار ٢٠٢٥

شروط التكليف بعمليات المراجعه

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤-٥
المتطلبات	
الشروط المسبقة للمراجعة	٦-٨
الاتفاق على شروط مهام المراجعة	٩-١٢
عمليات المراجعة المتكررة	١٣
قبول التغيير في شروط مهام المراجعة	١٤-١٧
اعتبارات إضافية في قبول المهمة	١٨-٢١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ/١
الشروط المسبقة للمراجعة	أ/٢-أ/٢١
الاتفاق على شروط مهام المراجعة	أ/٢٢-أ/٢٩
عمليات المراجعة المتكررة	أ/٣٠
قبول التغيير في شروط مهمة المراجعة	أ/٣١-أ/٣٥
اعتبارات إضافية في قبول المهام	أ/٣٦-أ/٣٩
الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط مراجعة	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٢١٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات عند الاتفاق على شروط مهمة المراجعة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال ويشمل ذلك التحقق من توفر شروط مسبقة معينة للمراجعة، تقع المسؤولية عنها على عاتق الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال ويتناول معيار المراجعة رقم (٢٢٠) تلك الجوانب الخاصة بقبول المهمة، والتي تقع في نطاق سيطرة مراقب الحسابات (راجع الفقرة "أ/١").

تاريخ السريان

٢- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فتراتها الماليه في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٣- هدف المراقب هو قبول مهمة المراجعة أو الاستمرار فيها فقط عندما يتم الاتفاق على الأساس الذي سيُنفذ بناء عليه، وذلك من خلال:

(أ) التحقق من توفر الشروط المسبقة للمراجعة؛

(ب) التأكد من وجود تفاهم مشترك بين مراقب الحسابات، من جانب، والإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، من جانب آخر، بخصوص شروط مهمة المراجعة.

التعريفات

٤- لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين قرينه أدناه:

الشروط المسبقة لمهمة المراجعة: استخدام الإدارة لإطار تقاريرمالية مقبوله في إعداد القوائم المالية وموافقة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الفرضية[1] الذي يتم على أساسها إجراء المراجعة.

٥- لأغراض هذا المعيار، تُقرأ الإشارات إلى مصطلح "الإدارة" فيما يلي على أنها "الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال".

المتطلبات

الشروط المسبقة لمهمة المراجعة

٦- حتى يمكن لمراقب الحسابات التأكد من توفر الشروط المسبقة لمهمة المراجعة، يجب عليه القيام بما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان إطار التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية مقبولاً؛ (راجع الفقرات "أ/٢"-"أ/١٠").

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن الأمور الآتية: (راجع الفقرات "أ/١١" -"أ/١٤" –"أ/٢١")

(١) إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق بما في ذلك عرضها العادل؛ (راجع الفقرة "أ/١٥")

(٢) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ؛ (راجع الفقرات "أ/١٦"–"أ/١٩")

(٣) تمكين مراقب الحسابات مما يلي:

أ- الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

ب- المعلومات الإضافية التي قد يطلبها مراقب الحسابات من الإدارة لغرض المراجعة؛

ج- الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

---

[1] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٣".

القيود على النطاق قبل قبول مهمة المراجعة

٧- إذا فرضت الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة قيداً على نطاق عمل مراقب الحسابات في شروط مهمة المراجعة المقترحة بشكل يعتقد مراقب الحسابات معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء رأيه على القوائم المالية، فلا يجوز لمراقب الحسابات قبول مثل هذا القيد على مهمة المراجعة.

عوامل أخرى تؤثر في قبول مهمة المراجعة

٨- في حالة عدم توفر الشروط المسبقة لمهمة المراجعة، فيجب على مراقب الحسابات مناقشة الأمر مع الإدارة وما لم يكن مراقب الحسابات ملزماً بموجب نظام أو لائحة على قبول المهمة، فلا يجوز له قبول مهمة المراجعة المقترحة:

(أ) إذا قرر مراقب الحسابات أن إطار التقارير المالية الذي سيُطبق في إعداد القوائم المالية غير مقبول، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة "١٩" ؛ أو

(ب) إذا لم يتم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة" ٦ (ب)".

الاتفاق على شروط مهمة المراجعة

٩- يجب على مراقب الحسابات أن يتفق على شروط مهمة المراجعة مع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع الفقرة "أ/٢٢").

١٠- مع مراعاة الفقرة "١١" يجب أن تُسجل شروط مهمة المراجعة المتفق عليها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويجب أن تتضمن: (راجع الفقرات "أ/٢٣" –"أ/٢٧")

(أ) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية؛

(ب) مسؤوليات مراقب الحسابات؛

(ج) مسؤوليات الإدارة؛

(د) تحديد إطار التقارير الماليه المطبق لإعداد القوائم المالية؛

(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سيصدرها مراقب الحسابات؛ (راجع الفقرة "أ/٢٤")

(و) تصريحاً بأنه قد توجد ظروف يمكن أن يتغير معها شكل ومحتوى التقرير.

١١- إذا حدد نظام أو لائحة بتفصيل كاف شروط مهمة المراجعة، المشار إليها في الفقرة "١٠" فلا يلزم أن يقوم مراقب الحسابات بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق هذا النظام أو هذه اللائحة وأن الإدارة تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة "٦(ب)". (راجع الفقرات "أ/٢٣"،"أ/٢٨"،"أ/٢٩").

١٢- إذا حدد نظام أو لائحة مسؤوليات للإدارة تشبه تلك المبينة في الفقرة "٦ (ب)"، فقد يرى مراقب الحسابات أن النظام أو اللائحة تتضمن، بحسب حكم المراقب، مسؤوليات ذات تأثير مماثل لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المماثلة، فقد يستخدم مراقب الحسابات نص النظام أو اللائحة لوصف هذه المسؤوليات في اتفاق مكتوب. وفيما يتعلق بالمسؤوليات التي لا ينص عليها النظام أو اللائحة بحيث تكون ذات تأثير مماثل، فيجب أن يستخدم الاتفاق المكتوب الوصف الوارد في الفقرة" ٦ (ب)". (راجع الفقره "أ/٢٨")

عمليات المراجعة المتكررة

١٣- في عمليات المراجعة المتكررة، يجب على مراقب الحسابات تقدير ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط مهمة المراجعة، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بالشروط القائمة لمهمة المراجعة. (راجع الفقرة "أ/٣٠")

قبول التغيير في شروط مهمة المراجعة

١٤- لا يجوز لمراقب الحسابات أن يقبل بأي تغيير في شروط مهمة المراجعة، ما لم توجد مبررات معقولة لذلك. (راجع الفقرات "أ/٣١" –"أ/٣٣")

١٥- إذا طلب من مراقب الحسابات قبل إنجاز مهمة المراجعة تغيير المهمة إلى مهمة تحمل مستوى أقل من التأكد، فيجب على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كانت هناك مبررات معقولة للقيام بذلك. (راجع الفقرتين "أ/٣٤"،"أ/٣٥")

١٦- إذا تغيرت شروط مهمة المراجعة، فيجب أن يتفق مراقب الحسابات والإدارة على الشروط الجديدة للمهمة وتسجيلها في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق مكتوب.

١٧- إذا لم يكن من الممكن لمراقب الحسابات الموافقة على تغيير شروط مهمة المراجعة، ولم تسمح له الإدارة بالاستمرار في مهمة المراجعة الأصلية، فيجب على المراقب:

(أ) الانسحاب من مهمة المراجعة إذا كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك أي التزامات، سواء أكانت تعاقدية أو غير ذلك، تتطلب عند هذه الظروف اللجوء إلى أطراف أخرى، مثل المسئولين عن الحوكمة أو الملاك أو السلطات التنظيمية.

اعتبارات إضافية في قبول المهمة

معايير القوائم المالية المضاف إليها متطلبات نظام أو لائحة

١٨- إذا كانت معايير القوائم المالية الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها لوضع المعايير تكملها متطلبات نظام أو لائحة، فيجب على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان هناك أي تعارض بين معايير القوائم المالية وتلك المتطلبات الإضافية. وفي حالة وجود مثل هذا التعارض، يجب على مراقب الحسابات أن يناقش مع الإدارة طبيعة المتطلبات الإضافية ، ويجب الاتفاق علي ما إذا:

(أ) كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال إفصاح إضافي في القوائم المالية؛ أو

(ب) كان من الممكن تعديل الوصف المعطى في القوائم المالية لإطار التقارير الماليه المطبق.

وإذا لم يكن من الممكن اتخاذ أي من التصرفين المذكورين أعلاه، فيجب على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل رأيه وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠٥) (راجع الفقرة "أ/٣٦")

إطار التقارير المالية المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول المهمة

١٩- إذا ارتأى مراقب الحسابات أن إطار التقارير المالية المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولاحقيقة أنه مفروض بموجب نظام أو لائحة، فلا يجوزلمراقب الحسابات قبول مهمة المراجعة إلا في حال توفر الشروط الاتية: (راجع الفقرة "أ/٣٧")

(أ) موافقة الإدارة على توفير إفصاحات إضافية في القوائم المالية لتفادي أن تكون القوائم المالية مضللة؛

(ب) النص في شروط مهمة المراجعة على ما يلي:

١- أن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية سيتضمن فقرة لتوجيه الانتباه، لتوجيه عناية المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية، وذلك وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠٦) ،

٢- أنه ما لم يكن مراقب الحسابات مطالباً بموجب نظام أو لائحة أن يبدي رأيه في القوائم المالية باستخدام عبارة "تعبربعداله ووضوح في جوانبها الهامة " وفقاً لإطار التقارير الماليه المطبق، فإنه لن يتم تضمين مثلهذه العبارات في رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية.

٢٠- إذا كانت الشروط المبيّنة في الفقرة "١٩" غير متوفرة، وكان مراقب الحسابات مطالباً بموجب نظام أو لائحة بتنفيذ مهمة المراجعة، فيجب على المراقب:

(أ) تقييم تأثير الطبيعة المضللة للقوائم المالية على تقرير مراقب الحسابات ؛

(ب) تضمين إشارة مناسبة إلى هذا الأمر في شروط مهمة المراجعة.

تقرير مراقب الحسابات المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢١- في بعض الحالات، قد يفرض نظام أو اللائحه ذات الصلة تنسيق تقرير مراقب الحسابات أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يجب على المراقب تقييم:

(أ) ما إذا كان من المحتمل أن يُسيء المستخدمون فهم التأكد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية؛

(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير مراقب الحسابات يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

٢٢- وإذا استنتج مراقب الحسابات أن التفسير الإضافي في تقرير مراقب الحسابات لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول مهمة المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا تعد مهمة المراجعة المنفذه وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياً لمعايير المراجعة. وعليه، فإنه لا يجوز لمراقب الحسابات أن يتضمن تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية[٢]. (راجع الفقرتين "أ/٣٨"،"أ/٣٩")

***

[٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٤٣".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخري

نطاق المعيار (راجع الفقرة "١")

أ/١ لا يمكن قبول مهام التأكد، التي تتضمن مهمة المراجعة، إلا عندما يرى مراقب الحسابات أن المتطلبات السلوكية ذات الصلة مثل الاستقلاليه والكفاءة المهنية سيتم الوفاء بها، وعندما تتوفر في المهمة خصائص معينة[٣]. ويتناول معيار المراجعة رقم (٢٢٠) مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمتطلبات السلوكية في سياق قبول مهمة المراجعة، طالما كانت في نطاق سيطرة مراقب الحسابات[٤]. ويتناول هذا المعيار تلك الأمور (أو الشروط المسبقة) التي تقع في نطاق سيطرة المنشأة، والتي من الضروري أن يتفق عليها مراقب الحسابات وإدارة المنشأة.

الشروط المسبقة لمهمة المراجعة

إطار التقارير المالية (راجع الفقرة "٦(أ)")

أ/٢ من شروط قبول مهمة التأكد أن تكون الضوابط المشار إليها في تعريف مهمة التأكد مناسبة ومتاحة للمستخدمين المعنيين[٥]. والضوابط هي الأسس المرجعية التي تُستخدم لتقييم أو قياس موضوع ما، بما فيها عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح. وتُمكن الضوابط المناسبة من القياس أو التقييم المتسق بدرجة معقولة لموضوع معين في سياق الحكم المهني. ولأغراض معايير المراجعة، فإن إطار التقارير الماليه المطبق يوفر الضوابط التي يستخدمها مراقب الحسابات لمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك العرض العادل.

أ/٣ بدون وجود إطار مقبول للتقارير المالية، لن يكون لدى الإدارة أساس مناسب لإعداد القوائم المالية، ولن يكون لدى المراقب ضوابط مناسبة لمراجعة القوائم المالية. وفي كثير من الحالات، يمكن للمراقب أن يفترض أن إطار التقارير الماليه المطبق مقبول، كما هو موضح في الفقرتين "أ/٨" و"أ/٩".

تحديد إمكانية قبول إطار التقارير المالية

أ/٤ تشمل العوامل ذات الصلة بتحديد مراقب الحسابات لإمكانية قبول إطار التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح)؛
- غرض القوائم المالية (على سبيل المثال ما إذا كان قد تم إعدادها للوفاء بالاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين، أو الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين)؛
- طبيعة القوائم المالية؛
- ما إذا كان هناك نظام أو لائحة تفرض إطار التقارير المالية المطبق.

أ/٥ لا يكون العديد من مستخدمي القوائم المالية في وضع يسمح لهم بالمطالبة بقوائم مالية مصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة من المعلومات. وعلى الرغم من عدم إمكانية توفير جميع المعلومات التي تحتاج إليها كل فئة معينة من المستخدمين، إلا أن هناك احتياجات عامة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين. ويُشار إلى القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار تقارير مالية مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين بلفظ القوائم المالية ذات الاغراض العامه.

أ/٦ في بعض الحالات، تُعد القوائم المالية وفقاً لإطار تقارير مالية مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية. ويُشار إلى مثل هذه القوائم المالية بلفظ القوائم المالية ذات الاغراض الخاصه. وتحدد المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون إطار التقارير المالية المطبق في هذه الظروف. ويناقش معيار المراجعة رقم (٨٠٠) إمكانية قبول أطر التقارير المالية المصممة لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية[٦].

أ/٧ قد تظهر أوجه قصور في إطار التقارير المالية المطبق، تشير إلى أن الإطار غير مقبول، وذلك بعد قبول مهمة المراجعة. وعندما يكون استخدام ذلك الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، وتطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٩" و"٢٠" عندما لا يكون استخدام هذا الإطار مفروضاً بموجب نظام أو لائحة، فقد تقرر الإدارة اعتماد إطار آخر يمكن قبوله. وعند قيام الإدارة بذلك، فوفقاً لمتطلبات الفقرة "١٦" يتم الاتفاق على شروط جديدة مهمة المراجعة تعكس التغيير في الإطار، إذ لم تُعد الشروط المتفق عليها سابقاً دقيقة.

---

[٣] الإطار المصري لارتباطات التأكد، الفقره "٢٢"

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، لفقرات "٩"-"١١"

[٥] الإطار المصري لارتباطات التأكد، الفقرة "٢٢ (ب) (٢)"

[٦] معيار المراجعة رقم (٨٠٠) الفقرة "٨"

الأطر ذات الاغراض العامه

أ/٨ لا يوجد في الوقت الراهن أساس موضوعي وملزم متعارف عليه عالمياً للحكم على إمكانية قبول الأطر ذات الاغراض العامه. وفي ظل غياب مثل هذا الأساس، فإنه يُفترض أن تكون معايير القوائم المالية التي تقرها الجهات المعترف بها والمصرح لها بإصدار المعايير التي سيتم استخدامها من قبل أنواع معينة من المنشآت مقبولة لإعداد القوائم المالية ذات الاغراض العامه التي تعدها هذه المنشآت، بشرط أن تتبع جهات وضع المعايير آلية منظمة وشفافة تنطوي على النقاش والأخذ في الحسبان وجهات نظر قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المعايير الخاصة بالتقارير المالية مايلي:

- معايير المحاسبة المصرية.
- معايير المحاسبة المصرية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد الصادر عن الجهاز المركزى للمحاسبات؛

وغالباً ما تُحدد معايير القوائم المالية هذه على أنها هي إطار التقارير الماليه المطبق في النظام أو اللائحة التي تحكم إعداد القوائم المالية ذات الاغراض العامه.

أطر التقارير المالية المفروضة بموجب نظام أو لائحة

أ/٩ وفقاً للفقرة" ٦ (أ)"، فإن مراقب الحسـابات مطالب بتحديد ما إذا كان إطار التقارير المالية الذي سيطبق في إعداد القوائم المالية مقبولاً. و قد يفرض نظام أو لائحة إطار التقارير المالية الذي سيتم استخدامه في إعداد القوائم المالية ذات الاغراض العامه لأنواع معينة من المنشآت. وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقارير مالية من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الاغراض العامه بواسطة هذه المنشآت. وفي الحالة التي يكون فيها الإطار غير مقبول، تنطبق الفقرتان "١٩"و"٢٠"

أ/١٠ ملغاه

الاتفاق على مسؤوليات الإدارة (راجع الفقرة" ٦ (ب)")

أ/١١ يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على فرضية بأن الإدارة قد أقرت بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة "٦ (ب)" وفهمتها[٧]. وقد تُحدد هذه المسؤوليات في نظام أو لائحة. و قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسؤوليات. ولا تلغي معايير المراجعة النظام أو اللائحة في مثل هذه الأمور. ومع ذلك، يتطلب مفهوم المراجعة المستقلة ألا ينطوي دور مرقب الحسابات على تحمل المسؤولية عن إعداد القوائم المالية، أو عن الرقابة الداخلية للمنشأة، ويتطلب أن يكون لدى مراقب الحسـابات توقع معقول بشأن الحصول على المعلومات الضرورية للمراجعة (بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام والمساعد) إلى الحد الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تدبيرها. وبناء على ذلك، فإن تلك الفرضيه تعد أساساً لإجراء مراجعة مستقلة. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الإدارة بأنها تقر بتحمل مثل هذه المسؤوليات وأنها تفهمها كجزء من الاتفاق على شروط ارتباط المراجعة الواردة في الفقرات من "٩" الي "١٢".

أ/١٢ تتنوع الطرق التي يتم بها تقاسم المسؤوليات عن القوائم المالية بين الإدارة والمسـئولين عن الحوكمة حسب موارد المنشأة وهيكلها وأي نظام أو لائحة ذات صلة، وأدوار كل من الإدارة والمسـئولين عن الحوكمة داخل المنشأة. ففي معظم الحالات، تكون الإدارة هي المسؤولة عن التنفيذ، بينما يشرف المسئولين عن الحوكمة على الإدارة.

وفي بعض الحالات، يكون المسئولين عن الحوكمة، أو يتحمل المسئولين عن الحوكمة، مسؤولية اعتماد القوائم المالية أو متابعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ذي الصلة بالتقارير المالية. وفي المنشآت الأكبر أو المنشآت العامة، قد تتولى مجموعة فرعية من المسئولين عن الحوكمة، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة.

أ/١٣ يتطلب معيار المراجعة رقم (٥٨٠) أن يطلب مراقب الحسابات من الإدارة تقديم إقرارات مكتوبة بأنها قد أوفت بجزء معين من مسؤولياتها[٨]. ولذلك، فقد يكون من المناسب جعل الإدارة على دراية بأنه من المتوقع الحصول على مثل هذه الأقرارات المكتوبة، جنباً إلى جنب مع الاقرارات المكتوبة التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، وعند اللزوم، الاقرارات المكتوبة لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو تأكيد معين أو أكثر في القوائم المالية.

أ/١٤ في حال عدم إقرار الإدارة بتحمل مسؤولياتها، أو عدم موافقتها على تقديم إقرارات المكتوبة، فلن يتمكن مراقب الحسـابات من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة[٩]. وفي مثل هذه الظروف، فلن يكون من المناسب

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/٤".
[٨] معيار المراجعة رقم (٥٨٠) الفقرتان "١٠" و"١١"
[٩] معيار المراجعة رقم (٥٨٠) الفقرة " أ "

لمراقب الحسابات قبول مهمة المراجعة، ما لم يتطلب نظام أو لائحة من مراقب الحسابات القيام بذلك. وفي الحالات التي يكون مراقب الحسابات مطالباً فيها بقبول مهمة المراجعة، فقد يلزمه توضيح أهمية هذه الأمور للإدارة وما يترتب عليها من آثار في تقرير مراقب الحسابات.

إعداد القوائم المالية (راجع الفقرة "٦ (ب) (١)")

أ/١٥ تتضمن معظم أطر التقارير المالية متطلبات تتعلق بعرض القوائم المالية. وفي مثل هذه الأطر، فإن عملية إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية تتضمن العرض. وفي حالة إطار العرض العادل، فإن أهمية هدف العرض العادل للقوائم المالية تتمثل في أن الفرضية المتفق عليها مع الإدارة تتضمن إشارة خاصة إلى العرض العادل، أو إلى مسؤولية ضمان أن تكون القوائم المالية "تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة " وفقاً لإطار التقارير المالية.

الرقابة الداخلية (راجع الفقرة"٦ (ب) (٢)")

أ/١٦ تحافظ الإدارة على الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ. ونظراً للقيود الملازمة للرقابة الداخلية، فإنها، ومهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكداً معقولاً عن تحقيق أهداف القوائم المالية للمنشأة[١٠]

أ/١٧ لا يعد القيام بالمراجعة المستقلة وفقاً لمعايير المراجعة بديلاً لتطبيق الرقابة الداخلية اللازمة لإعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. وبناء عليه، فإن مراقب الحسابات مطالب بالحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية وتفهمها. ومع ذلك، فإن الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة" ٦ (ب)(٢)" لا تعني أن المراقب سيجد أن الرقابة الداخلية التي تطبقها الإدارة قد حققت الغرض منها أو أنها ستكون خالية من أوجه القصور.

أ/١٨ على إدارة المنشأة تحديد ماهية الرقابة الداخلية اللازمة للتمكن من إعداد القوائم المالية. ويشمل مصطلح "الرقابة الداخلية" مجموعة كبيرة من الأنشطة ضمن مكونات يمكن وصفها بأنها بيئة الرقابة؛ وآلية المنشأة لتقدير المخاطر؛ ونظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة فيما يتصل بالقوائم المالية والاتصالات؛ وأنشطة الرقابة؛ ومتابعة الرقابة. ومع ذلك، فإن هذا التقسيم لا يعكس بالضرورة الكيفية التي يمكن لمنشأة معينة أن تقوم بها بتصميم رقابتها الداخلية وتطبيقها وصونها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون معين من هذه المكونات[١١]. وتعكس الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة (على وجه الخصوص، دفاترها وسجلاتها المحاسبية، أو نظمها المحاسبية) احتياجات الإدارة، ومدى تعقيد الأعمال، وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، والأنظمة واللوائح ذات الصلة.

أ/١٩ قد يشير نظام أو لائحة إلى مسؤولية الإدارة عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو النظم المحاسبية. وفي بعض الحالات، قد تفترض الممارسة العامة وجود اختلاف بين الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، من جهة، والرقابة الداخلية أو أدوات الرقابة من جهة أخرى. وحيث إن الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية، هي جزء لا يتجزأ من الرقابة الداخلية على النحو المشار إليه في الفقرة "أ/١٨" فلا توجد إشارة محددة إليها في الفقرة "٦ (ب) (٢)" لوصف مسؤولية الإدارة. وتفادياً لسوء الفهم، قد يكون من المناسب لمراقب الحسابات أن يشرح للإدارة نطاق هذه المسئولية.

المعلومات الإضافية (راجع الفقرة "٦ (ب) "٣(ب)")

أ/٢٠ قد تتضمن المعلومات الإضافية التي قد يطلبها مراقب الحسابات من الإدارة لغرض المراجعة، عند التطبيق، أموراً تتعلق بمعلومات أخرى وفقاً لمعيار المراجعة رقم(٧٢٠) وعندما يتوقع مراقب الحسابات الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ، فإن شروط مهمة المراجعة قد تقر أيضاً بمسؤوليات مراقب الحسابات ذات العلاقة بتلك المعلومات الأخرى بما في ذلك، في حالة التطبيق، التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى التي تم حصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

الاعتبارات ذات الصلة بالمنشآت الصغيرة (راجع الفقرة "٦ (ب)")

أ/٢١ يتمثل أحد أغراض الاتفاق على شروط مهمة المراجعة في تفادي سوء الفهم حول مسؤوليات كل من الإدارة ومراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال، إذا ساعد طرف ثالث في إعداد القوائم المالية، فقد يكون من المفيد تذكير الإدارة بأنها المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير الماليه المطبق.

---

[١٠] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الملحق الثالث فقرات "٢٢" – "٢٤"

[١١] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "أ/٩٥" والملحق الثالث.

الاتفاق على شروط مهمة المراجعة

الاتفاق على شروط مهمة المراجعة (راجع الفقرة "٩")

أ/٢٢ تعتمد أدوار الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في الاتفاق على شروط مهمة المراجعة على هيكل الحوكمة في المنشأة والنظام أو اللائحة ذات الصلة.

خطاب ارتباط المراجعة أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب[١٢] (راجع الفقرتين "١٠"-"١١")

أ/٢٣ من مصلحة كل من المنشأة ومراقب الحسابات أن يقوم المراقب بإرسال خطاب ارتباط مراجعة قبل البدء في المراجعة، لتفادي أي سوء فهم فيما يتعلق بالمراجعة. غير أنه قد يكون هدف ونطاق المراجعة ومسؤوليات الإدارة ومراقب الحسابات محددة بشكل كاف بموجب النظام، أي إن النظام يحدد الأمور الوارد وصفها في الفقرة "١٠" وعلى الرغم من أن الفقرة "١١" تسمح لمراقب الحسابات في هذه الظروف بأن يدرج في خطاب الارتباط إشارة فقط إلى حقيقة أن النظام أو اللائحة ذات الصلة تطبق على المهمة وأن الإدارة تقر بمسؤولياتها المنصوص عليها في الفقرة" ٦ (ب)" وتفهمها، فإن مراقب الحسابات مع ذلك قد يرى أنه من المناسب إدراج الأمور الموضحة في الفقرة "١٠" في خطاب الارتباط لإعلام الإدارة.

شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة

أ/٢٤ قد يختلف شكل ومحتوى خطاب ارتباط المراجعة لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المضمنة في خطاب ارتباط المراجعة عن مسؤوليات مراقب الحساباتعلى معيار المراجعة رقم (٢٠٠)[١٣] وتتناول الفقرة "٦ (ب)" والفقرة "١٢" من هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمين الأمور التي تتطلبها الفقرة "١٠" فقد يشير خطاب ارتباط المراجعة، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- توضيح لنطاق المراجعة، بما في ذلك الإشارة إلى الأنظمة واللوائح ومعايير المراجعة والمتطلبات السلوكيه المطبقة، والإصدارات الأخرى للهيئات المهنية التي يجب أن يلتزم بها مراقب الحسابات.
- شكل أي تبليغ آخر بنتائج مهمة المراجعة.
- متطلب أن يبلغ مراقب الحسابات عن أمور المراجعه الرئيسيه في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).
- حقيقة أنه بسبب القيود المتأصله للمراجعة، بالإضافة إلى القيود المتأصله للرقابة الداخلية، فإن ثمة خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الهامة والمؤثرة قد لا يتم اكتشافها، حتى ولو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذها على نحو سليم وفقاً لمعايير المراجعة.
- الترتيبات الخاصة بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها، بما في ذلك تشكيل فريق العمل.
- توقع أن الإدارة ستقدم إقرارات مكتوبة (انظر أيضاً الفقرة "أ/١٣").
- توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك توقع أن توفر الإدارة الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على تزويد مراقب الحسابات بمسودة القوائم المالية، بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعدادها، سواء تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام والمساعد (بما في ذلك جميع المعلومات ذات الصلة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى[١٤]، إن وجدت، وفي الوقت المناسب، للسماح للمراقب بإنجاز المراجعة وفقاً للجدول الزمني المقترح.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المراقب بالحقائق التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على دراية بها خلال الفترة من تاريخ تقرير مراقب الحسابات وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.
- الأسس التي تم بناء عليها احتساب أتعاب المراجعة وترتيبات الفوترة.
- تأكيد الإدارة استلامها لخطاب ارتباط المراجعة وموافقتها على شروط المهمة الموضحة في الخطاب.

---

[١٢] في الفقرات التالية، أية إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة تؤخذ على انها إشارة إلى خطاب ارتباط مراجعة أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب.

[١٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) لفقرات "٣"-"٩".

[١٤] المحددة في معيار المراجعة رقم (٧٢٠).

أ/٢٥ عندما لا يكون مراقب الحسابات مطالباً بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، فقد يكون من المفيد لمراقب الحسابات أن يدرج في شروط مهمة المراجعة إشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات ، وقد يكون من الضروري لمراقب الحسابات أن يدرج إشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

أ/٢٦ عندما يكون ذلك ملائماً، قد يتضمن خطاب ارتباط المراجعة أيضاً النقاط التالية:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك مراقبين حسابات وخبراء آخرين في بعض جوانب المراجعة.
- الترتيبات المتعلقة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي المنشأة الآخرين.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع مراقب الحسابات السابق، إن وجد، في حالة إجراء مراجعة لمنشأة لأول مرة.
- إشارة الي مسؤوليات مراقب الحسابات ووصفها، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة، التي تتناول التقرير لسلطة معنية خارج المنشأة عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.
- أي تقييد لالتزام مراقب الحسابات، متى كان ذلك ممكناً.
- الإشارة إلى أي اتفاقيات أخرى بين مراقب الحسابات والمنشأة.
- أي التزامات بتقديم أوراق عمل المراجعة لأطراف أخرى.

ومرفق مثال لخطاب ارتباط مراجعة في الملحق الأول.

عمليات مراجعة الفروع والوحدات التابعة

أ/٢٧ عندما يكون مراقب الحسابات المنشأة الأم هو نفسه مراقب الحسابات الشركات التابعة فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط مراجعة منفصل لكل شركة تابعة يتأثر بعدة عوامل من بينها ما يلي:

- القائم بتعيين مراقب الحسابات الشركات التابعة/الفروع؛
- ما إذا كان سيتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للشركات التابعة/الفروع؛
- المتطلبات النظامية المتعلقة بتعيينات المراجعة؛
- نسبة مساهمة المنشأة الأم في حقوق ملكية الشركات التابعة؛
- مدى استقلالية إدارة الشركات التابعة عن المنشأة الأم.

مسؤوليات الإدارة المفروضة بموجب نظام أو لائحة (راجع الفقرتين "١١"،"١٢")

أ/٢٨ إذا استنتج مراقب الحسابات، في ظل الظروف المبينة في الفقرتين "أ/٢٣"و"أ/٢٩" أنه ليس من الضروري تسجيل شروط معينة لمهمة المراجعة في خطاب ارتباط المراجعة، فإنه يظل مطالباً بموجب الفقرة "١١" بالسعى للحصول على اتفاق مكتوب من الإدارة بأنها تقر بتحمل المسؤوليات المبينة في الفقرة "٦ (ب)" وأنها تفهمها. ومع ذلك، ووفقاً للفقرة "١٢" فإن مثل هذا الاتفاق المكتوب قد يستخدم نصوص النظام أو اللائحة، إذا كان مثل هذا النظام أو اللائحة يحدد مسؤوليات للإدارة تماثل في تأثيرها تلك المذكورة في الفقرة "٦ (ب)".

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٢٩ تأمر عادة الأنظمة أو اللوائح التي تحكم عمليات مراجعة القطاع العام بتعيين مراقب حسابات لمنشآت القطاع العام، وتحدد عادةً مسؤوليات وسلطات مراقب منشآت القطاع العام، بما في ذلك سلطة الوصول إلى السجلات وغيرها من المعلومات الخاصة بالمنشأة. وعندما يحدد النظام أو اللائحة بتفصيل كاف شروط مهمة المراجعة، فقد يرى مراقب الحسابات في القطاع العام مع ذلك أنه من المفيد إصدار خطاب لارتباط لمراجعة بتفاصيل أوفى مما تسمح به الفقرة "١١".

عمليات المراجعة المتكررة (راجع الفقرة "١٣")

أ/٣٠ قد يقرر مراقب الحسابات عدم إرسال خطاب ارتباط مراجعة جديد، أو أي اتفاقات مكتوبة أخرى عن كل فترة مراجعة. ومع ذلك، فإن العوامل الآتية قد تجعل من المناسب إعادة النظر في شروط مهمة المراجعة، أو تذكير المنشأة بالشروط الموجودة:

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق المراجعة.
- أي شروط معدلة أو خاصة لمهمة المراجعة.
- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقارير المالية الذي تم اتباعه في إعداد القوائم المالية.
- تغيير في متطلبات التقرير الأخرى.

قبول التغيير في شروط مهمة المراجعة

طلب تغيير شروط مهمة المراجعة (راجع الفقرة "١٤")

أ/٣١ قد تطلب المنشأة من مراقب الحسابات تغيير شروط مهمة المراجعة بسبب تغير في الظروف المؤثرة في الحاجة إلى الخدمة، أو بسبب سوء فهم لطبيعة المراجعة التي طلبت ابتداء، أو بسبب قيد على نطاق مهمة المراجعة، سواء كان مفروضاً من قبل الإدارة أو كان بسبب ظروف أخرى. ووفقاً لما تقتضيه الفقرة "١٤" فإن مراقب الحسابات ينظر في التبرير المقدم لطلب التغيير، وبصفة خاصة في الآثار المترتبة على تقييد نطاق مهمة المراجعة.

أ/٣٢ قد يُعد التغير في الظروف التي تؤثر على احتياجات المنشأة أو حدوث سوء فهم لطبيعة الخدمة المطلوبة ابتداء أساساً منطقياً لطلب إدخال تغيير على مهمة المراجعة.

أ/٣٣ وعلى العكس من ذلك، قد لا يعد التغييرمعقولاً إذا كان من الواضح أنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بأية طريقة أخرى. ولعل من أمثلة ذلك عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بأرصدة العملاء والمدينون، وقيام المنشأة بطلب تغيير مهمة المراجعة إلى مهمة فحص لتفادي الرأي المتحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.

طلب التغيير إلى فحص أو خدمة ذات صله (راجع الفقرة "١٥")

أ/٣٤ قبل الموافقة على تغيير مهمة المراجعة إلى فحص أو خدمة ذات صله، قد يحتاج مراقب الحسابات الذى تم تكليفه بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة إلى تقدير أي آثار قانونية أو تعاقدية للتغيير، بالإضافة للأمور الأخرى المشار إليها في الفقرات "أ/٣١" -"أ/٣٣" أعلاه.

أ/٣٥ إذا استنتج مراقب الحسابات أن هناك مبررات منطقية لتغيير مهمة المراجعة إلى فحص أو خدمة أخرى ذات صله، فإن عمل المراجعة الذي تم تنفيذه حتى تاريخ التغيير قد يكون ذا صلة بالمهمة الذي تم التغيير إليه؛ غير أن العمل المطلوب أداؤه والتقرير المطلوب إصداره سيكون ذلك المناسب للمهمة المعدله. وحتى لا يتم إرباك القارئ، فإن التقرير المتعلق بالخدمة ذات العلاقة لن يتضمن الإشارة إلى ما يلي:

(أ) مهمة المراجعة المطلوبة ابتداء؛ أو

(ب) أي إجراءات ربما يكون قد تم تنفيذها في مهمة المراجعة المطلوبة ابتداء، إلا عندما يتم تغيير مهمة المراجعة إلى مهمة لتطبيق إجراءات متفق عليها فعندئذ تكون الإشارة إلى الإجراءات المنفذة جزءاً عادياً من التقرير.

اعتبارات إضافية في قبول المهمة

معايير القوائم المالية المضاف إليها متطلبات نظام أو لائحة (راجع الفقرة "١٨")

أ/٣٦ قد تضيف الأنظمة أو اللوائح متطلبات إضافية ذات علاقة بإعداد القوائم المالية إلى معايير القوائم المالية الصادرة عن جهات معترف بها أو مصرح لها بإعداد المعايير. ويشمل إطار التقارير الماليه المطبق لأغراض تطبيق معايير المراجعة كلاً من إطار التقارير المالية المحدد والمتطلبات الإضافية شريطة عدم تعارضها مع هذا الإطار المحدد. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يحدد نظام أو لائحة إفصاحات معينة، بالإضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير القوائم المالية، أو عند تضييق نطاق الاختيارات المقبولة التي يمكن تطبيقها في نطاق معايير القوائم المالية[١٥].

[١٥] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "١٥".

إطار التقارير المالية المفروض بموجب نظام أو لائحة - أمور أخرى تؤثر في قبول المهمة (راجع الفقرة "١٩")

أ/٣٧ قد يفرض نظام أو لائحة أن تُستخدم في صياغة رأي مراقب الحسابات عبارة "تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة" في حالة استنتاج المراقب أن إطار التقارير الماليه المعمول بها المفروض بموجب نظام أو لائحة لم يكن ليتم قبوله لولا فرضه بموجب النظام أو اللائحة. وفي هذه الحالة، تختلف المصطلحات المحددة لصياغة تقرير مراقب الحسابات بشكل كبير عن متطلبات معايير المراجعة (انظر الفقرة "٢١")

تقرير مراقب الحسابات المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع الفقرة "٢١")

أ/٣٨ لا تسمح معايير المراجعة للمراقب أن يفيد بأنه ملتزم بمعايير المراجعة ما لم يكن قد التزم بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة[١٦]. وعندما يفرض نظام أو لائحة تنسيق تقرير مراقب الحسابات أو صياغته بشكل أو محتوى يختلف اختلافاً كبيراً عن متطلبات معايير المراجعة، ويستنتج المراقب أن التفسير الإضافي في تقريره لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر مراقب الحسابات في تضمين عبارة في التقرير تفيد بأن المراجعة لم يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة. ومع ذلك، يشجع مراقب الحسابات على تطبيق معايير المراجعة، بما في ذلك تلك المعايير التي تتناول تقرير مراقب الحسابات، إلى أقصى مدى ممكن عملياً، على الرغم من أنه غير مسموح له بالإشارة إلى أن المراجعة قد تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٣٩ في القطاع العام، قد توجد متطلبات خاصة ضمن النظام الذي يحكم التكليف الرسمي الصادر للمراجعة؛ فعلى سبيل المثال، قد يكون مراقب الحسابات مطالباً بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو إلى سلطة إصدار الأنظمة أو الجمهور إذا كانت المنشأة تسعى إلى تقييد نطاق المراجعة.

[١٦] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "٢٠".

ملحق

(راجع الفقرات "أ/٢٤– "أ/٢٦")

مثال لخطاب ارتباط مهمة مراجعة

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط لمراجعة قوائم مالية ذات الأغراض العامة معدة طبقا لمعايير المراجعة المصـــرية. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إسترشاديا قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الواردة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الفردية. وقد تمت صياغته للإشارة إلى مراجعة قوائم مالية عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على عمليات مراجعة متكررة (انظر الفقرة"١٣") وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

يوجه الخطاب إلى ممثل الإدارة المعني أو المسئولين عن الحوكمة في الشركة (س)[١٧] :

[هدف ونطاق المراجعة]

بناء علي كتابكم لنا بمراجعة القوائم المالية للشركة (س)، والتي تتضمن قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر٢٠٢٤، وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل، وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، والتي تشمل ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة. ويُسعدنا أن نؤكد لكم بموجب خطابنا هذا قبولنا وتفهمنا لمهمة المراجعة المطلوبه منا. وتتمثل أهداف مراجعتنا في الوصول إلى تأكد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريفات الهامة والمؤثرة، سواء بسبب غش أو خطأ، وفي إصدار تقرير مراقب الحســابات الذي يتضمن رأينا. والتأكد المناسب هو مستوى تأكد مرتفع، لكنه لا يضمن أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة المصـرية ستكشف دائماً عن التحريف الهام والمؤثر متى كان موجوداً. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ، وتُعَد التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية.

[مسؤوليات مراقب الحسابات]

سوف نقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية. وهذه المعايير تتطلب منا الالتزام بالمتطلبات السلوكية. وكجزء من المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصـرية، فإننا نمارس الحكم المهني، ونلتزم بنزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة. ونقوم أيضاً بما يلي:

- تحديد وتقدير مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، سواء بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أســاســا لرأينا. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الهام والمؤثر الناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو إغفالات متعمدة أو إفادات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المسئولين عن الحوكمة" و"مراقب الحسابات" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعاً للظروف.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، فسنقوم بإبلاغكم كتابة بشأن ما سنكتشفه خلال المراجعة من أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية.
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي أعدتها الإدارة.
- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر، سنكون مطالبين بلفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، فسنكون مطالبين بتعديل رأينا. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات. ومع

[١٧] في هذا الخطاب سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المسئولون عن الحوكمة" و"مراقب الحسابات" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعًا للظروف.

ذلك، فإن أحداثاً أو ظروفاً مستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن البقاء كمنشأة مستمرة.

- تقييم العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل.

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

سيتم إجراء مراجعتنا على أساس أن [الادارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال]،[١٨] يقرون ويفهمون أنهم يتحملون المسؤولية عما يلي:

(أ) الإعداد والعرض العادل والواضح للقوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية؛

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى [الإدارة] أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ؛

(ج) تمكيننا مما يلي[١٩]:

(١) الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المنشأة الذين نرى أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة المراجعة.

وكجزء من آلية مراجعتنا، سنطلب من [الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال] تقديم مصادقة مكتوبة فيما يتعلق بالإقرارات المقدمة لنا فيما يتعلق بالمراجعة. ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم أثناء المراجعة.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، عند الاقتضاء].

[التقرير]

[يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير مراقب الحسابات، بما في ذلك التقرير عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة رقم(٧٢٠) في حالة الانطباق] وقد يلزم تعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج مراجعتنا.

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم بترتيبات مراجعتنا للقوائم المالية بما في ذلك مسؤوليات كل منا، وموافقتكم عليها.

[اسم المكتب]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (س)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

[١٨] يتم استخدام المصطلح المناسب تبعًا للظروف.

[١٩] راجع الفقرة "أ/٢٤" للاطلاع على أمثلة للأمور الأخرى ذات العلاقة بمسؤوليات الإدارة التي قد يتم تضمينها.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٢٢٠) إصدار ٢٠٢٥

مراقبة الجودة على عمليات مراجعة القوائم المالية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٢٠) إصدار ٢٠٢٥
مراقبة الجودة علي عمليات مراجعة القوائم المالية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
نظام مراقبة الجودةودور فريق المهمة	٢-٤
تاريخ السريان	٥
الهدف	٦
التعريفات	٧
المتطلبات	
مسؤوليات قادة المؤسسة عن جودة عمليات مراقب الحسابات	٨
المتطلبات السلوكية ذات الصلة	٩-١١
قبول مهام مراقب الحسابات واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى	١٢-١٣
تعيين فرق العمل	١٤
اداء المهام	١٥-٢٢
المتابعة	٢٣
التوثيق	٢٤-٢٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نظام مراقبة الجودةودور فريق العمل	أ/١-أ/٢
مسؤوليات قادة المؤسسة عن جودة عمليات مراقب الحسابات	أ/٣
المتطلبات السلوكية ذات الصلة	أ/٤-أ/٧
قبول مهام مراقب الحسابات واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الأخرى	أ/٨-أ/١٠
تعيين فرق العمل	أ/١١-أ/١٣
اداء المهام	أ/١٤-أ/٣٣
المتابعة	أ/٣٤-أ/٣٦
التوثيق	أ/٣٧

ينبغي قراءة معيار مراقب الحسابات ة رقم (٢٢٠) جنبًا إلى جنب مع معيار مراقب الحسابات ة رقم (٢٠٠)

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١- يتناول هذا المعيار للمراجعة المسؤوليات المحددة لمراقب الحسابات فيما يتعلق بإجراءات مراقبة الجودةعلى عملية مراجعة القوائم المالية. ويتناول أيضاً، عند الاقتضاء، مسؤوليات فاحص رقابة جودة أعمال المهمة. وينبغي أن يُقرأ هذا المعيار جنباً إلى جنب مع المتطلبات السلوكية ذات الصلة.

نظام مراقبة الجودةودور فرق العمل

٢- تعُد نظم مراقبة الجودةوسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات مكتب / مؤسسة المراجعة. وبموجب معيار مراقبة الجودةرقم (١) فإن المكتب / المؤسسة يتحمل التزاماً بإرساء نظام لمراقبة الجودةوالحفاظ عليه ليوفر له تأكدا معقولاً بأن:

(أ) المكتب / المؤسسة والأفراد فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب / المؤسسة أو الشركاء المسؤولين عن المهمة مناسبة في ظل الظروف القائمة[١].

وينبني هذا المعيار على أساس أن المكتب / المؤسسة يخضع لمعيار مراقبة الجودة (١) أو للمتطلبات التنظيمية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار (راجع: الفقرة "أ/١").

٣- في سياق نظام مراقبة الجودةبالمكتب / المؤسسة، تتحمل فرق العمل مسؤولية تطبيق إجراءات مراقبة الجودةالمطبقة على مهمة مراقب الحسابات، وتزويد المكتب / المؤسسة بالمعلومات الملائمة لتمكينه من التفعيل السليم لذلك الجزء المتعلق بالاستقلال من نظام مراقبة الجودةالخاص بالمكتب / المؤسسة.

٤- يحق لفرق العمل الاعتماد على نظام مراقبة الجودةبالمكتب / بالمؤسسة، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب/ المؤسسة أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك (راجع: الفقرة "أ/٢").

تاريخ السريان

٥- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية عن الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٦- يهدف مراقب الحسابات إلى أن يطبق على مستوى المهام إجراءات مراقبة الجودةالتي توفر له تأكدا معقولاً بشأن ما يلي:

(أ) التزام المكتب / المؤسسة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية؛

(ب) مناسبة التقرير الصادر عن مراقب الحسابات في ظل الظروف القائمة.

التعريفات

٧- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **الشريك المسؤول عن المهام**:[٢] الشريك، أو شخص آخر في المكتب / المؤسسة يكون مسؤولاً عن مهام المراجعة وأدائها، وعن تقرير مراقب الحسابات الذي يصدر من خلال المكتب / المؤسسة، وتكون له إذا تطلب الأمر الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.

---

[١] معيار مراقبة الجودة رقم (١)، الفقرة"١١".

[٢] تُقرأ مصطلحات" الشريك المسؤول عن المهمة "و"الشريك "و"المكتب" على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ب) **فحص ما قبل الإصدار**: آلية مصممة لتقديم تقييم موضوعي، في تاريخ تقرير مراقب الحسابات أو قبله، للأحكام المهمة التي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير مراقب الحسابات. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة أعمال المهمة عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات طبيعة اقتصادية خاصة ومهام المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب / المؤسسة أنه من الضروري إجراء فحص رقابة جودة أعمال المهمة.

(ج) **فاحص ما قبل الإصدار**: شريك، أو شخص آخر في المكتب / المؤسسة، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق المهمة، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة لإجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير مراقب الحسابات.

(د) **فريق العمل**: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون المهمة، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب / المؤسسة لتنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالمهمة. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به مراقب الحسابات والذي يقوم بتكليفه المكتب / المؤسسة [٣] ويُستثنى من مصطلح "فريق العمل" أيضاً الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن مهمة مراجعة ما عندما يلتزم مراقب الحسابات الخارجي بمتطلبات معيار المراجعة (٦١٠)[٤].

(هـ) **المكتب / المؤسسة**: محاسب قانوني فرد أو مؤسسة لمحاسبين مهنيين.

(و) **الفحص**: فيما يخص مهام المراجعة المكتملة، هو إجراءات مصممة لتقديم أدلة على التزام فرق العمل بسياسات وإجراءات مراقبة الجودةالخاصة بالمكتب / المؤسسة.

(ز) **المنشأة المقيدة**: هي منشأة تكون أسهمها أو ديونها مسجلة أو مدرجة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تداول أسهمها أو ديونها طبقاً للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.

(ح) **المتابعة**: آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام مراقبة الجودةفي المكتب / المؤسسة وتقييمه، بما في ذلك، إجراء تقصٍ دوري لمجموعة مختارة من المهام المكتملة، بهدف تزويد المكتب / المؤسسة بتأكد معقول بأن نظام مراقبة الجودةلديه يعمل بفاعلية.

(ط) **فروع المؤسسة**: هي وحدات تخضع لرقابة وملكية إدارة مشتركة مع المؤسسة.

(ي) **المؤسسة**: هيكل أكبر حجماً:

(ك) **الشريك**: أي فرد يحظى بصلاحية إلزام المكتب / المؤسسة بتنفيذ ارتباطات الخدمات المهنية.

(ل) **الافراد**: الشركاء والموظفون.

(م) **المعايير المهنية**: المعايير المصرية للمراجعة والمتطلبات السلوكية ذات الصلة.

(ن) **المتطلبات السلوكية ذات الصلة**: المتطلبات السلوكية التي يخضع لها فريق العمل وفاحص رقابة جودة المهمة، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من المبادئ الأساسية من قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة

---

[٣] يعرف معيار المراجعة رقم (٦٢٠) "استخدام عمل خبير استعان به مراقب الحسابات" في الفقرة "٦(أ)"، مصطلح" الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات.

[٤] يفرض معيار المراجعة رقم (٦١٠) حدوداً على استخدام المساعدة المباشرة .وينص أيضا على أنه قد يُحظر على المراجع الخارجي بموجب نظام أو لائحة الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين .وبناءً عليه، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يسمح فيها بذلك.

والمراجعة المقيدين بسجل الهيئة والمتعلقة بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات التنظيمية من جهات الرقابة التي تكون أكثر تشدداً.

(س) **الموظفون**: المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.

(ع) **شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب**: شخص من خارج المكتب / المؤسسة لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول عن المهمة، على سبيل المثال، شريك من مكتب/ المؤسسة آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبة مهنية يجوز لأعضائها اداء عمليات مراجعة للمعلومات المالية التاريخية، أو من منظمة تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

المتطلبات

مسؤوليات قادة المؤسسة عن جودة عمليات المراجعة

٨- يتحمل الشريك المسؤول عن المهمة مسؤولية الجودة العامة لكل مهمة مراجعة يكلف به (راجع: الفقرة "أ/٣").

المتطلبات السلوكية ذات الصلة

٩- طوال مدة مهمة المراجعة، يجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن يظل منتبهاً، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر، لكل ما يدل على عدم التزام فريق العمل بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة. (راجع: الفقرتين "أ/٤"،"أ/٥").

١٠- إذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن المهمة، من خلال نظام مراقبة الجودةبالمكتب / المؤسسة أو من أي مصدر آخر، أمورٌ تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة، فيجب على الشريك المسؤول عن المهمة تحديد التصرف المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب (راجع: الفقرة "أ/٥").

الاستقلالية

١١- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن يكوّن استنتاجاً عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المطبقة على مهمة المراجعة ولتحقيق ذلك، يجب عليه: (راجع: الفقرة "أ/٥").

(أ) الحصول على المعلومات ذات الصلة من المكتب ومكاتب المؤسسة، عند الاقتضاء، لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً للاستقلالية؛

(ب) تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات المكتشفة، إن وجدت، التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمكتب / المؤسسة، لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للاستقلالية المطلوب لمهمة المراجعة؛

(ج) تقييم ما إذا كانت التهديدات في مستوي مقبول واتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة تلك التهديدات.

(د) اتخاذ التصرف المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات، أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق التدابير الوقائية، أو الانسحاب من مهمة المراجعة إذا كان ذلك مناسباً، وعندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح. ويجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن يخطر المكتب / المؤسسة على الفور بأي عجز عن حل الأمر، لاتخاذ التصرف المناسب (راجع: الفقرتين "أ/٦"، "أ/٧").

قبول مهام المراجعة واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الاخري

١٢- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن المهمة بأنه قد اتبُعت إجراءات مناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء ومهام المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والمهام، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تعُد مناسبة (راجع: الفقرات "أ/٨"-"أ/١٠").

١٣- إذا حصل الشريك المسؤول عن المهمة على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب / المؤسسة لمهمة المراجعة فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب / المؤسسة على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن المهمة اتخاذ التصرف اللازم (راجع: الفقرة "أ/١٠").

تعيين فرق العمل

١٤- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن المهمة بأن فريق العمل، وأي خبراء يستعين بهم مراقب الحسابات وليسوا ضمن فريق العمل، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي:

(أ) تنفيذ مهمة المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية؛

(ب) التمكن من إصدار تقرير المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة (راجع: الفقرات "أ/١١"-"أ/١٣")).

أداء المهام

التوجيه والإشراف والأداء

١٥- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة تحمل المسؤولية عما يلي:

(أ) توجيه مهمة المراجعة وأدائها والإشـــراف عليها، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية؛ (راجع: الفقرات "أ/١٤"-"أ/١٦"-"أ/٢١")

(ب) صدور تقرير مراقب الحسابات بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

فحص عمل أعضاء فريق العمل الآخرين

١٦- يتحمل الشريك المسؤول عن المهمة مسؤولية تنفيذ الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب / المؤسسة (راجع الفقرات أ/١٧"-"أ/١٨"-"أ/٢١")).

١٧- يجب أن يقتنع الشريك المسؤول عن المهمة، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق العمل، في تاريخ تقرير مراقب الحسابات أو قبله، بأنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرات" أ/١٩"-"أ/٢١").

التشاور

١٨- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة:

(أ) أن يتحمل المسؤولية عن قيام فريق العمل بإجراء التشاور المناسب بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل؛

(ب) أن يكون على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قد قاموا خلال سير العمل بإجراء التشاور المناسب، سواءً داخل فريق العمل أو بين فريق العمل وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب / المؤسسة أو خارجه؛

(ج) أن يقتنع بأن طبيعة ونطاق هذه المشاورات، والاستنتاجات المستخلصة منها، مُتفق عليها مع الطرف الذي تم التشاور معه؛

(د) أن يحدد ما إذا كانت الاستنتاجات التي أسفر عنها التشاور قد تم تطبيقها (راجع: الفقرتين "أ/٢٢"-"أ/٢٣").

فحص رقابة جودة أعمال المهمة

١٩- لغرض مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة، ومهام المراجعة الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب / المؤسسة أنه من الضروري إجراء فحص ما قبل الاصدار، يجب على الشريك المسؤول عن المهمة:

(أ) التأكد من تعيين فاحص لرقابة أعمال المهمة؛

(ب) مناقشـــة الأمور المهمة التي تظهر أثناء مهمة المراجعة، بما في ذلك تلك التي يتم تحديدها أثناء فحص ما قبل الاصدار للمهمة؛

(ج) عدم تأريخ تقرير مراقب الحسابات لحين الانتهاء من فحص ما قبل الإصدار للمهمة (راجع: الفقرات "أ/٢٤"-"أ/٢٦").

٢٠- يجب على فاحص ما قبل إصـــدار للمهمة إجراء تقييم موضـــوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق العمل، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير مراقب الحسابات. ويجب أن يتضمن هذا التقييم ما يلي:

(أ) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن المهمة؛

(ب) فحص القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات المقترح؛

(ج) فحص توثيق أعمال المراجعة المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير مراقب الحسابات، والنظر فيما إذا كان تقرير مراقب الحسابات المقترح يعُد مناسباً (راجع: الفقرات "أ/٢٧"-"أ/٢٩"-"أ/٣١"-"أ/٣٣").

٢١- عند مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة، يجب على فاحص ما قبل الصـدار للمهمة، عند فحص ما قبل الإصـدار للمهمة، أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) تقييم فريق العمل لاستقلالية المكتب / المؤسسة فيما يتعلق بمهمة المراجعة؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشـاور بشـكل مناسـب بشـأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت توثيق أعمال المراجعة المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها (راجع: الفقرات "أ/٣٠"-"أ/٣٣").

الاختلافات في الرأي

٢٢- إذا حدثت اختلافات في الرأي داخل فريق العمل، أو مع أولئك الذين تمت استشارتهم، أو عند الاقتضاء بين الشريك المسؤول عن المهمة وفاحص ما قبل الإصدار للمهمة، فيجب على فريق العمل اتباع سياسات وإجراءات المكتب / المؤسسة للتعامل مع حالات الاختلاف في الرأي وحلها.

المتابعة

٢٣- يتضـمن النظام الفعال لمراقبة الجودةتطبيق آلية متابعة مصـممة لتزويد المكتب / المؤسـسة بتأكد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودةملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على الشـــريك المســـؤول عن المهمة أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب / المؤسسة الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب / المؤسسة ومكاتب / مؤسسات المؤسسة الأخرى، في حالة الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على مهمة المراجعة (راجع: الفقرات "أ/٣٤"-"أ/٣٦").

التوثيق

٢٤- يجب على مراقب الحسابات أن يضُمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي[٥]:

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرات "٨"-"١١"، و"أ/٦"

(أ) القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة وكيفية حلها.

(ب) الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المطبقة على مهمة المراجعة، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب / المؤسسة لدعم هذه الاستنتاجات.

(ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات مراقب الحسابات ة والاستمرار في تلك العلاقات والمهمات.

(د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير ارتباط مراقب الحسابات، والاستنتاجات الناتجة عنها (راجع: الفقرة "أ/٣٧").

٢٥- يجب أن يوثق فاحص رقابة جودة المهمة، بالنسبة لارتباط مراقب الحسابات الذي تم فحصه:

(أ) أن الإجراءات التي تتطلبها سياسات المكتب / المؤسسة لفحص رقابة جودة المهمة قد تم تنفيذها؛

(ب) أن فحص رقابة جودة المهمة قد اكتمل في تاريخ تقرير مراقب الحسابات أو قبله؛

(ج) أن الفاحص لا يعلم بأي أمور لم يتم حلها، من شأنها أن تؤدي إلى الاعتقاد بأن الأحكام المهمة التي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها كانت غير مناسبة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نظام مراقبة الجودةودور فريق العمل (راجع: الفقرة"٢")

أ/١ يتناول معيار مراقبة الجودة (١)، أو المتطلبات التنظيمية من الجهات الرقابية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار، مسؤوليات المكتب / المؤسسة عن إنشاء وصون نظام لمراقبة الجودةعلى مهام المراجعة.

ويشتمل نظام مراقبة الجودةعلى سياسات وإجراءات للتعامل مع كل من العناصر الآتية:

- مسؤوليات قادة المؤسسة عن الجودة داخل المكتب / المؤسسة؛
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة؛
- القبول ببناء العلاقات مع العملاء وتنفيذ مهام معينة والاستمرار فيها؛
- الموارد البشرية؛
- أداء المهام؛
- المتابعة.

تعُد المتطلبات التنظيمية من الجهات الرقابية التي تتناول مسؤوليات المكتب / المؤسسة وضع نظام لمراقبة الجودةأنها ذات متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار مراقبة الجودة(١) عندما تتناول جميع العناصر المشار إليها في هذه الفقرة وتفرض التزامات على المكتب / المؤسسة لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار مراقبة الجودة (١).

الاعتماد على نظام مراقبة الجودةالخاص بالمكتب / المؤسسة (راجع الفقرة "٤")

أ/٢ ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب / المؤسسة أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يجوز لفريق العمل أن يعتمد على نظام مراقبة الجودةالخاص بالمكتب / بالمؤسسة فيما يتعلق على سبيل المثال بما يلي:

- الكفاءة المهنية للأفراد من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الاستقلالية من خلال جمع معلومات الاستقلالية الملائمة والإبلاغ بها.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نظام القبول والاستمرار.
- الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة.

مسؤوليات قادة المؤسسة عن جودة عمليات المراجعة (راجع الفقرة "٨")

أ/٣ تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن المهمة والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق العمل الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل مهمة من مهام المراجعة، على ما يلي:

(أ) أهمية ما يلي لجودة المراجعة:
(١) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية؛
(٢) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب / المؤسسة المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛
(٣) إصدار تقارير المراجعة التي تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
(٤) قدرة فريق العمل على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية؛

(ب) حقيقة أن الجودة أمر أساس في أداء مهام المراجعة.

المتطلبات السلوكية ذات الصلة

الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة (راجع الفقرة "٩")

أ/٤ تحدد قواعد سلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية لسلوك وآداب المهنة، والتي تشمل:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

تعريف "المكتب / المؤسسة " و"المؤسسة" و"مكتب/مؤسسة في شبكة" (راجع: الفقرات "٩"–"١١")

أ/٥ قد تختلف تعريفات "المكتب / المؤسسة " أو "الفروع" في المتطلبات السلوكية ذات الصلة عن التعريفات المنصوص عليها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، تعرف قواعد سلوك وآداب المهنة "المكتب / المؤسسة " على النحو الآتي:

(أ) محاسب قانوني فرد أو مؤسسة لمحاسبين مهنيين؛

(ب) منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل؛

(ج) منشأة مُسيطر عليها من قبل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل.

كما تقدم قواعد سلوك وآداب المهنة إرشادات فيما يتعلق بمصطلحي "المؤسسة" و"مكتب / مؤسسة في المؤسسة."

وعملاً بالمتطلبات الواردة في الفقرات "٩"-"١١"، فإن التعريفات المستخدمة في المتطلبات السلوكية ذات الصلة تنطبق بقدر ضرورتها لتفسير تلك المتطلبات السلوكية.

تهديدات الاستقلالية (راجع: الفقرة "١١(ج)")

أ/٦ قد يكتشف الشريك المسؤول عن المهمة أن هناك تهديد للاستقلال خاص بمهمة المراجعة، لا تستطيع التدابير الوقائية القضاء عليه أو تخفيضه إلى مستوى مقبول. وفي هذه الحالة، ووفقاً لمتطلبات الفقرة "١١(ج)"، يجب أن يرفع الشريك المسؤول عن المهمة تقريراً بذلك إلى الشخص أو الأشخاص المعنيين في المكتب لتحديد التصرف المناسب، الذي قد يشمل التخلص من النشاط أو المصلحة التي تمثل تهديداً للاستقلال أو الانسحاب من مهمة المراجعة، إذا كان الانسحاب ممكناً في ظل الأنظمة أو اللوائح المطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٧ قد توفر التدابير القانونية ضمانات لاستقلالية مراقبي الحسابات القطاع العام. ومع ذلك، فإن مراقبي حسابات القطاع العام أو مكاتب / مؤسسات المراجعه التي تقوم بعمليات المراجعه في القطاع العام نيابةً عن مراقب الحسابات الحكومي، قد تحتاج - اعتماداً على شروط التكليف الرسمي الصادر لها في دولة معينة - إلى تكييف نهجها لتعزيز الالتزام بمضمون الفقرة "١١". وقد يشمل ذلك، عندما لا يسمح التكليف الرسمي الصادر لمراقب الحسابات في القطاع العام بالانسحاب من المهمة، الإفصاح من خلال تقرير عام، عن الظروف التي نشأت، والتي لو كانت في القطاع الخاص، لأدت إلى انسحاب مراقب الحسابات.

قبول مهام المراجعة واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام الاخري (راجع الفقرة "١٢")

أ/٨ يتطلب معيار مراقبة الجودة (١) حصول المكتب / المؤسسة على المعلومات التي تعد ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول المهمة مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في مهمة قائمة، وعند النظر في قبول مهمة جديدة مع عميل حالي[٦] وثمة معلومات تساعد الشريك المسؤول عن المهمة في تحديد ما إذا كانت الاستنتاجات التي خلص إليها فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء ومهام المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والمهام مناسبة، وذلك مثل المعلومات الآتية:

- نزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمسئولون عن الحوكمة في المنشأة؛
- ما إذا كان فريق العمل مؤهلاً للقيام بالمراجعة ويحظى بالقدرات الضرورية، بما في ذلك الوقت والموارد؛
- ما إذا كان المكتب / المؤسسة وفريق العمل يستطيعون الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة؛
- الأمور المهمة التي ظهرت أثناء مهمة المراجعة الحالية أو السابقة، وما يترتب عليها من آثار على استمرار العلاقة.

أ/٩ قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة من مراقب الحسابات أن يطلب من مراقب الحسابات السابق، قبل قبول المهمة، أن يزوده بالمعلومات التي يعرفها فيما يتعلق بأي حقائق أو ظروف، والتي بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات السابق، يحتاج مراقب الحسابات إلى الدراية بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول المهمة. وفي بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من مراقب الحسابات السابق أن يقدم لمراقب الحسابات التالي المقترح، بناءً على طلب منه، معلومات عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها. فعلى سبيل المثال، عندما ينسحب مراقب الحسابات السابق من المهمة، نتيجةً لحالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثها أو مشتبه في حدوثها. فإن قواعد آداب وسلوك المهنة تتطلب أن يقدم مراقب الحسابات السابق، بناءً على طلب مراقب الحسابات التالي المقترح، جميع تلك الحقائق والمعلومات الأخرى المتعلقة بعدم الالتزام، والتي بحسب رأي مراقب الحسابات السابق، يحتاج مراقب الحسابات التالي المقترح أن يكون على دراية بها قبل اتخاذ قراره بشأن قبول مهمة المراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع لفقرتين "١٢"، "١٣")

أ/١٠ في القطاع العام، قد يتم تعيين مراقبين الحسابات وفقاً للإجراءات القانونية. وبناءً عليه، فإن بعض المتطلبات والاعتبارات التي تتعلق بقبول العلاقات مع العملاء ومهام المراجعة والاستمرار في تلك العلاقات والمهام والموضحة في الفقرات "١٢" و"١٣" و"أ/٨" و"أ/٩" قد تكون غير ملائمة.

ومع ذلك، فقد تكون المعلومات المجمعة نتيجةً للآلية الموضحة ذات قيمة لمراقبي الحسابات في القطاع العام عند تقييم المخاطر وتحمل مسؤوليات التقرير.

تعيين فريق العمل (راجع: الفقرة "١٤")

أ/١١ يضم فريق العمل شخصاً ذا خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواءً كان من خارج المكتب وتم تكليفه أو كان من موظفي المكتب، إن وجد، وهو الذي يقوم بتنفيذ إجراءات المراجعه على المهمة. ومع ذلك، لا يُعد الشخص الذي يملك مثل هذه الخبرة من أعضاء فريق العمل إذا كانت مشاركته في المهمة تقتصر على تقديم المشورة. وتتناول الفقرات "١٨" و"أ/٢٢" و"أ/٢٣" موضوع التشاور.

أ/١٢ عند النظر في القدرات والكفاءات المناسبة المتوقعة من فريق العمل ككل، قد يأخذ الشريك المسؤول عن المهمة في الحسبان بعض الأمور المتعلقة بالفريق مثل:

---

[٦] معيار مراقبة الجودة رقم (١)، الفقرة "أ/٢٧"

- فهم مهام المراجعة ذات الطبيعة ودرجة التعقيد المماثلة، والخبرة العملية فيها وذلك من خلال المشـــاركة والتدريب المناسبين.
- فهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
- الخبرة الفنية، بما في ذلك الخبرة في تقنية المعلومات ذات الصلة ومجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة.
- المعرفة بالقطاع ذي الصلة الذي يعمل فيه العميل.
- القدرة على تطبيق الحكم المهني.
- فهم سياسات وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة بالمكتب / المؤسسة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٣ في القطاع العام، قد تشمل الكفاءات الإضافية المناسبة المهارات اللازمة للوفاء بشروط التكليف الرسمي بالمراجعة في دولة معينة. وقد تشـــتمل هذه الكفاءات أيضـــاً على فهم ترتيبات التقرير المطبقة، بما في ذلك تقديم التقارير إلى ســـلطة إصـــدار الأنظمة أو إلى ســـلطة أخرى أو عرض التقرير على عموم الجمهور. وقد يشـــتمل النطاق الأوســـع للمراجعة في القطاع العام، على سبيل المثال، على بعض الجوانب الخاصة بمراجعة الأداء أو التقييم الشامل للالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ومنع الغش والفساد واكتشاف حدوثهما.

تنفيذ المهمة

التوجيه والإشراف والأداء (راجع: الفقرة "١٥(أ)")

أ/١٤ يتضمن توجيه فريق العمل إبلاغ أعضاء الفريق بأمور مثل:

- مسؤولياتهم، بما في ذلك الحاجة إلى الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة، والتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني حسب متطلبات معيار مراقب الحسابات (٢٠٠)[٧].
- مسؤوليات كل شريك عندما يشارك في مهمة المراجعة أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي سيتم تنفيذه.
- طبيعة عمل المنشأة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تطرأ.
- المنهج التفصيلي لتنفيذ المهمة.

ويسمح النقاش بين أعضاء فريق العمل للأعضاء الأقل خبرة بطرح أسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة حتى يمكن تحقيق الاتصال المناسب بين أعضاء فريق العمل.

أ/١٥ يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسب أعضاء فريق العمل الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المسند لهم بوضوح.

أ/١٦ يشتمل الإشراف على أمور مثل:

- متابعة التقدم في مهمة المراجعة.

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٥"

- مراعاة القدرات والكفاءات المهنية الفردية لأعضـــاء فريق العمل، بما في ذلك ما إذا كان لديهم وقت كافٍ لإتمام عملهم، ومـا إذا كـانوا يفهمون التعليمـات الموجهـة لهم، ومـا إذا كـان العمـل يتم وفق النهج المخطط لتنفيـذ مهمـة المراجعة.
- معالجة الأمور المهمة التي تنشأ أثناء مهمة المراجعة والنظر في أهميتها وتعديل المنهج المخطط بما يناسب ذلك.
- تحديد الأمور التي تحتاج للتشاور أو النظر فيها من قِبَل أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء مهمة المراجعة.

فحص عمل أعضاء فريق العمل الآخرين

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة "١٦")

أ/١٧ طبقاً لمعيار مراقبة الجودة(١)، يتم تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب / المؤسسة على أساس قيام أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة [٨].

أ/١٨ يتألف الفحص، على سبيل المثال، من النظر فيما إذا كان:

- قد تم تنفيذ العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية؛
- قد طرأت أمور مهمة تحتاج إلى المزيد من النظر؛
- قد جرت مشاورات مناسبة، وتم توثيق الاستنتاجات المترتبة عليها وتطبيقها؛
- هناك حاجة لإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنفذ؛
- العمل المنفذ يدعم ما تم التوصل إليه من استنتاجات، وأنه قد تم توثيقه بالصورة المناسبة؛
- الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير مراقب الحسابات؛
- قد تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة.

فحص الشريك المسؤول عن المهمة للعمل المنفذ (راجع: الفقرة "١٧")

أ/١٩ يسـمح قيام الشـريك المسـؤول عن المهمة بفحص الأمور التالية أولاً بأول في المراحل المناسـبة أثناء المهمة، بحل الأمور الهامة والمؤثرة في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن المهمة في تاريخ تقرير مراقب الحسابات أو قبله:

- مجالات الحكم الشـخصـي الحسـاسـة، وبصـفة خاصـة تلك المتعلقة بالأمور الصـعبة أو المثيرة للجدل والتي يتم تحديدها خلال سير المهمة؛
- خطر هام؛
- المجالات الأخرى التي يرى الشريك المسؤول عن المهمة أنها هامة.

ولا يلزم الشـريك المسـؤول عن المهمة أن يقوم بفحص جميع توثيق أعمال المراجعة، ولكن يجوز له القيام بذلك. إلا أنه، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)، فإن الشريك يوثق مدى عمليات الفحص وتوقيتها [٩].

---

[٨] معيار مراقبة الجودة رقم (١)، الفقرة "٣٣".

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرة "٩(ج)"

أ/٢٠ قد يطبق الشريك المسؤول عن المهمة الذي يتولى المراجعة بدل شريك آخر خلال القيام بالمهمة، إجراءات الفحص المنصوص عليها في الفقرة "أ/١٩"، لفحص العمل الذي تم أدائه حتى تاريخ التغيير بغرض تحمل المسؤوليات المنوطة بالشريك المسؤول عن المهمة.

الاعتبارات الملائمة عند الاستعانة بعضو في فريق العمل له خبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة (راجع: الفقرات "١٥"–"١٧")

أ/٢١ عند الاستعانة بعضو في فريق العمل له خبرة في أحد مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة، فإن توجيه عمل ذلك العضو والإشراف عليه وفحصه قد يتضمن أموراً مثل:

- الاتفاق مع هذا العضو على طبيعة ونطاق وأهداف عمله؛ والأدوار المختلفة لأعضاء فريق العمل، وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بينه وبين الأعضاء الآخرين في فريق العمل.
- تقييم مدى كفاية عمل ذلك العضو، بما في ذلك مدى ملاءمة ومدى معقولية النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى.

التشاور (راجع: الفقرة "١٨")

أ/٢٢ يمكن تحقيق التشاور الفعال في الأمور الفنية والسلوكية والأمور الأخرى المهمة، داخل المكتب / المؤسسة أو خارجه، عند الاقتضاء، عندما يكون الذين يتم استشارتهم:

- قد تم تزويدهم بجميع الحقائق ذات الصلة التي ستمكنهم من تقديم مشورة مدروسة؛
- يتمتعون بالمعرفة والأقدمية والخبرة المناسبة.

أ/٢٣ قد يكون من المناسب لفريق العمل طلب المشورة من خارج المكتب / المؤسسة، على سبيل المثال عندما يفتقر المكتب / المؤسسة إلى الموارد الداخلية المناسبة. وقد يستفيدون من الخدمات الاستشارية المقدمة من مكاتب / مؤسسات أخرى، أو من هيئات مهنية وسلطات تنظيمية، أو من منشآت تجارية تقدم خدمات رقابة جودة ذات صلة.

فحص ما قبل الإصدار للمهمة

الانتهاء من فحص رقابة جودة أعمال المهمة قبل تأريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "١٩(ج)")

أ/٢٤ يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يؤرَّخ تقرير مراقب الحسابات بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه مراقب الحسابات على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراقب الحسابات في القوائم المالية وفي حالات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة أو عندما تفي المهمة بضوابط لفحص ما قبل الإصدار للمهمة، فإن مثل هذا الفحص يساعد مراقب الحسابات في تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة.

أ/٢٥ يتُيح القيام بفحص ما قبل الإصدار للمهمة في الوقت المناسب وفي المراحل المناسبة خلال المهمة حل الأمور المهمة على الفور وبما يحقق رضا فاحص ما قبل الإصدار للمهمة في تاريخ تقرير مراقب الحسابات أو قبله.

أ/٢٦ يعني استكمال فحص ما قبل الاصدار قيام فاحص ما قبل الإصدار باستيفاء المتطلبات الواردة في الفقرتين "٢٠" و"٢١" والالتزام عند الاقتضاء بمتطلبات الفقرة "٢٢". وقد يكتمل توثيق فحص ما قبل الإصدار للمهمة بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات كجزء من تجميع ملف المراجعة النهائي. ويحدد معيار المراجعة (٢٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات في هذا الشأن [١٠].

[١٠] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرات "١٤"-"١٦"

طبيعة وتوقيت ومدى فحص ما قبل الإصدار المهمة (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/٢٧ يسمح التيقظ الدائم للتغيرات في الظروف للشريك المسؤول عن المهمة بتحديد المواقف التي يكون فيها فحص ما قبل الإصدار للمهمة ضرورياً، حتى ولو كان هذا الفحص غير مطلوب في بداية المهمة.

أ/٢٨ قد يتوقف مدى فحص ما قبل الإصدار للمهمة على أمور من بينها مدى تعقُّد مهمة المراجعة، وما إذا كانت المنشأة مقيدة، وخطر ألا يكون تقرير مراقب الحسابات مناسباً في ظل الظروف القائمة. ولا يقلل أداء فحص ما قبل الإصدار للمهمة من مسؤوليات الشريك المسؤول عن المهمة عن مهمة المراجعة وأدائها.

أ/٢٩ في حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فإن النتائج التي يخلص إليها فريق العمل في صياغة تقرير مراقب الحسابات تتضمن تحديد ما يلي:

- أمور المراجعة الرئيسية التي سيتم تضمينها في تقرير مراقب الحسابات؛
- أمور المراجعة الرئيسية التي لن يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات وفقاً للفقرة "١٤" من معيار المراجعة (٧٠١)، إن وجدت؛
- عدم وجود أمور مراجعة رئيسية للإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، عندما يكون ذلك مطبقاً بناءً على الحقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن فحص تقرير مراقب الحسابات المقترح وفقاً للفقرة "٢٠(ب)" يتضمن الأخذ في الحسبان الصيغة المقترحة لما سيتم تضمينه في أمور المراجعة الرئيسية.

فحص ما قبل الإصدار للمنشآت المقيدة (راجع: الفقرة "٢١")

أ/٣٠ تتضمن الأمور الأخرى ذات الصلة بتقييم الأحكام المهمة المتخذة من قبل فريق العمل، والتي يمكن أخذها في الحسبان عند فحص ما قبل الإصدار لمنشأة مقيدة ما يلي:

- المخاطر الهامة التي تم تحديدها أثناء المهمة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، والاستجابة لتلك المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، بما في ذلك تقييم فريق العمل لخطر الغش والاستجابة له وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠).
- الأحكام التي تم اتخاذها، وخاصةً فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الهامة.
- أهمية التحريفات المصححة وغير المصححة التي تم تحديدها أثناء المراجعة والتصرف بشأنها.
- الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى مثل السلطات التنظيمية.

وقد تكون تلك الأمور الأخرى مطبقة أيضاً، حسب الظروف، على عمليات فحص رقابة ما قبل الإصدار لمهمة مراجعة القوائم المالية لمنشآت أخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة (راجع: الفقرتين "٢٠"، "٢١")

أ/٣١ بالإضافة إلى عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة، يكون فحص ما قبل الإصدار مطلوباً لمهام المراجعة التي تستوفي الضوابط المحددة من قبل المكتب / المؤسسة الذي يُخضع لمهام لفحص ما قبل الإصدار وفي بعض الحالات، قد لا تستوفي أيٌ من مهام المراجعة الخاصة بالمكتب / المؤسسة الضوابط التي من شأنها أن تجعل المهام خاضعة لعمليات الفحص.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرتين "٢٠"، "٢١")

أ/٣٢ في القطاع العام، قد يقوم مراقب الحسابات المعين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، مراقب الحسابات الحكومي، أو شخص آخر مؤهل تأهيلاً مناسباً يتم تعينه نيابةً عن مراقب الحسابات الحكومي) بدور يعادل دور الشريك المسؤول عن المهمة، مع تحمل هذا مراقب الحسابات للمسؤولية الكاملة عن عمليات المراجعة في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، وعند الاقتضاء، يتضمن اختيار فاحص ما قبل الإصدار الأخذ في الحسبان الحاجة إلى الاستقلالية عن المنشأة الخاضعة للمراجعة وقدرة فاحص ما قبل الإصدار على تقديم تقييم موضوعي.

أ/٣٣ المنشآت ذات طبيعة اقتصادية خاصة، والمشار إليها في الفقرتين "٢١" و"أ/٢٩" ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك منشآت قطاع عام أخرى تكتسب أهميتها بسبب حجمها أو تعقُّدها أو اعتبارات المصلحة العامة، وبالتالي يكون لديها قطاع عريض من أصحاب المصالح. ومن أمثلة هذه المنشآت الشركات المملوكة للدولة والمرافق العامة. كما إن التحولات المستمرة داخل القطاع العام قد تؤدي أيضاً إلى ظهور أنواع جديدة من المنشآت المهمة. ولا توجد ضوابط موضوعية ثابتة يُعتمد عليها في تحديد الأهمية. ومع ذلك، يقوم مراقبو الحسابات في القطاع العام بتقييم أي المنشآت قد تكون ذات أهمية كافية لتبرير إجراء فحص ما قبل الإصدار.

المتابعة (راجع: الفقرة "٢٣")

أ/٣٤ يتطلب معيار مراقبة الجودة(١) من المكتب / المؤسسة أن يضع آلية متابعة تهدف إلى تزويده بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودةتغد ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية[١١].

أ/٣٥ عند النظر في أوجه القصور التي قد تؤثر على مهمة المراجعة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن المهمة في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب / المؤسسة لتصحيح الوضع والتي يراها الشريك المسؤول عن المهمة كافية في سياق تلك المراجعة.

أ/٣٦ لا يشير وجود وجه من أوجه القصور في نظام مراقبة الجودةالخاص بالمكتب / المؤسسة بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ مهمة مراجعة معينة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، أو إلى أن تقرير مراقب الحسابات لم يكن مناسباً.

التوثيق

توثيق التشاور (راجع: الفقرة "٢٤(د)")

أ/٣٧ يساهم التوثيق الكامل والمفصل بشكل كافٍ للتشاور مع المهنيين الآخرين فيما يتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل في فهم:

- القضية التي تم التشاور بشأنها؛
- نتائج التشاور، بما في ذلك أي قرارات تم اتخاذها والأسس التي بُنيت عليها تلك القرارات وكيفية تنفيذها.

(١١) معيار مراقبة الجودة رقم (١)، الفقرة "٤٨"

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٢٣٠) إصدار ٢٠٢٥

توثيق أعمال المراجعة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٣٠) إصدار ٢٠٢٥

توثيق أعمال المراجعة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة	٢-٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب	٧
توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	٨-١٣
جمع ملف المراجعة النهائي	١٤-١٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب	أ/١
توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	أ/٢ – أ/٢٠
جمع ملف المراجعة النهائي	أ/٢١ – أ/٢٤
الملحق: المتطلبات الخاصة بتوثيق أعمال المراجعة الواردة في معايير المراجعة الأخرى	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٢٣٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار:

١- يتناول هذا المعيار المصري للمراجعة مسؤولية مراقب الحسابات عن القيام بتوثيق أعمال مراجعة القوائم المالية، ويحتوي الملحق الخاص بهذا المعيار على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تتضمن متطلبات وإرشادات خاصة بالتوثيق، ولا تحد متطلبات التوثيق المحددة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار، وقد تحدد القوانين أو اللوائح متطلبات توثيق إضافية.

طبيعة وأغراض توثيق أعمال المراجعة

٢- يوفر توثيق أعمال المراجعة بما يتفق مع متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق الخاصة المحددة بموجب معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة ما يلي:

(أ) أدلة على الأساس الذي استخدمه المراقب في التوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف العامة للمراقب [١].

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقًا لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

٣- يخدم توثيق أعمال المراجعة عددًا من الأغراض الأخرى، من بينها ما يلي:

- دعم فريق العمل في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- مساعدة أعضاء فريق العمل المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها، وفي أداء مسؤولياتهم الخاصة بالفحص وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠) [٢].
- تمكين فريق العمل من تحمل المساءلة عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل يضم الأمور التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية [٣].
- تمكين القيام بعمليات فحص مراقبة الجودة والتقصي وفقًا لمعيار مراقبة الجودة أو المتطلبات الوطنية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار [٤].
- تمكين القيام بعمليات التقصي الخارجية وفقًا للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو المتطلبات الأخرى المطبقة.

تاريخ السريان

٤- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٥- هدف المراقب هو أن يقوم بتوثيق يوفر ما يلي:

(أ) سجلا كافيا ومناسبًا كأساس لتقرير المراقب

(ب) أدلة على أن المراجعة قد تم التخطيط لها وتم تنفيذها وفقًا لمتطلبات معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفترة "١١".
[٢] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرات "١٥-١٧".
[٣] معيار مراقبة الجودة رقم (١) الفقرات "٣٢"-"٣٣" و"٣٥"-"٣٨" و"٤٨".
[٤] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفترة "٢".

التعريفات

٦- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها:

(أ) توثيق أعمال المراجعة: سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المراقب (يُستخدم أيضًا في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").

(ب) ملف المراجعة: مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى (في شكل مادي أو الكتروني) تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لمهمة محددة.

(ج) المراجع الخبير فرد (سواءً من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهمًا معقولا لما يلي:

(١) اجراءات المراجعة؛

(٢) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛

(٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛

(٤) قضايا المراجعة والقوائم المالية ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

المتطلبات

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب

٧- يجب على المراقب القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب. (راجع الفقرة "أ/١").

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة

٨- يجب على المراقب القيام بتوثيق أعمال المراجعة على نحو يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم ما يلي: (راجع الفقرات "أ/ ٢" –" أ/٥"، "أ/٦"، "أ/٧").

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة للالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛ (راجع الفقرتين "أ/٦"، "أ/٧").

(ب) نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات (راجع الفقرات "أ/٨"، "أ/١١").

٩- عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة، يجب على المراقب تسجيل:

(أ) الخصائص المميزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛ (راجع الفقرة "أ/١٢")

(ب) الشخص القائم بأعمال المراجعة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) الشخص الذي قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص (راجع الفقرة "أ/١٣")

١٠- يجب على المراقب توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الإدارة المسئولين عن الحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور الهامة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها. (راجع الفقرة "أ/١٤")

١١- إذا تعرف المراقب على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق (راجع الفقرة "أ/١٥").

الخروج عن متطلب ذي صلة

١٢- إذا رأى المراقب، في ظروف استثنائية، أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة نص عليه أحد معايير المراجعة، فيجب عليه توثيق كيفية تحقيق إجراءات المراجعة البديلة التي تم تنفيذها لهدف ذلك المتطلب، وأسباب الخروج عنه (راجع الفقرتين "أ/١٨"، "أ/١٩").

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

١٣- إذا قام المراقب، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو إضافية، أو إذا توصل إلى استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره، فيجب عليه توثيق ما يلي: (راجع الفقرة "أ/٢٠").

(أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛

(ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية التي تم تنفيذها، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وتأثيرها على تقرير المراقب؛

(ج) توقيت إدخال التغييرات الناجمة عن ذلك على توثيق أعمال المراجعة، وتوقيت مراجعتها، والقائم بإدخال التغييرات والقائم بمراجعتها.

جمع ملف المراجعة النهائي

١٤- يجب على المراقب جمع توثيقه لأعمال المراجعة في ملف المراجعة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراقب. (راجع الفقرتين "أ/٢١"، "أ/٢٢")

١٥- بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي لا يجوز للمراقب حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المراجعة من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع الفقرة "أ/٢٣")

١٦- في ظروف أخرى غير تلك المشار إليها في الفقرة "١٣" حيث يجد المراقب ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة بعد الانتهاء من جمع ملف المراجعة النهائي، يجب على المراقب بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي: (راجع الفقرة "أ/٢٤")

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

القيام بتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب (راجع الفقرة "٧")

أ/١ يساعد القيام بتوثيق كافي ومناسب لتوثيق أعمال المراجعة في الوقت المناسب على تعزيز جودة المراجعة، وييسر الفحص والتقييم الفعال لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل الانتهاء من وضع تقرير المراقب. ومن المرجح أن يكون التوثيق الذي يتم بعد الانتهاء من أعمال المراجعة أقل دقة من التوثيق الذي يتم في وقت تأدية هذه الأعمال.

توثيق إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة (راجع الفقرة "٨").

أ/٢ يعتمد شكل ومحتوى ومدى توثيق أعمال المراجعة على عوامل مثل:

- حجم المنشأة ومدى تعقُّدها.
- طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تحديدها.
- أهمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.
- الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة من توثيق العمل الذي تم تنفيذه أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- منهجية المراجعة والأدوات المستخدمة.

أ/٣ قد يتم توثيق أعمال المراجعة في شكل ورقي أو على وسيط إلكتروني أو غير ذلك. ومن أمثلة توثيق أعمال المراجعة:

- برامج المراجعة.
- التحليل المالي.
- المذكرات المتعلقة بالقضايا.
- ملخصات الأمور الهامة.
- خطابات المصادقة والتأكيدات.
- قوائم الفحص.
- المراسلات (بما في ذلك الرسائل الإلكترونية) فيما يتعلق بالأمور الهامة.

قد يُضمن المراقب ملخصات أو نسخًا من سجلات المنشأة (على سبيل المثال، عقود واتفاقيات مهمة ومحددة) كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة، ومع ذلك، فإن توثيق أعمال المراجعة لا يُعد بديلًا عن السجلات المحاسبية للمنشأة.

أ/٤ لا يلزم المراقب أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة المسودات الملغاة من أوراق العمل والقوائم المالية، والملاحظات التي تعكس أفكارًا غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

أ/٥ لا تمثل التفسيرات الشفهية من جانب المراقب في حد ذاتها دعمًا كافيا للعمل الذي قام به المراقب أو للاستنتاجات التي توصل إليها، ولكن قد يتم استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي يحتوي عليها توثيق أعمال المراجعة.

توثيق الالتزام بمعايير المراجعة (راجع الفقرة "٨ (أ)")

٦/أ من حيث المبدأ، سينتج عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار أن يكون توثيق أعمال المراجعة كافيًا ومناسبًا في ظل الظروف القائمة، وتحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق محددة تهدف إلى توضيح تطبيق هذا المعيار في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ولا تتحدد متطلبات التوثيق المحددة بموجب المعايير الأخرى من تطبيق هذا المعيار وعلاوة على ذلك، فإن عدم وجود متطلب بشأن التوثيق في معيار معين من معايير المراجعة لا يعني أنه لن يتم القيام بأي توثيق نتيجة للالتزام بذلك المعيار.

٧/أ يوفر توثيق أعمال المراجعة دليلا على أن المراجعة مستوفية لمتطلبات معايير المراجعة. ومع ذلك، فليس من الضروري أو العملي للمراقب توثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به في عملية المراجعة. وليس من الضروري أيضًا للمراقب أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم الفحص على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها في المستندات المضمنة في ملف المراجعة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- وجود خطة مراجعة موثقة بشكل كافٍ تدل على أن المراقب قد خطط لعملية المراجعة.
- وجود خطاب ارتباط موقع في ملف المراجعة، يدل على أن المراقب قد اتفق على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة، أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- احتواء تقرير المراقب على رأي متحفظ بالشكل المناسب في القوائم المالية، وإثباته لالتزام المراقب بمتطلب إبداء رأي متحفظ في ظل الظروف المحددة في معايير المراجعة.

فيما يتعلق بالمتطلبات التي تطبق عمومًا أثناء المراجعة، قد توجد عدة طرق يمكن من خلالها إثبات الالتزام بهذه المتطلبات في ملف المراجعة:

- على سبيل المثال، قد لا توجد هناك طريقة وحيدة يمكن من خلالها توثيق نزعة الشك المهني للمراقب. ولكن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلا على ممارسة المراقب لنزعة الشك المهني وفقًا لمعايير المراجعة.
- على سبيل المثال: ما يتعلق بالتقدير المحاسبي، عندما يتم الحصول على دليل مراجعة يتضمن دليل ما يؤيد أو يعارض تأكيدات الإدارة يتم توثيق كيف قام المراقب بتقييم ذلك الدليل متضمنًا حكمه المهني في تكوين رايه على مدى كفاية ومناسبة دليل المراجعة الذي تم الحصول عليه.
- وعلى نحو مماثل، فإن تحمل الشريك المسؤول عن المهمة مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة، قد يتم إثباته بعدة طرق ضمن توثيق أعمال المراجعة. وقد يتضمن ذلك توثيق مشاركة الشريك المسؤول عن المهمة في الوقت المناسب في جوانب المراجعة، مثل المشاركة في نقاشات الفريق التي يتطلبها معيار المراجعة (٣١٥)[٥].

توثيق الأمور المهمة والأحكام المهنية المهمة المرتبطة بها (راجع الفقرة "٨(ج)")

٨/أ يتطلب الحكم على أهمية أمر ما إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف. ومن أمثلة الأمور المهمة ما يلي:

- الأمور التي تؤدي إلى حدوث مخاطر هامة (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة (٣١٥)[٦].
- نتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى (أ) أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل هام ومؤثر، أو (ب) الحاجة إلى إعادة النظر في التقييم السابق من قبل المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر واستجابته لهذه المخاطر.

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "١٨".
[٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "١٢".

- الظروف التي تسبب للمراقب صعوبة كبيرة في تطبيق إجراءات مراجعة ضرورية.
- النتائج التي قد تؤدي إلى إدخال تعديل في رأي المراقب أو تضمين فقرة للفت الانتباه في تقرير مراقب الحسابات.

أ/٩ يُعد مدى الحكم المهني الذي تمت ممارسته خلال تنفيذ أعمال المراجعة وتقييم النتائج، من العوامل المهمة في تحديد شكل ومحتوى ومدى توثيق الأمور المهمة ضمن أعمال المراجعة. ويساعد توثيق الأحكام المهنية المتخذة، متى كانت مهمة على تفسير استنتاجات المراقب وتعزيز جودة الحكم المهني. وتنطوي مثل هذه الأمور على أهمية خاصة بالنسبة للمسؤولين عن فحص توثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك من ينفذون عمليات المراجعة اللاحقة عند فحص الأمور التي لها أهمية دائمة (على سبيل المثال، عند أداء فحص للتقديرات المحاسبية بأثر رجعي).

أ/١٠ من أمثلة الظروف التي يكون من المناسب فيها، وفقًا للفقرة "٨" إعداد توثيق الأعمال المراجعة فيما يتعلق باستخدام الحكم المهني متى كانت الأمور والأحكام المتعلقة بها مهمة، ما يلي:

- الأساس المنطقي لاستنتاج المراقب، عندما ينص متطلب ما، على أنه يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان معلومات أو عوامل معينة، وكان ذلك مهمًا في سياق مهمة معينه.
- أساس استنتاج المراقب بشأن مدى معقولية الأمور التي انطوت على احكام موضوعية التي تمت من قبل الإدارة.
- أساس تقيم ما إذا كان التقدير المحاسبي والافصاحات المتعلقة به معقولة او محرفة طبقًا لإطار التقارير المالية المطبق او
- أساس استنتاجات المراقب حول موثوقية مستند ما عند القيام بأعمال إضافية (مثل الاستفادة من عمل خبير، أو إجراءات طلب المصادقة) استجابة لظروف تم التعرف عليها أثناء المراجعة، وأدت بالمراقب إلى الاعتقاد بأن المستند قد لا يكون موثوقاً.
- عند تطبيق معيار المراجعة (٧٠١) على مراقب الحسابات تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة أو تحديده لعدم وجود أمور رئيسية للمراجعة يلزم الإبلاغ عنها.

أ/١١ قد يرى المراقب أنه من المفيد إعداد ملخص (يُسمى أحيانًا بمذكرة الإنجاز) والاحتفاظ به كجزء من توثيق أعمال المراجعة، يصف فيه الأمور الهامة المحددة أثناء المراجعة وكيفية التعامل معها، أو يضمن فيه إشارات مرجعية لوثائق أخرى داعمة ذات صلة من توثيق أعمال المراجعة التي توفر مثل هذه المعلومات. وقد يسهل وجود مثل هذا الملخص القيام بعمليات فحص وتقص تمتاز بالكفاءة والفاعلية لتوثيق أعمال المراجعة، خاصة في عمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يساعد توثيق أعمال المراجعة إعداد مثل هذا الملخص في مراعاة المراقب للأمور المهمة. وقد يساعد إعداد هذا الملخص أيضًا في النظر فيما إذا كان هناك، في ضوء إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، هدف لأي معيار معين من معايير المراجعة ذات الصلة لم يتمكن المراقب من تحقيقه، مما قد يمنع المراقب من تحقيق الأهداف العامة الخاصة به.

تحديد بنود أو أمور معينة تم اختبارها وتحديد المعد والفاحص (راجع الفقرة "٩")

أ/١٢ يخدم تسجيل الخصائص المعينة عدة أغراض. فعلى سبيل المثال، يمكن ذلك فريق العمل من تحمل المسؤولية عن عمله، ويسهل التحقق من الاستثناءات أو أوجه عدم الاتساق. وتختلف الخصائص المعينة تبعًا لطبيعة إجراء المراجعة والبند أو الأمر الخاضع للاختبار. فعلى سبيل المثال:

- عند اجراء اختبار تفصيلي لأوامر الشراء الصادرة من المنشأة، قد يقوم المراقب بتحديد المستندات التي سيتم اختبارها حسب تواريخها وأرقام أوامر الشراء الفريدة.

- عند الرغبة في اختيار أو فحص جميع البنود التي تتجاوز مبلغًا معينًا في مجتمع عينة ما، قد يسجل المراقب نطاق الإجراء ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال، جميع القيود التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية).
- عند الرغبة في عمل اختيار منتظم لعينة من مجتمع عينة يتألف من مستندات، قد يحدد المراقب المستندات المختارة بتسجيل مصدرها ونقطة البداية والفترات الفاصلة بين كل عينة وأخرى (على سبيل المثال، عينة منتظمة من تقارير الشحن، يتم اختيارها من سجل الشحن للفترة من ١ أبريل حتى ٣٠ سبتمبر، مع تحديد نقطة البداية بالتقرير رقم ١٢٣٤٥، ثم يتم اختيار تقرير بعد كل ١٢٥ تقريرًا.
- عند الرغبة في الاستفسار من عاملين محددين في المنشأة، قد يسجل المراقب تواريخ الاستفسارات وأسماء العاملين ووظائفهم.
- عند الرغبة في الملاحظة، قد يسجل المراقب الآلية أو الأمر الخاضع للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

أ/١٣ يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) أن يقوم المراقب بفحص أعمال المراجعة المنفذة من خلال فحص توثيق أعمال المراجعة ولا يعنى متطلب توثيق من قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة ضرورة احتواء كل ورقة عمل على دليل على الفحص، ولكنه يعني توثيق ماهية أعمال المراجعة التي تم فحصها، والشخص الذي قام بفحصها، وتوقيت الفحص.[٧]

توثيق مناقشات الأمور المهمة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرهم (راجع الفقرة "١٠").

أ/١٤ لا يقتصر التوثيق على السجلات التي يعدها المراقب، ولكنه قد يشمل سجلات مناسبة أخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدها العاملون في المنشأة والتي يوافق عليها المراقب. ومن بين الأشخاص الآخرين الذين قد يناقش المراقب معهم أمورًا مهمة العاملون الآخرون في المنشأة وأطراف خارجية، مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارات مهنية للمنشأة.

توثيق كيفية التعامل مع أوجه عدم الاتساق (راجع الفقرة "١١")

أ/١٥ إن متطلب توثيق كيفية تعامل المراقب مع أوجه عدم الاتساق في المعلومات لا يعني ضمنًا أن المراقب يحتاج إلى الاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو المستبدلة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة (راجع الفقرة "٨")

أ/١٦ بصفة عامة، يعتبر توثيق أعمال المراجعة في المنشآت الصغيرة أقل اتساعًا منه في المنشآت الأكبر. وبالإضافة إلى ذلك، ففي حالة تنفيذ الشريك المسؤول عن المهمة لجميع أعمال المراجعة، فإن التوثيق لن يشمل امورًا ربما كان من الواجب توثيقها فقط لإبلاغها لأعضاء فريق العمل أو توجيههم إليها أو لتوفير أدلة على الفحص الذي أجراء أعضاء آخرون في الفريق (على سبيل المثال، لن تكون هناك أمور يلزم توثيقها بشأن مناقشات الفريق أو الإشراف عليه). ومع ذلك، فإنه على الشريك المسؤول عن المهمة أن يلتزم بالمتطلب الأساسي للفقرة "٨" والمتعلق بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يمكن فهمه من قبل مراجع خبير، حيث قد يخضع توثيق أعمال المراجعة للفحص من قبل أطراف خارجية لأغراض تنظيمية أو غيرها[٨].

أ/١٧ عند القيام بتوثيق أعمال المراجعة، قد يجد مراقب المنشأة الصغيرة أنه من المفيد والأكفأ تسجيل مختلف جوانب المراجعة معًا في مستند واحد، مع إضافة إشارات مرجعية الأوراق العمل الداعمة، عند الاقتضاء. ومن أمثلة الأمور التي قد يتم توثيقها معًا عند مراجعة منشأة صغيرة، فهم المنشأة ورقابتها الداخلية، والاستراتيجية العامة للمراجعة

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "١٧".
[٨] معيار المراجعة رقم (٣٢٠).

وخطة المراجعة، والأهمية النسبية المحددة وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) والمخاطر المقيمة، والأمور المهمة التي تمت ملاحظتها أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

الخروج عن متطلب ذي صلة (راجع الفقرة "١٢")

أ/١٨ تهدف متطلبات معايير المراجعة إلى تمكين المراقب من تحقيق الأهداف المحددة في معايير المراجعة، ومن ثم تحقيق الأهداف العامة للمراقب وبناءً على ذلك، ففي غير الظروف الاستثنائية، تدعو معايير المراجعة إلى الالتزام بكل متطلب ذي صلة في ظل ظروف المراجعة.

أ/١٩ ينطبق متطلب التوثيق فقط على المتطلبات ذات الصلة في ظل الظروف القائمة. ولا يكون المتطلب ذا صلة فقط في الحالتين الآتيتين[٩]:

(أ) إذا لم يكن المعيار بأكمله ذا صلة على سبيل المثال، إذا لم تكن لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، فلن يكون لأي مما ورد في معيار المراجعة (٦١٠) صلة بالمنشأة؛ أو

(ب) إذا كان المتطلب مشروطًا والشرط غير موجود (على سبيل المثال، متطلب تعديل رأي مراقب الحسابات عند العجز عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ولكن مثل هذا العجز غير قائم)[١٠]

الأمور الناشئة بعد تاريخ تقرير المراقب (راجع الفقرة "١٣")[١١]

أ/٢٠ من أمثلة الظروف الاستثنائية الحقائق التي تصبح معروفة للمراقب بعد تاريخ تقرير المراقب، رغم أنها كانت موجودة في ذلك التاريخ، والتي لو كانت معروفة في ذلك التاريخ لأدت إلى تعديل القوائم المالية أو قيام المراقب بتعديل الرأي في تقريره ويتم فحص ما يترتب على ذلك من تغييرات في توثيق أعمال المراجعة وفقًا المسؤوليات الفحص المنصوص عليها في معيار المراجعة (٢٢٠) مع تحمل الشريك المسؤول عن المهمة المسؤولية النهائية عن التغييرات.

جمع ملف المراجعة النهائي (راجع الفقرات "١٤" – "١٦")

أ/٢١ يتطلب معيار مراقبة الجودة (١) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات المراجعة في الوقت المناسب والحد الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادة ٦٠ يومًا بحد أقصى من تاريخ تقرير مراقب الحسابات[١٢].

أ/٢٢ يُعد جمع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ تقرير المراقب عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات مراجعة جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن يمكن أن تطرأ تغييرات على توثيق أعمال المراجعة أثناء عملية الجمع النهائية إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:[١٣]

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل ووضع الإشارات المرجعية إليها.
- التوقيع على استيفاء قوائم التحقق الخاصة بعملية جمع الملف.

---

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "٢٢".
[١٠] معيار المراجعة رقم (٦١٠) الفقرة "٢".
[١١] معيار المراجعة رقم (٥٦٠) الفقرة "١٤".
[١٢] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "١٦".
[١٣] معيار مراقبة الجودة رقم (١) الفقرة "٤٥".

- توثيق أدلة المراجعة التي حصل عليها المراقب، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق العمل قبل تاريخ تقرير المراقب [١٤].

أ/٢٣ يتطلب معيار مراقبة الجودة (١) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بملف المراجعة ولا تقل مدة الاحتفاظ بملف المراجعة عادة عن خمس سنوات من تاريخ تقرير مراقب، أو من تاريخ تقرير مراقب المجموعة[١٥].

أ/٢٤ من أمثلة الظروف التي قد يجد فيها المراقب ضرورة لتعديل التوثيق الموجود لأعمال المراجعة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المراجعة، بعد الانتهاء من عملية جمع. ملف المراجعة النهائي، هو الحاجة إلى توضيح التوثيق الموجود لأعمال المراجعة بسبب ملاحظات تم استلامها خلال متابعة عمليات الفحص التي قامت بها أطراف داخلية أو خارجية [١٦].

[١٤] معيار مراقبة الجودة رقم (١) الفقرة "أ/٥٤".
[١٥] معيار مراقبة الجودة رقم (١) الفقرة "٤٧".
[١٦] معيار مراقبة الجودة رقم (١) الفقرة "أ/١٦".

الملحق

راجع الفقرة (١)

المتطلبات الخاصـــة بتوثيق أعمال المراجعة والواردة في معايير المراجعة الأخرى يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق.

ولا تعد هذه القائمة بديلا عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفســيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة (٢١٠) الفقرات "١٠" – "١٢".
- معيار المراجعة (٢٢٠) الفقرتان "٢٤"، "٢٥".
- معيار المراجعة (٢٤٠) الفقرات "٤٥"، "٤٨".
- معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) الفقرة "٣٠".
- معيار المراجعة (٢٦٠) الفقرة "٢٣".
- معيار المراجعة (٣٠٠) الفقرة "١٢".
- معيار المراجعة (٣١٥) الفقرة "٣٨".
- معيار المراجعة (٣٢٠) الفقرة "١٤".
- معيار المراجعة (٣٣٠) الفقرات "٢٨" – "٣٠".
- معيار المراجعة (٤٥٠) الفقرة "١٥".
- معيار المراجعة (٥٤٠) الفقرة "٢٣".
- معيار المراجعة (٥٥٠) الفقرة "٢٨".
- معيار المراجعة (٦٠٠) الفقرة "٥٠".
- معيار المراجعة (٦١٠) الفقرتان"٣٦"، "٣٧".
- معيار المراجعة (٧٢٠) الفقرة "٢٥".

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٤٠) اصدار ٢٠٢٥

مسؤوليات المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٤٠) اصدار ٢٠٢٥

مسؤوليات المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
خصائص الغش	٢-٣
المسؤولية عن منع الغش واكتشافه	٤-٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
نزعة الشك المهني	١٣-١٥
المناقشة بين أعضاء فريق العمل	١٦
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٧-٢٥
تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها	٢٦-٢٨
الإجراءات لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش	٢٩-٣٤
تقييم أدلة المراجعة	٣٥-٣٨
عدم قدرة مراقب الحسابات على الاستمرار في المهمة	٣٩
الاقرارات المكتوبة	٤٠
الاتصال مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة	٤١-٤٣
التقرير عن الغش لسلطة معينة خارج المنشأة	٤٤
التوثيق	٤٥ -٤٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
خصائص الغش	أ/١-أ/٥
المسؤولية عن منع الغش واكتشافه	أ/٦-أ /٧
نزعة الشك المهني	أ/٨-أ/١٠
المناقشة بين أعضاء فريق العمل	أ/١١-أ /١٢
إجراءات تقدير المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ /١٣-أ /٢٨
تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها	أ/ ٢٩-أ /٣٣
إجراءات مواجهة مخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش	أ /٣٤-أ /٤٩
تقييم أدلة المراجعة	أ/٥٠-أ/٥٤
عدم قدرة المراقب على الاستمرار في المهمة	أ/٥٥-أ/٥٨
الاقرارات المكتوبة	أ/٥٩-أ/٦٠
البلاغات إلى الإدارة والمسئولين عن الحوكمة	أ/٦١-أ/٦٦
الإبلاغ عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة	أ/٦٧-أ/٦٩
الملحق الأول: أمثلة على عوامل خطر الغش أو التدليس	
الملحق الثاني: أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش أو التدليس	
الملحق الثالث: أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش أو التدليس	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٤٠) جنبا الي جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار المصرى للمراجعة مسؤوليات المراقب فيما يتعلق بالغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية ويستفيض على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة رقم (٣١٥) ومعيار المراجعة رقم (٣٣٠).

فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش.

خصائص الغش:

١- قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية إما بسبب غش أو خطأ. والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد.

٢- رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المراقب لأغراض معايير المراجعة هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية. ويوجد نوعان من التحريفات المتعمدة ذات الصلة بالمراقب؛ التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مزيف، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

٣- ورغم أن المراقب قد يشك، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوث غش، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان الغش قد حدث بالفعل. (راجع الفقرات "أ/ ١" –"أ /٧") [١]

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

٤- تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كل من المسئولين عن الحوكمة في المنشأة والإدارة. ومن المهم أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المسئولين عن الحوكمة، بالتشديد على منع الغش، لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه، بما يؤدي إلى إيجاد قناعة لدى الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب. وينطوي ذلك على الالزام بخلق ثقافة قوامها الأمانة والسلوك الأخلاقي، وهو ما يمكن تعزيزه عن طريق الإشراف الفعال من جانب المسئولين عن الحوكمة. ويشتمل إشراف المسئولين عن الحوكمة على النظر في إمكانية تجاوز أدوات الرقابة أو التأثير بأي شكل آخر غير مناسب في آلية القوائم المالية، مثل الجهود التي تبذلها الإدارة من أجل إدارة الأرباح للتأثير على تصورات المحللين بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

مسؤوليات مراقب الحسابات

٥- يعد مراقب الحسابات الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مسؤولاً عن الحصول على تأكد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ. وبسبب الخطر المتأصل لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة.

٦- كما هو موضح في معيار المراجعة رقم (٢٠٠) [٢] فإن الآثار المحتملة للخطر المتأصل للمراجعة تكون كبيرة بشكل خاص في حالة التحريف الناتج عن غش. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الهام والمؤثرالناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على تخطيط متقدم ومنظم بعناية لإخفائه مثل التزوير، أو تعمد عدم تسجيل معاملات، أو تعمد تقديم إفادات مضللة إلى المراقب. وقد يكون اكتشاف مثل محاولات الإخفاء تلك أكثر صعوبة عندما تقترن بالتواطؤ. فالتواطؤ قد يجعل المراقب يعتقد بأن أدلة المراجعة مقنعة عندما تكون في حقيقة الأمر غير صحيحة. وتعتمد قدرة المراقب على اكتشاف الغش على عوامل معينة مثل براعة

[١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرتان "أ/٥٣"، "أ/٥٤"

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/٥٣".

مرتكب الغش، وتكرار التلاعب ومداه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطين في الغش. وفي حين أن المراقب قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحكم المهني، مثل التقديرات المحاسبية، قد حدثت بسبب غش أو خطأ.

٧- وعلاوةً على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف المراقب لتحريف هام ومؤثر ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المراقب لتحريف هام ومؤثر ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يُمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية أو من عرض معلومات مالية مغشوشة أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل الموظفين الآخرين.

٨- عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراقب مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، آخذاً في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ومدركاً لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراقب في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها، وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

٩- قد يتحمل المراقب مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار وفي معايير المراجعة الأخرى، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك: (راجع الفقرة" أ/ ٦")

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ المراقبين الآخرين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لإحدى المجموعات)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراقب، وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان:

١٠- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد اول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

١١- تتمثل أهداف المراقب فيما يلي:

(أ) تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛

(ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتنفيذها؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء المراجعة.

التعريفات

١٢- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **الغش**: تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.

(ب) **عوامل خطر الغش**: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه.

المتطلبات

نزعة الشك المهني

١٣- وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٢٠٠) يجب على مراقب الحسابات أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدركاً لاحتمال أنه قد يوجد تحريف هام ومؤثر بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراقب السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرتين "أ/٨"،"أ/٩").

١٤- ما لم يكن لدى المراقب سبب يدعوه للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل السجلات والوثائق على أنها صحيحة. ولكن إذا تبيّنت حالات أثناء المراجعة جعلت المراقب يعتقد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراقب، فيجب على المراقب إجراء المزيد من التحري. (راجع الفقرة "أ/١٠")

١٥- يجب على المراقب أن يتحرى عن أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المراقب على الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة غير متسقة.

المناقشة بين أعضاء فريق العمل

١٦- يتطلب معيار المراجعة رقم (٣١٥) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق العمل وقيام الشريك المسؤول عن المهمة بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات [٣].

ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق العمل بأن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. (راجع الفقرتين"أ/١١"، "أ/١٢")[٤].

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٧- عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٣١٥)[٥] يجب على المراقب تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات("١٨"-"٢٥") للحصول على معلومات لاستخدامها في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش.

الإدارة والأفراد الأخرين داخل المنشأة

١٨- يجب على المراقب أن يستفسر من الإدارة عما يلي:

(أ) تقييم الادارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل هام ومؤثر بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة هذه الإدارة التقييمات ومداها ومعدل تكرارها؛ (راجع الفقرتين "أ /١٣"، "أ/١٤")

---

[٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٥"

[٤] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "١٧"

[٥] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرات "١٣"-"٢٦"

(ب) آلية الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة وإجراءات مواجهتها، بما في ذلك أي مخاطر معينة من مخاطر الغش قامت الإدارة بتحديدها أو تم لفت نظرها إليها، أو فئات المعاملات أوأرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على خطر الغش؛ (راجع الفقرة "أ /١٥")

(ج) تواصل الإدارة، إن حدث، مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بآلياتها لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها؛

(د) تواصل الإدارة، إن حدث، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

١٩- يجب على المراقب أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. (راجع الفقرات "أ/١٦"–"أ/١٨").

٢٠- بالنسبة للمنشآت التي بها وظيفة للمراجعة الداخلية، يجب على المراقب الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على رأيهم في مخاطر الغش. (راجع الفقرة "أ/١٩").

المسئولون عن الحوكمة

٢١- ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة [٦]، يجب على المراقب التوصل إلى فهم لكيفية ممارسة المسئولين عن الحوكمة لعملية الإشراف على آليات الإدارة الخاصة بتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم للرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. (راجع الفقرات" أ/٢٠"–"أ /٢٢").

٢٢- ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراقب الاستفسار من المسئولين عن الحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتتم هذه الاستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الاستفسارات التي أُرسلت إليها.

العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة المحددة

٢٣- يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم تحديدها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش.

المعلومات الأخرى

٢٤- يجب على المراقب أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر وجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش. (راجع الفقرة "أ/٢٣")

تقييم عوامل خطر الغش

٢٥- يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش، ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش. (راجع الفقرات"أ/٢٤" – "أ /٢٨")

تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها

٢٦- وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٣١٥) يجب على المراقب تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات [٧].

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٣"

[٧] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "٣٠"

٢٧- عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراقب، بناء على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقييم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو التأكيدات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة"٤٨" التوثيق المطلوب عندما يخلص المراقب إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف مهمة المراجعة، وبالتالي عدم تحديده لإثبات الإيرادات كأحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش (راجع الفقرات "أ/٢٩"– "أ/٣١").

٢٨- يجب على المراقب أن يتعامل مع المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يقم بذلك بالفعل، يجب على المراقب أن يتوصل إلى فهم الرقابة ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر (راجع الفقرتين" أ/"٣٢، "أ/٣٣").

إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش

الإجراءات العامة

٢٩- وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٣٣٠) يجب على المراقب تحديد الاجراءات العامة لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى القوائم المالية[٨] (راجع الفقرة" أ/٣٤").

٣٠- عند تحديد الاجراءات العامة لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، يجب على المراقب:

(أ) تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستُوكل إليهم مسؤوليات هامة في المهمة، وتقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش التي ينطوي عليها المهمة؛ (راجع الفقرتين "أ/٣٥"،"أ/٣٦")

(ب) تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مزيف بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛

(ج) تضمين عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة (راجع الفقرة" أ /٣٧").

٣١- إجراءات المراجعة لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى التأكيدات وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٣٣٠) يجب على المراقب تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها للمخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى التأكيدات[٩] (راجع الفقرات" أ /٣٨"–"أ /٤١").

إجراءات المراجعة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

٣٢- تحظى الإدارة بوضع فريد يمكنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مزيفة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذه المخاطر موجودة في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

٣٣- بغض النظر عن تقييم المراقب لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراقب تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق ما يلي:

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٥"

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرة "٦"

(أ) اختبار مدى ملائمة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام، والتسويات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات يجب على المراقب القيام بما يلي:

١- الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية القوائم المالية عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المعتادة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛

٢- اختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛

٣- النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة(راجع الفقرات" أ/٤٥" – "أ/٤٥").

(ب) فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقييم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف الهام والمؤثر بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراقب:

١- تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المضمنة في القوائم المالية، حتى ولو كانت في مفردها معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراقب أن يُعيد تقييم التقديرات المحاسبية ككل؛

٢- إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة (راجع الفقرات" أ/٤٦"–"أ/٤٨").

(ج) فيما يخص المعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير معتادة في ضوء فهم المراقب للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراقب تقييم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي مزيف أو لإخفاء اختلاس الأصول (راجع الفقرة "أ/٤٩").

٣٤- لتحقيق الاستجابة للمخاطر المحددة فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراقب تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه (أي عندما تكون هناك مخاطر إضافية معينة لتجاوزات الإدارة لا تغطيها الإجراءات المنفذة لاستيفاء المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة "٣٣").

تقييم أدلة المراجعة (الفقرة "أ/٥٠")

٣٥- يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم المراقب للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف هام ومؤثر بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل (راجع الفقرة "أ/٥١").

٣٦- عندما يحدد المراقب تحريفاً، يجب عليه تقييم ما إذا كان ذلك التحريف يعد مؤشراً على وجود غش، وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المراقب تقييم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على اقرارات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً (راجع الفقرة "أ/٥٢").

٣٧- إذا حدد المراقب تحريفاً، سواء كان هام ومؤثر أو غير هام ومؤثر، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، وأثر هذا التقييم على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. ويجب على المراقب أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا

كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً (راجع الفقرة "أ/٥٣").

٣٨- إذا تأكد المراقب من أن القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر نتيجة لغش، أو كان غير قادر على استنتاج ذلك، فيجب عليه تقييم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة (راجع الفقرة "أ/٥٤").

عدم قدرة المراقب على الاستمرار في المهمة

٣٩- إذا واجه المراقب ظروفاً استثنائية، نتيجة لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة، فيجب عليه:

(أ) تحديد المسؤوليات المهنية والنظامية المطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المراقب بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛

(ب) النظر في مناسبة انسحابه من المهمة، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ج) في حالة انسحابه:

١- مناقشة الانسحاب من المهمة والأسباب التي دعته للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع المسئولين عن الحوكمة؛

٢- تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية، حول انسحاب المراقب من المهمة وأسباب ذلك. (راجع الفقرات" أ /٥٥" –"أ /٥٨ ")

الاقرارات المكتوبة

٤٠- يجب على المراقب أن يحصل على الاقرارات مكتوبة من الإدارة ومن المسؤلين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم:

(أ) يقرون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛

(ب) أفصحوا للمراقب عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية مُحرفة تحريفاً هام ومؤثر نتيجة للغش؛

(ج) أفصحوا للمراقب عن علمهم بحدوث غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على المنشأة ومتورط فيه:

١- الإدارة؛ أو

٢- الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

٣- أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية؛

(د) أفصحوا للمراقب عن علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة (راجع الفقرتين" أ /٥٩"، "أ /٦٠ ").

الاتصال مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة

٤١- ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الانظمة أو اللوائح، فإن المراقب إذا حدد وجود غش، أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم (راجع الفقرتين "أ/٦١"،"أ/٦٢").

٤٢- ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المراقب إلى وجود، أو اشتبه في وجود غش متورط فيه:

(أ) الإدارة؛ أو

(ب) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو

(ج) أشخاص آخرون، عندما يؤدي الغش إلى تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.

فيجب على المراقب إبلاغ هذه الأمور للمسئولين عن الحوكمة في الوقت المناسب. وفي حالة اشتباه المراقب في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك للمسئولين عن الحوكمة وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة. ويلزم تقديم هذه البلاغات للمسئولين عن الحوكمة.

٤٣- ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (راجع الفقرات "أ/٦١ "،" أ/٦٣-" أ /٦٥") يجب على المراقب أن يبلغ المسئولين عن الحوكمة بأي أمور أخرى ترتبط بالغش، وتُعد، بحسب حكم المراقب، ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع الفقرتين"أ/٦١"، "أ/٦٦")

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة

٤٤- في حالة قيام المراقب بتحديد حدوث غش أو اشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الانظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة: (راجع الفقرات "أ/٦٧"،"أ/٦٩")

(أ) تتطلب منه أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

٤٥- يجب على المراقب أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة [١٠]، فيما يتعلق بفهم المراقب للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٣١٥)[١١] ما يلي:

(أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العمل، فيما يتعلق بقابلية تعرّض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش؛

(ب) المخاطر المحددة والمقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى القوائم المالية ومستوى التاكيد.

٤٦- يجب على المراقب أن يضمن ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق بإجراءاته تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٣٣٠) [١٢]:

---

[١٠] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرة" أ/ ٦"

[١١] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة"٣٨"

[١٢] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٢٨"

(أ) الاجراءات العامة للمخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى التأكيدات؛

(ب) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة للرقابة.

٤٧- يجب على المراقب ان يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمسئولين عن الحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم.

٤٨- إذا خلص المراقب إلى أن الافتراض المسبق بوجود خطر تحريف هام ومؤثر بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف المهمة، فيجب على المراقب أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الاستنتاج.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

خصائص الغش (راجع الفقرة "٣")

أ/١ ينطوي الغش، سواء كان تقريراً مالياً ينطوى على غش أو إختلاساً لأصول، على دوافع أو ضغوط لارتكابه، وفرص متصورة لارتكابه، وبعض التبرير المنطقي لفعل ذلك. فعلى سبيل المثال:

- قد تتولد الدوافع أو الضغوط لإعداد تقرير مالي ينطوى على غش عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط، من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية، خاصة إذا كانت التبعات المترتبة على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف المالية كبيرة. وبالمثل، قد يتولد لدى الأفراد الدافع لاختلاس الأصول، على سبيل المثال، بسبب عيشهم في مستوى يتجاوز إمكانياتهم.
- تظهر الفرص المتصورة لارتكاب غش عندما يعتقد الفرد أن بإمكانه تجاوز الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بسبب وجود الفرد في موضع ثقة أو علمه بأوجه قصور معينة في الرقابة الداخلية.

قد يتمكن الأفراد من إيجاد مبرر منطقي لارتكاب فعل ينطوي على غش. فبعض الأفراد يكون لديهم موقف سلوكي أو شخصي أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب فعل غير أمين بشكل متعمد وعن علم. ومع ذلك، فإن بعض الأشخاص الشرفاء قد يرتكبون حالات غش في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كبيرة لارتكابها.

أ/٢ تنطوي القوائم المالية المزيفة على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها. وقد يكون السبب في ذلك محاولات الإدارة لإدارة الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة أو بتعديل غير مناسب لافتراضات الإدارة أو تغييرات في اجتهاداتها. وقد تزيد هذه التصرفات بسبب الضغوط والدوافع إلى الحد الذي يؤدي إلى إعداد تقرير مالي ينطوى على غش. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تتسبب الضغوط لتلبية التوقعات السوقية أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء في قيام الإدارة باتخاذ مواقف متعمدة تؤدي إلى إعداد تقرير مالي ينطوى على غش عن طريق التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، قد يتوفر لدى الإدارة الدافع لتقليل الأرباح بشكل هام ومؤثر رغبة في تخفيض الضريبة، أو تضخيم الأرباح رغبة في الحصول على تمويل بنكي.

أ/٣ تنتج القوائم المالية المزيفة عن طريق ما يلي:

- التلاعب، أو طمس الحقائق (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أُعدت على أساسها القوائم المالية.
- إساءة عرض القوائم المالية، أو الإغفال المتعمد لأحداث أو معاملات أو معلومات مهمة أخرى من القوائم المالية.
- سوء التطبيق المتعمد للمعايير المحاسبية فيما يتعلق بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

أ/٤ غالباً ما تنطوي القوائم المالية المنطوية على غش على تجاوز الإدارة للرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية. ومن الممكن أن ترتكب الإدارة الغش من خلال تجاوزها للرقابة بشكل متعمد باستخدام أساليب مختلفة مثل ما يلي:

- تسجيل قيود يومية وهمية، وبخاصة في نهاية الفترة المحاسبية، للتلاعب في النتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات وتغيير الاجتهادات المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات بشكل غير مقبول.
- حذف الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال فترة التقرير من القوائم المالية، أو تقديم أو تأخير إثباتها.
- حذف أو حجب أو تحريف الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المعمول به، أو الإفصاحات التي تُعد ضرورية لتحقيق العرض العادل.

- إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
- التورط في معاملات معقدة يتم هيكلتها بغرض إساءة عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط ذات العلاقة بالمعاملات المهمة وغير المعتادة.

أ/٥ يشمل إختلاس الاصول سرقة أصول المنشأة، وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير هام ومؤثر. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها. ويُمكن أن يتم اختلاس الأصول بطرق مختلفة، من بينها:

- اختلاس المقبوضات (على سبيل المثال، اختلاس المتحصلات من حسابات العملاء والمدينون أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعدامها إلى حسابات بنكيه خاصة).
- سرقة أصول مادية أو ملكية فكرية (على سبيل المثال، سرقة المخزون للاستعمال الشخصي أو لبيعه، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بالإفصاح له عن بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- التسبب في قيام المنشأة بدفع ثمن سلع وخدمات دون استلامها (على سبيل المثال، المدفوعات لموردين وهميين، والرشاوي التي يدفعها الموردون لمندوبي مشتريات الشركة مقابل تضخيم الأسعار، والمدفوعات لموظفين وهميين).
- استخدام أصول المنشأة لأغراض شخصية (على سبيل المثال، استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).
- ويكون اختلاس الأصول مقترناً في الغالب بسجلات أو مستندات غير حقيقية أو مضللة بهدف إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

مسؤوليات المراقب (راجع الفقرة "٩")

أ/٦ قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة أن يقوم المراقب بتنفيذ إجراءات إضافية واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة أن يقوم المراقب باتخاذ خطوات للتعامل مع لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ تصرفات إضافية. وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى المراقبيين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك إلى الشريك المسؤول عن مهمة المجموعة، أو المراجعين المختصين أو المراقبين الآخرين الذين ينفذون أعمالاً ضمن المجموعة لأغراض أخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٧ قد تتحدد مسؤوليات المراقب في القطاع العام فيما يتعلق بالغش بموجب الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى المطبقة على منشآت القطاع العام، أو قد يتم تغطيتها بشكل منفصل في التكليف الرسمي الصادر لمراقب الحسابات. وتبعاً لذلك، قد لا تقتصر مسؤوليات المراقب في القطاع العام على النظر في مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر للنظر في مخاطر الغش.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرات ("١٣"-"١٥")

أ/٨ يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني تساؤل مستمر فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحي بوجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم

استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة على إعدادها والحفاظ عليها، عند الاقتضاء. وبسبب خصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراقب تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش.

أ/٩ رغم أنه لا يُتوقع من المراقب أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمسئولين عن الحوكمة، إلا أن ممارسة المراقب لنزعة الشك المهني تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغير في الظروف.

أ/١٠ نادراً ما يستلزم تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التحقق من صحة المستندات، كما إن المراقب غير مدرب ليكون، ومن غير المتوقع أن يكون، خبيراً في التحقق من صحة المستندات[١٣]. ولكن إذا تبيّنت للمراقب حالات أثناء المراجعة دعته إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراقب، فقد يكون من بين الإجراءات التي من الممكن اتخاذها لإجراء المزيد من التحري ما يلي:

- المصادقة المباشرة من طرف ثالث.
- الاستعانة بعمل خبير لتقييم موثوقية المستند.
- المناقشة بين أعضاء فريق العمل (راجع: الفقرة "١٦")

أ/١١ إن مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش مع فريق العمل:

- تمنح أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة الفرصة لعرض وجهة نظرهم بخصوص كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات.
- تمكن المراقب من النظر في الاجراءات المناسبة لمواجهة تلك القابلية، وتحديد أي من أعضاء فريق العمل سيتولى القيام بإجراءات مراجعة معينة.
- تسمح للمراقب بتحديد كيفية مشاركة نتائج إجراءات المراجعة بين فريق العمل، وكيفية التعامل مع أي مزاعم ترد للمراقب بشأن حدوث غش.

أ/١٢ قد تتضمن المناقشة أموراً مثل:

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق العمل حول الكيفية التي يعتقدون أن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (بما في ذلك كل قائمة وإفصاح) قد تكون معرضة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات، وكيف يُمكن للإدارة إعداد قوائم مالية تنطوي على غش وإخفاء هذا الغش، وكيف يُمكن اختلاس أصول المنشأة.
- النظر في الظروف التي قد تشير إلى إدارة الأرباح والممارسات التي ربما تكون الإدارة قد لجأت إليها لإدارة الأرباح والتي أدت إلى إنتاج تقرير مالي ينطوي على غش.
- النظر في خطر قيام الإدارة بمحاولة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الهامة والمؤثرة أو عن طريق استخدام لغة غير واضحة أو غامضة).
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المنشأة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على الإدارة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، وتوفر الفرصة لارتكاب الغش، وتشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن الإدارة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم القدرة على الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للاختلاس.

---

[١٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/٤٩"

- النظر في أي تغيرات غير معتادة وغير مبررة، نمت إلى علم فريق العمل، في السلوك أو المستوى المعيشي للإدارة أو الموظفين.
- التأكيد على أهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة طوال عملية المراجعة بشأن احتمال وجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش.
- النظر في أنواع الظروف التي، إن وجدت، قد تشير إلى احتمال حدوث غش.
- النظر في كيفية إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- النظر في إجراءات المراجعة التي قد يتم اختيارها للاستجابة لقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، وما إذا كانت هناك أنواع معينة من تلك الإجراءات أكثر فاعلية من غيرها.
- النظر في أي مزاعم تنمو إلى علم المراقب بوجود غش.
- النظر في خطر تجاوز الإدارة للرقابة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الاستفسارات من الإدارة

تقييم الإدارة لخطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش (راجع الفقرة "١٨(أ)")

أ/١٣ تتحمل الإدارة المسؤولية عن الرقابة الداخلية في المنشأة وعن إعداد القوائم المالية. وبناء عليه، فإنه من المناسب للمراقب أن يستفسر من الإدارة عن تقييمها لخطر الغش و الرقابة المطبقة لمنعه واكتشافه. وقد تتباين طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر وأدوات الرقابة من منشأة لأخرى. ففي بعض المنشآت، قد تقوم الإدارة بتقييمات تفصيلية على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وفي البعض الآخر، قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيماً وأقل تكراراً. وتُعد طبيعة تقييم الإدارة، ومدى هذا التقييم وتكراره، ذا صلة بفهم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدم قيام الإدارة بتقييم خطر الغش مؤشراً في بعض الظروف على عدم الاهتمام الذي توليه الإدارة للرقابة الداخلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/١٤ قد يكون تقييم الإدارة في بعض المنشآت، خاصة المنشآت الصغيرة، منصباً على المخاطر المرتبطة بغش الموظفين أو إختلاس الأصول.

آلية الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها (راجع الفقرة" ١٨(ب)")

أ/١٥ في حالة امتلاك المنشأة لأكثر من موقع عمل، فقد تتضمن آليات الإدارة مستويات مختلفة لمتابعة المواقع التشغيلية، أو قطاعات الأعمال. وقد تقوم الإدارة أيضاً بتحديد مواقع تشغيلية أو قطاعات أعمال معينة من المحتمل أن يزيد فيها خطر حدوث الغش.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع الفقرة "١٩")

أ/١٦ قد توفر استفسارات المراقب من الإدارة معلومات مفيدة بخصوص مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتج عن غش الموظفين. ومع ذلك، فإن مثل تلك الاستفسارات من غير المحتمل أن توفر معلومات ذات فائدة فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتج عن غش الإدارة. ومن ثم، فإن الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة قد يوفر للأفراد الفرصة لإبلاغ المراقب بمعلومات قد لا يوجد سبيل آخر للإبلاغ بها.

أ/١٧ ومن أمثلة الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين قد يوجه إليهم المراقب استفسارات عن وجود غش، أو الاشتباه في وجوده:

- العاملون في العمليات التشغيلية، غير المشاركين بشكل مباشر في آلية القوائم المالية.
- الموظفون في مختلف مستويات السلطة.
- الموظفون المشاركون في إنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير المعتادة ومن يشرفون عليهم أو يتولون متابعتهم.
- المستشار القانوني داخل المنشأة.
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.
- الشخص أو الأشخاص المكلفين بالتعامل مع المزاعم بحدوث غش.

أ/١٨ تكون الإدارة في الغالب في أفضل وضع يتيح لها ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فقد يرى المراقب ضرورة لتأييد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى، عند تقييم تلك الردود مع التحلي بنزعة الشك المهني.

الاستفسار من المراجعة الداخلية (راجع الفقرة "٢٠ ")

أ/١٩ يحدد معيار المراجعة رقم (٣١٥) ومعيار المراجعة رقم (٦١٠) متطلبات ويقدمان إرشادات ذات صلة بمراجعة تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة مراجعة داخلية[١٤]. وللوفاء بمتطلبات هذين المعيارين في سياق الغش، قد يستفسر المراقب عن أنشطة بعينها لهذه الوظيفة، تشمل على سبيل المثال:

- الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون خلال العام، إن وجدت، لاكتشاف الغش.
- ما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرض لأي نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.

التوصل إلى فهم للدور الإشرافي الذي يمارسه المسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "٢١")

أ/٢٠ يشرف المسئولون عن الحوكمة على أنظمة المنشأة الخاصة بمتابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالأنظمة. وفي الكثير من الدول، تمتاز ممارسات حوكمة الشركات بتطورها، ويؤدي المسئولون عن الحوكمة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الغش والرقابة الداخلية ذات الصلة[١٥].

وحيث إن مسؤوليات المسئولين عن الحوكمة وكذلك الإدارة قد تختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى، فمن الأهمية بمكان أن يفهم المراقب مسؤوليات كل منهم حتى يتمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعنيون.

أ/٢١ قد يوفر فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المسئولون عن الحوكمة الرؤية المطلوبة بشأن قابلية تعرض المنشأة لغش من جانب الإدارة، ومدى كفاية الرقابة الداخلية على مخاطر الغش، وكفاءة الإدارة ونزاهتها.

ويمكن للمراقب أن يتوصل إلى هذا الفهم بأكثر من طريقة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشات بهذا الخصوص، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المسئولين عن الحوكمة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٢٢ في بعض الحالات، يشارك جميع المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة. وهذا هو الوضع في المنشآت الصغيرة، حيث يوجد مالك واحد يدير المنشأة ولا يوجد لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، لا يُتخذ عادةً أي تصرف من جانب المراقب، حيث لا يوجد إشراف مستقل عن الإدارة.

---

[١٤] معيار مراجعة رقم (٣١٥) الفقرتين ١٤(أ) و(٢٦)، ومعيار المراجعة (٦١٠)

[١٥] يناقش معيار المراجعة (٢٦٠) في الفقرات ("أ/١"-"أ/٨") مسألة الأشخاص الذين يتواصل معهم المراقب عندما يكون هيكل الحوكمة في المنشأة غير محدد بشكل جيد.

النظر في المعلومات الأخرى (راجع الفقرة "٢٤")

٢٣/أ بالإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، قد تساعد المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها عن المنشأة وبيئتها في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش. وقد توفر المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة معلومات تساعد في التعرف على تلك المخاطر.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها من آليات قبول المراقب للعميل والحفاظ على العلاقة معه، والخبرة المكتسبة من أداء مهام أخرى للمنشأة، على سبيل المثال مهام فحص المعلومات المالية الأولية، قد تكون ملائمة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش.

تقييم عوامل خطر الغش (راجع الفقرة "٢٥")

٢٤/أ قد يكون من الصعب اكتشاف الغش نظراً لأنه عادةً ما يتم إخفاؤه. ومع ذلك، فقد يستطيع المراقب تحديد أحداث أو حالات تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه (عوامل خطر الغش). فعلى سبيل المثال:

- الحاجة إلى تلبية توقعات أطراف ثالثة، من أجل الحصول على تمويل إضافي ببيع حقوق الملكية، قد يولّد ضغوطاً لارتكاب الغش؛
- منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أرباح غير واقعية قد يولد حافزاً لارتكاب الغش؛
- بيئة الرقابة غير الفعالة قد تهيئ الفرصة لارتكاب الغش.

٢٥/أ ليس من السهولة ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها. فأهمية هذه العوامل تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً.

وبعض تلك العوامل يكون موجوداً داخل المنشآت، لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر التحريف الهام والمؤثر. وبناء عليه، فإن تقرير وجود أي من تلك العوامل وما إذا كان سيتم أخذه في الحسبان عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية بسبب الغش يتطلب ممارسة الحكم المهني.

٢٦/أ يتضمن الملحق الأول أمثلة على عوامل خطر الغش المتعلقة بالتقرير المالي المنطوى على غش إختلاس الأصول. وقد تم تصنيف هذه الأمثلة التوضيحية لعوامل الخطر على أساس الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي:

- وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش؛
- وجود فرصة متصورة لارتكاب الغش؛
- القدرة على تبرير التصرف المنطوي على غش.

وقد لا تكون عوامل الخطر التي تُعد انعكاساً لموقف سلوكي يسمح بتبرير التصرف المنطوي على غش قابلة للملاحظة من قبل المراقب. ومع ذلك، قد يصبح المراقب على دراية بوجود مثل تلك المعلومات. وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش الموضحة في الملحق الأول تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف التي قد يواجهها المراقبون، إلا أنها ليست سوى أمثلة وقد توجد عوامل خطر أخرى.

٢٧/أ إن لحجم المنشأة ومدى تعقُّدها وخصائص الملكية فيها تأثير كبير على النظر في عوامل خطر الغش ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت الكبيرة، قد توجد عوامل تحد عادةً من تصرفات الإدارة غير السليمة، مثل:

- الإشراف الفعّال الذي يمارسه المسئولون عن الحوكمة.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فعّالة.
- وجود قواعد سلوك مهني مكتوبة ومطبقة.

وعلاوة على ذلك، فإن عوامل خطر الغش التي تؤخذ في الحسبان على المستوى التشغيلي لقطاعات الأعمال قد توفر وجهات نظر مختلفة عند مقارنتها بتلك التي يتم التوصل إليها عند النظر في عوامل خطر الغش على مستوى المنشأة ككل.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٢٨ قد لا تنطبق معظم أو كل الاعتبارات المذكورة أعلاه في حالة المنشآت الصغيرة، أو قد تكون أقل صلة. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد بالمنشآت الصغيرة قواعد مكتوبة للسلوك المهني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة. إن هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشأة الصغيرة لا يعني أو يشير، في حد ذاته، إلى إخفاق الإدارة في إبداء والإعلان عن الموقف السلوكي المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وآلية القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، يمكن لضرورة الحصول على إذن الإدارة أن يعوض عن قصور أدوات الرقابة وأن يحد من خطر الغش من جانب الموظفين.

ومع ذلك، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد يؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة الداخلية حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.

تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها

مخاطر الغش في إثبات الإيرادات (راجع الفقرة "٢٧")

أ/٢٩ ينتج التحريف الهام والمؤثر الذي يسبب القوائم المالية المحرفة بسبب الغش من حيث إثبات الإيرادات، غالباً، من المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الإثبات المبكر للإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد ينتج أيضاً من تخفيض الإيرادات، على سبيل المثال من خلال تأجيل إثبات الإيرادات بطريقة غير سليمة إلى فترة لاحقة.

أ/٣٠ قد تكون مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في بعض المنشآت أكبر منها في منشآت أخرى. فعلى سبيل المثال، قد توجد ضغوط على الإدارة أو دوافع لديها لإعداد القوائم المالية المحرفة بسبب الغش من خلال إثبات الإيرادات على نحو غير سليم في حالة المنشآت المقيدة عندما يُقاس الأداء، على سبيل المثال، من حيث النمو في الإيرادات أو الأرباح للعام الحالي مقارنة بالعام السابق. وبالمثل، وعلى سبيل المثال، قد تزيد مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في حالة المنشآت التي يتحقق فيها جزء كبير من الإيرادات من خلال المبيعات النقدية.

أ/٣١ قد يكون الافتراض المسبق بوجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات افتراضاً مردوداً. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراقب إلى عدم وجود خطر للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات في حالة وجود نوع واحد من معاملات الإيراد البسيطة، مثل الإيراد الناتج عن تأجير وحدة عقارية واحدة.

تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها، وفهم الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (راجع الفقرة "٢٨")

أ/٣٢ قد تقوم الإدارة باجتهادات بشأن طبيعة ومدى الرقابة التي اختارت تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي رأت افتراض وجودها[١٦]. وعند تحديد الرقابة التي يجب تطبيقها لمنع الغش واكتشاف حدوثه، فإن الإدارة تأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة باحتمال أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر نتيجة للغش. وفي هذا الإطار، قد تستنتج الإدارة أنه من غير الفعّال من حيث التكلفة تطبيق رقابة معينة والإبقاء عليها فيما يتعلق بتخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش.

أ/٣٣ ولهذا، فمن المهم للمراقب أن يفهم الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه. وعند القيام بذلك، قد يعلم المراقب على سبيل المثال أن الإدارة قد اختارت عن قصد قبول المخاطر المرتبطة بعدم الفصل في الواجبات. وقد تكون المعلومات الناتجة من هذا الفهم مفيدة أيضاً في تحديد عوامل خطر الغش التي قد تؤثر على تقييم المراقب لمخاطر احتواء القوائم المالية على تحريف هام ومؤثر بسبب الغش.

---

[١٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٢٤" من الملحق الثالث

إجراءات مواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش[١٧]

الاجراءات العامة (راجع الفقرة"٢٩")

أ/٣٤ يشتمل عادةً تحديد الاجراءات العامة لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على النظر في كيف أن أداء المراجعة بوجه عام يمكن أن يعكس قدراً زائداً من ممارسة نزعة الشك المهني، على سبيل المثال، من خلال:

- زيادة الحساسية عند اختيار طبيعة ومدى الوثائق المطلوب التحقق منها للتثبت من المعاملات الجوهرية.
- الإدراك المتزايد لضرورة التأكد من صحة التفسيرات والإفادات المقدمة من الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.

كما تتضمن المزيد من الاعتبارات العامة بخلاف الإجراءات الخاصة المخطط لها؛ وتشمل هذه الاعتبارات الأمور المذكورة في الفقرة "٣٠" والتي سيتم تناولها في الفقرات أدناه.

تعيين العاملين والإشراف عليهم (راجع الفقرة "٣٠ (أ)")

أ/٣٥ قد يواجهه المراقب للمخاطر المحددة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، على سبيل المثال عن طريق تعيين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات ومعارف خاصة، مثل الخبراء في البحث الجنائي وتقنية المعلومات، أو عن طريق تعيين أفراد أكثر خبرة لأداء المهمة.

أ/٣٦ يعكس مدى الإشراف تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، وكفاءات أعضاء فريق العمل القائمين بالعمل.

عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة (راجع الفقرة "٣٠(ج)")

أ/٣٧ يعتمد إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها من الأمور المهمة، إذ قد يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة ولديهم معرفة بإجراءات المراجعة التي تتم عادةً في مهام أكثر قدرة على إخفاء القوائم المالية التي تحتوي على غش. ويمكن تحقيق ذلك، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- تطبيق الإجراءات التحقيقة على أرصدة حساب وتاكيدات مختارة ما كان ليتم اختبارها في ظروف أخرى بسبب أهميتها النسبية أو خطرها.
- تعديل توقيت إجراءات المراجعة عما هو متوقع.
- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات.
- القيام بإجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع لا يتم الإعلان عنها.

إجراءات المراجعة لمواجهة المخاطر المقيّمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى التاكيدات (راجع الفقرة "٣١")

أ/٣٨ قد تشتمل اجراءات المراقب لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى التاكيدات على تغيير لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بالطرق الآتية:

- قد تحتاج طبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراقب إلى التغيير من أجل الحصول على أدلة مراجعة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة أو للحصول على المزيد من المعلومات المؤيّدة. وقد يؤثر هذا على كل من نوعية إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والتأليف فيما بينها. فعلى سبيل المثال:
- قد تصبح الملاحظة أو الفحص المادي لأنواع معينة من الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المراقب استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لجمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في حسابات مهمة أو في ملفات المعاملات الإلكترونية.

---

[١٧] معيار المراجعةرقم (٣١٥) الفقرة "٢٤" من الملحق الثالث

- قد يصمم المراقب إجراءات للحصول على المزيد من المعلومات المؤيّدة. فعلى سبيل المثال، إذا تبيّن لمراقب الحسابات أن الإدارة واقعة تحت ضغوط لتلبية توقعات تتعلق بالأرباح، فلربما ارتبط بذلك خطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات بيع تتضمن شروطاً تحول دون إثبات الإيرادات أو عن طريق إعداد فواتير البيع قبل التسليم. ففي هذه الظروف، يمكن للمراقب أن يقوم، على سبيل المثال، بإعداد مصادقات خارجية ليس لمجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخها وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يجد المراقب أنه من الفعّال تدعيم تلك المصادقات الخارجية بالاستفسار من أفراد ليسوا على علاقة بالجوانب المالية داخل المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.
- قد تنشأ حاجة إلى تعديل توقيت الإجراءات التحقيقية. إذ قد يخلص المراقب إلى أن تنفيذ اختبارات التحقق في نهاية الفترة، أو بالقرب من نهايتها، أفضل لمواجهة الخطر المقيم للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش. وقد يخلص المراقب إلى أنه في ظل المخاطر المقيمة لوجود تحريف أو تلاعب متعمد، فإن إجراءات المراجعة المنفذة لسحب استنتاجات المراجعة من تاريخ أولي حتى نهاية الفترة قد لا تكون فعّالة. وفي المقابل، وبسبب أن تحريفاً متعمداً - على سبيل المثال تحريف ينطوي على إثبات غير سليم للإيرادات- ربما يكون قد بدأ في فترة أولية، فيمكن للمراقب أن يختار تطبيق الإجراءات الأساس على المعاملات التي تمت مبكراً في فترة التقرير أو طوال الفترة.
- يعكس مدى الإجراءات المطبقة تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك، قد تساعد أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب على إجراء اختبارات أكثر عمقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع كامل بدلاً من اختبار عينة.

أ/٣٩ إذا حدد المراقب وجود خطر تحريف هام ومؤثر بسبب الغش يؤثر على كميات المخزون، فقد تساعد معاينة سجلات المخزون بالمنشأة في التعرف على المواقع أو العناصر التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. وقد يؤدي مثل هذا الفحص إلى اتخاذ قرار بملاحظة جرد المخزون في مواقع معينة دون إعلان مسبق أو القيام بتنفيذ عملية الجرد في جميع المواقع في نفس الوقت.

أ/٤٠ قد يحدد المراقب وجود خطر للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش يؤثر في عدد من الحسابات والتاكيدات. وقد يشمل ذلك تقييم الأصول، والتقديرات المتعلقة بمعاملات معينة (مثل عمليات الاستحواذ، أو إعادة الهيكلة، أو استبعاد أحد قطاعات الأعمال)، والالتزامات الأخرى المهمة المستحقة (مثل معاش التعاقد أونظم مزايا ما بعد التوظيف الأخرى، أو التزامات الإصلاح البيئي). وقد يتعلق الخطر أيضاً بتغيرات مهمة في الافتراضات المتعلقة بتقديرات متكررة.
وقد تساعد المعلومات التي يتم جمعها من خلال فهم المنشأة وبيئتها المراقب في تقويم مدى معقولية التقديرات والاجتهادات الأساسية والافتراضات التي قامت بها الإدارة. وقد يوفر أيضاً الفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات مماثلة قامت بها الإدارة وطبقتها في فترات سابقة رؤية عن مدى معقولية الاجتهادات والافتراضات الداعمة لتقديرات الإدارة.

أ/٤١ يتضمن الملحق الثاني أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، بما في ذلك تلك التي توضح إدخال عنصر المفاجأة. ويتضمن الملحق أمثلة للاجراءات الخاصة بتقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن كل من القوائم المالية المزيفة، بما في ذلك قوائم مالية تنطوي على غش الناتج عن إثبات الإيرادات، وإختلاس الاصول.

إجراءات المراجعة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة للرقابة

قيود اليومية والتسويات الأخرى (راجع الفقرة "٣٣ (أ)")

أ/٤٢ غالباً ما ينطوي التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية بسبب الغش على تلاعب في آلية القوائم المالية عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها. وقد يحدث ذلك طوال العام أو في نهاية الفترة، أو بإجراء الإدارة لتعديلات تتعلق بمبالغ تظهر في القوائم المالية لا تعكسها قيود يومية، على سبيل المثال من خلال التعديلات وعمليات إعادة التصنيف المرتبطة بالتجميع.

لأغراض المراجعة، يُقصد بالفترة الأولية الفترة التي يقوم فيها المراقب ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية، وقبل إعداد الإدارة للقوائم المالية.

أ/٤٣ وبالإضافة إلى ذلك، فإن أخذ المراقب في الحسبان لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بتجاوز غير مقبول للرقابة على قيود اليومية يُعد أمراً مهماً لأن الرقابة والآليات الآلية قد تحد من خطر حدوث خطأ غير متعمد ولكنها لا تقضي على خطر التجاوز غير المقبول من جانب الأفراد للآليات الآلية، على سبيل المثال عن طريق تغيير المبالغ التي ترحل بشكل تلقائي إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام القوائم المالية. وعلاوة على ذلك، ومتى تم استخدام تقنية المعلومات لنقل المعلومات بشكل تلقائي، فقد لا توجد سوى أدلة محدودة واضحة، أو قد لا توجد أدلة على الإطلاق، على حدوث مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.

أ/٤٤ عند تحديد واختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى لاختبارها وتحديد الطريقة المناسبة لاختبار الداعم الاساسى للبنود المختارة، فإن الأمور التالية تكون ذات أهمية:

- تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش - إن وجود عوامل خطر الغش والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء قيام المراقب بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش قد يساعد المراقب في تحديد فئات معينة من قيود اليومية والتسويات الأخرى التي ينبغي عليه اختبارها.
- الرقابة التي تم تطبيقها على قيود اليومية والتسويات الأخرى - إن الرقابة الفعّالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتسويات الأخرى قد تحد من مدى اختبارات التحقق اللازمة، شريطة أن يكون المراقب قد اختبر فاعلية تشغيل الرقابة.
- آلية القوائم المالية للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها - تنطوي المعالجة الروتينية للمعاملات في الكثير من المنشآت على مجموعة من الخطوات والإجراءات اليدوية والآلية. وبالمثل، فإن معالجة قيود اليومية والتسويات الأخرى قد تتضمن رقابة وإجراءات يدوية وآلية. وعند استخدام تقنية المعلومات في آلية القوائم المالية، فإن قيود اليومية والتسويات الأخرى قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني.
- خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى تنطوى على غش غالباً ما تتصف قيود اليومية أو التعديلات الأخرى غير المناسبة بخصائص فريدة مميّزة لها. ومن بين هذه الخصائص (أ) إجراء قيود لحسابات غير ذات علاقة أو غير معتادة أو نادرة الاستخدام، أو (ب) إجراء قيود بواسطة أفراد لا يقومون عادةً بإجراء قيود اليومية، أو(ج) تسجيل قيود في نهاية الفترة أو ما بعد الإقفال بشرح أو تفسير مقتضب، أو بدون شرح أو تفسير، أو (د) إجراء قيود إما قبل إعداد القوائم المالية أو أثنائها، دون أن يكون لها أرقام حسابات، أو (هـ) احتواء القيود على أرقام مقربة أو تنتهي بارقام ثابتة.
- طبيعة الحسابات وتعقيدها - قد يتم تطبيق قيود اليومية أو التعديلات غير المناسبة على حسابات (أ) تحتوي على معاملات معقدة وغير معتادة في طبيعتها، أو (ب) تحتوي على تقديرات مهمة وتعديلات مهمة في نهاية الفترة، أو (ج) كانت عرضة لتحريفات في الماضي، أو (د) لم تتم تسويتها في الوقت المناسب أو تتضمن اختلافات لم تتم تسويتها، أو (هـ) تحتوي على معاملات بين شركات المجموعة، أو (و) خلافاً لما سبق، ترتبط بخطر محدد لتحريف هام ومؤثر بسبب الغش. وعند مراجعة منشأة لديها مواقع أو مكونات عدة، يجب النظر في مدى الحاجة لاختيار قيود يومية من مواقع متعددة.

- قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المعالجة خارج مسار العمل الطبيعي - قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لنفس مستوى الرقابة الداخلية الذي تخضع له قيود اليومية التي تُستخدم بشكل متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية التي تتم شهرياً.

أ/٤٥ يمارس المراقب حكمه المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى. ومع ذلك، ونظراً لأن قيود اليومية والتسويات الأخرى تنطوى على غش غالباً ما تتم في نهاية الفترة المالية، فإن الفقرة "٣٣(أ)(٢)" تتطلب من المراقب اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية بسبب الغش يمكن أن تحدث طوال الفترة، وقد تتضمن جهوداً مكثفة لإخفاء كيفية ارتكاب الغش، فإن الفقرة "٣٣(أ)(٣)" تتطلب من المراقب أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى طوال الفترة.

التقديرات المحاسبية (راجع الفقرة "٣٣ (ب)")

أ/٤٦ يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة القيام بعدد من الاجتهادات أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية المهمة، والقيام بمتابعة مدى معقولية تلك التقديرات بشكل مستمر. وينتج القوائم المالية ينطوى على غش غالباً عن تحريف متعمد للتقديرات المحاسبية. ويمكن أن يتم ذلك، على سبيل المثال، عن طريق تقدير جميع المخصصات أو الاحتياطيات بأقل من قيمتها الحقيقية أو بأكثر منها بنفس الأسلوب إما لتقليل الأرباح على مدار فترتين محاسبيتين أو أكثر، أو لتحقيق مستوى مستهدف من الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق التأثير على تصوراتهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

أ/٤٧ إن الغرض من إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة التي يظهر أثرها في القوائم المالية للعام السابق هو تحديد ما إذا كانت هناك أية إشارة إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وليس الغرض التشكيك في الأحكام المهنية للمراقب في السنة السابقة، والتي تمت في ضوء ما توفر له من معلومات في ذلك الوقت.

أ/٤٨ يتطلب معيار المراجعة رقم (٥٤٠) أيضاً إجراء فحص بأثر رجعي كإجراء لتقييم المخاطر للحصول على معلومات عن مدى فاعلية آليات الإدارة لإجراء التقديرات في الفترة السابقة، وعلى أدلة مراجعة بشأن نتيجة التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة، أو عند ما يكون ممكنا، إعادة التقدير اللاحق لهذه التقديرات، عندما تكون تلك الأدلة ذات الصلة بإجراء التقديرات المحاسبية خلال الفترة الحالية، وعلى أدلة مراجعة لأمور قد يكون من الضروري الإفصاح عنها في القوائم المالية، مثل عدم تأكد التقدير. ومن الناحية العملية، فإن فحص المراقب للاجتهادات والافتراضات التي قامت بها الإدارة للتحقق من صور التحيز التي يمكن أن تمثل خطراً لوجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش وفقاً لهذا المعيار، يمكن القيام به بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٥٤٠).

المبرر التجاري للمعاملات المهمة (راجع الفقرة "٣٣ (ج)")

أ/٤٩ من بين المؤشرات التي قد تدل على احتمال الدخول في معاملات هامة خارج مسار العمل الطبيعي أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى، بغية إعداد قوائم مالية تنطوى على غش أو لإخفاء إختلاس الاصول، ما يلي:

- التعقيد أكثر من اللازم في شكل تلك المعاملات (على سبيل المثال، احتواء المعاملة على منشآت متعددة داخل مجموعة واحدة أو أطراف ثالثة متعددة لا توجد بينها علاقة).
- عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المسئولين عن الحوكمة داخل المنشأة، مع عدم وجود توثيق كاف.
- تركيز الإدارة على الحاجة لمعالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

- عدم قيام المسئولين عن الحوكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تحتوي على أطراف ذات علاقة ولكنها غير مجمعة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص.
- احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة.

تقييم أدلة المراجعة راجع الفقرات ("٣٥"–"٣٨")

أ/٥٠ يتطلب معيار المراجعة رقم (٣٣٠) من المراقب أن يقوم، استناداً إلى إجراءات المراجعة التي قام بها وأدلة المراجعة التي حصل عليها، ما إذا كانت تقديراته لمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة[١٨]. وهذا التقييم هو بالأساس أمر نوعي يستند إلى حكم المراقب.

وقد يوفر مثل هذا التقييم رؤية أعمق حول مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، وعما إذا كانت هناك حاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. ويتضمن الملحق الثالث أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى احتمال حدوث غش.

الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة عند تكوين استنتاج عام (راجع الفقرة "٣٥")

أ/٥١ يلزم ممارسة الحكم المهني عند تحديد الاتجاهات والعلاقات المعينة التي قد تشير إلى وجود خطر للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش. وتكتسب العلاقات غير المعتادة التي تنطوي على إيرادات ودخل في نهاية العام أهمية خاصة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال: اثبات مبالغ كبيرة من الدخل بشكل غير معهود في الأسابيع الأخيرة من الفترة المالية أو في معاملات غير معتادة؛ أو وجود دخل غير متسق مع اتجاهات التدفقات النقدية من العمليات.

اعتبارات في تحديد التحريفات (راجع الفقرات "٣٦"–"٣٨")

أ/٥٢ نظراً لأن ارتكاب الغش ينطوي على دوافع أو ضغوط أو فرص متصورة لارتكابه، أو بعض التبريرات المنطقية للفعل، فمن غير المرجح أن تكون حالة الغش حدثاً منعزلاً. وبناءً عليه، فإن التحريفات -مثل التحريفات العديدة في موقع معين على الرغم من أن التأثير التراكمي لها لا يعد جوهرياً- قد تكون مؤشراً على وجود خطر للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش.

أ/٥٣ تعتمد الآثار المترتبة على الغش المتعرف عليه على ظروف حدوث هذا الغش. فعلى سبيل المثال، قد يصبح الغش غير المهم مهماً إذا تم ارتكابه من قبل الإدارة العليا. ففي مثل تلك الظروف، قد تصبح إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق موضع شك، لأنه قد تكون هناك شكوك حول اكتمال وصدق الاقرارات المقدمة، وصحة السجلات المحاسبية والوثائق. وقد يوجد أيضاً احتمال بحدوث تواطؤ يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة.

أ/٥٤ يحدد معيار المراجعة رقم (٤٥٠) ومعيار المراجعة رقم (٧٠٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن تقييم التحريفات والتصرف بشأنها، وأثر ذلك على رأي المراقب الوارد في تقريره.

عدم قدرة المراقب على الاستمرار في المهمة (راجع الفقرة "٣٩")

أ/٥٥ من أمثلة الظروف الاستثنائية التي قد تظهر وقد تثير شكوكاً حول قدرة المراقب على الاستمرار في تنفيذ المراجعة ما يلي:

- عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، والذي يراه المراقب ضرورياً في تلك الظروف، حتى لو كان هذا الغش غير هام ومؤثر للقوائم المالية؛ أو
- اعتبار المراقب أن مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش ونتائج اختبارات المراجعة تشير إلى وجود خطر مهم لغش هام ومؤثر؛ أو
- وجود قلق كبير لدى المراقب بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة.

---

[١٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٢٥"

أ/٥٦ نظراً لتنوع الظروف التي قد تنشأ، فمن غير الممكن القيام بتحديد قاطع للوقت الذي يكون فيه الانسحاب من المهمة مناسباً. وثمة عوامل تؤثر على استنتاج المراقب في هذا الشأن من بينها الآثار المترتبة على تورط عضو من الإدارة أو من المسئولين عن الحوكمة (مما قد يؤثر في إمكانية الاعتماد على اقرارات الإدارة)، والتأثيرات المنعكسة على المراقب من استمرار مهمته بالمنشأة.

أ/٥٧ يتحمل المارقب مسؤوليات مهنية ونظامية في مثل تلك الظروف وتختلف هذه المسؤوليات من دولة لأخرى. ففي بعض الدول على سبيل المثال، يحق للمراقب، أو يجب عليه، إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. ونظراً للطبيعة الاستثنائية لظروف الغش، وحاجة المراقب لأخذ المتطلبات النظامية في الحسبان، فقد يكون من المناسب للمراقب النظر في الحصول على مشورة قانونية إذا ما قرر الانسحاب من المهمة ولتحديد التصرف المناسب، بما في ذلك احتمال رفع تقرير إلى المساهمين أو السلطات التنظيمية أو غيرهم[١٩].

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٥٨ في كثير من الحالات في القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من المهمة غير متاح للمراقب بسبب طبيعة التكليف الرسمي أو اعتبارات المصلحة العامة.

الاقرارات المكتوبة (راجع الفقرة "٤٠")

أ/٥٩ يحدد معيار المراجعة رقم (٥٨٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الحصول على الاقرارات المناسبة من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، في عملية المراجعة. وبالإضافة إلى اقرار الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المسئولين عن الحوكمة بالوفاء بمسؤولياتهم بشأن إعداد القوائم المالية، فمن المهم، وبغض النظر عن حجم المنشأة، أن يقروا بمسؤولياتهم عن تصميم الرقابة داخلية وتطبيقها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

أ/٦٠ نظراً لطبيعة الغش والصعوبات التي يواجهها المراقبون في اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية نتيجة للغش، فمن المهم أن يحصل المراقب على الاقرارات المكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المسئولين عن الحوكمة يؤكدون فيها أنهم أفصحوا للمراقب كما يلي:

(أ) نتائج تقييم الإدارة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل هام ومؤثر نتيجة للغش؛

(ب) معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم له تأثير على المنشأة.

الاتصال مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرات "٤١"-"٤٣")

أ/٦١ في بعض الاحيان، قد تفرض الانظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراقب بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمسئولين عن الحوكمة. وقد تحظر الانظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بالاتصال، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراقب مطالباً بالتقرير عن الغش لسلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراقب معقدة، وقد يرى المراقب أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

الاتصال مع الإدارة (راجع الفقرة "٤١")

أ/٦٢ إذا حصل المراقب على دليل بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، فمن المهم لفت انتباه المستوى الإداري المناسب بأسرع ما يمكن عملياً إلى هذا الأمر. ويجب أن يتم ذلك حتى لو بدا أن الأمر ليست له تبعات مهمة (على سبيل المثال، ارتكاب اختلاس بسيط من قبل موظف في المستويات الدنيا بالهيكل التنظيمي للمنشأة). ويُعد تحديد المستوى الإداري المناسب أمراً خاضعاً للحكم المهني، كما يتأثر ذلك بعوامل مثل احتمال وجود تواطؤ وطبيعة وحجم الغش المشتبه فيه. وبشكل عام، فإن المستوى الإداري المناسب هو مستوى يعلو المستوى الإداري للموظف المتورط في الغش المشتبه فيه بمستوى واحد على الأقل.

---

[١٩] تقدم قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة إرشادات بشأن الاتصالات التي يقوم بها مراقب يحل محل مراقب سابق.

الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "٤٢")

٦٣/أ قد يكون تواصل المراقب مع المسولين عن الحوكمة شفاهةً أو كتابةً. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) العوامل التي يأخذها المراقب في الحسبان عند تحديد ما إذا كان التواصل سيتم شفاهةً أو كتابة[٢٠].

وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا، أو الغش الذي يؤدي إلى تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، يقوم المراقب بالإبلاغ عن مثل تلك الأمور في الوقت المناسب، وقد يرى أنه من الضروري أيضاً أن يتم الإبلاغ عنها كتابةً.

٦٤/أ قد يرى المراقب أنه من المناسب في بعض الحالات التواصل مع المسئولين عن الحوكمة عندما يعلم بحدوث غش تورط فيه موظفون من خارج الإدارة ولم يؤد إلى حدوث تحريف هام ومؤثر. وبالمثل، فقد يرغب المسئولون عن الحوكمة في أن يكونوا على علم بتلك الظروف. وتتحسن آلية التواصل عندما يتفق المراقب والمسئولون عن الحوكمة في مرحلة مبكرة من المراجعة على طبيعة ومدى اتصالات المراقب في هذا الشأن.

٦٥/أ في الظروف الاستثنائية التي يكون لدى المراقب فيها شكوك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، قد يرى المراقب أنه من المناسب أن يحصل على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب.

أمور أخرى ذات علاقة بالغش (راجع الفقرة "٤٣")

٦٦/أ قد تشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالغش، والتي ينبغي مناقشتها مع المسئولين عن الحوكمة في المنشأة، على سبيل المثال، ما يلي:

- المخاوف المتعلقة بطبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة لمنع الغش واكتشاف حدوثه، ولخطر احتمال تحريف القوائم المالية.
- فشل الإدارة في مواجهة أوجه القصور المهمة المحددة في الرقابة الداخلية بشكل مناسب، أو الاستجابة بشكل مناسب لغش تم التعرف عليه.
- تقييم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك الشكوك حول كفاءة الإدارة ونزاهتها.
- تصرفات الإدارة التي قد تنُم عن إعداد تقرير مالي ينطوى على غش، مثل قيام الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية قد تكون مؤشراً على سعي الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، عن طريق التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحيتها.
- المخاوف بشأن مدى كفاية واكتمال التصريح بتنفيذ المعاملات التي يبدو أنها تتم خارج مسار العمل الطبيعي.

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة راجع الفقرة "٤٤"

٦٧/أ يقدم معيار المراجعة (٢٥٠)[٢١]المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد المراقب لما إذا كان من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام الانظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة، بما في ذلك مراعاة واجب السرية الذي يتحمله المراقب.

٦٨/أ قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة "٤٤" على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، يمكن للمراقب أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب عضو في المؤسسة) أو في القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الانظمة أو اللوائح أو ما لم يؤد ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد يأخذ المراقب في حسبانه أيضاً الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة أمامه وفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ أي تصرف بعينه.

---

[٢٠] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "أ/٣٨"

[٢١] معيار المراجعة رقم (٢٥٠)، الفقرات "أ/٢٨" -"أ/٣٤"

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٦٩ قد تخضع متطلبات الإبلاغ عن الغش في القطاع العام، سواءً تم اكتشافه خلال عملية المراجعة أو لا، لأحكام خاصة في التكليف الرسمي بالمراجعة أو في الانظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ذات الصلة.

الملحق الأول

(راجع الفقرة "أ/٢٦")

أمثلة على عوامل خطر الغش

إن عوامل خطر الغش المحددة في هذا الملحق هي أمثلة لتلك العوامل التي قد يواجهها المراقبون في مجموعة واسعة من المواقف. وقد تم عرض أمثلة مستقلة لكل من نوعي الغش اللذين يهتم بهما المراقب، وهما: القوائم المالية التي تحتوي على غش وإختلاس الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر لكل نوع من هذين النوعين بناءعلى الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عندما تحدث تحريفات هامة ومؤثرة بسبب الغش، ألا وهي: (أ) الدوافع/ الضغوط، و(ب) الفرص، و(ج) المواقف السلوكية/ التبريرات. ورغم أن عوامل خطر الغش تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد يحدد المراقب عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا توجد هذه الأمثلة في جميع الظروف، وقد يكون بعضها ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية المختلفة أو ذات الظروف المختلفة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب أمثلة عوامل خطر الغش المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي أو معدل حدوثها.

عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن القوائم المالية الذي ينطوى على غش فيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن القوائم المالية الذي ينطوى على غش.

الدوافع/ الضغوط:

تعرض الاستقرار المالي أو الربحية لتهديدات بسبب ظروف اقتصادية أو ظروف خاصة بالصناعة أو الظروف التشغيلية للمنشأة، مثل (أو على نحو ما يشير إليه) ما يلي:

- ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوامش الربح.
- التأثر الشديد بالتغيرات السريعة، مثل التغيرات في التقنية أو تقادم المنتج أو معدلات الفائدة.
- الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين وارتفاع معدل فشل الأعمال، سواء في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
- الخسائر التشغيلية المهددة بالإفلاس أو نزع الملكية أو الاستحواذ غير المرغوب فيه في وقت قريب.
- تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم التقرير عن أرباح ونمو في الأرباح.
- النمو السريع أو الربحية غير المعتادة، خاصة إذا ما قورنت بشركات أخرى في نفس الصناعة.
- المتطلبات المحاسبية أو النظامية أو التنظيمية الجديدة.

خضوع الإدارة لضغوط زائدة عن الحد للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف ثالثة بسبب ما يلي:

- مستويات الربحية أو الاتجاهات التي يتوقعها محللو الاستثمار أو المؤسسات الاستثمارية أو كبار الدائنين أو أطراف أخرى خارجية (وبصفة خاصة التوقعات المبالغ فيها إلى حد كبير أو غير الواقعية)، بما في ذلك التوقعات التي تذكرها الإدارة، على سبيل المثال، في التصريحات الصحفية أو رسائل التقارير السنوية المفرطة في التفاؤل.
- الحاجة للحصول على تمويل إضافي عن طريق الاقتراض أو ببيع حقوق الملكية للوفاء بمتطلبات المنافسة، بما في ذلك تمويل نفقات البحث والتطوير أو النفقات الرأسمالية الكبرى.
- القدرة المحدودة على الوفاء بمتطلبات الإدراج في أسواق الأوراق المالية أو متطلبات سداد القروض أو المتطلبات الأخرى لشروط الديون.

- التأثيرات السلبية المتوقعة أو الفعلية للتقرير عن نتائج مالية ضعيفة على معاملات مهمة وشيكة مثل تجميع الأعمال أو الفوز بترسية العقود.

توفر معلومات تشير إلى أن الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المسئولين عن الحوكمة مهدد بالأداء المالي للمنشأة بسبب ما يلي:

- وجود مصالح مالية مهمة لهم في المنشأة.
- توقف جزء كبير من مكافآتهم (على سبيل المثال، العلاوات وخيارات الأسهم وترتيبات المشاركة في الأرباح بعد الاستحواذ) على تحقيق مستهدفات مبالغ فيها لسعر السهم أو تحقيق نتائج تشغيلية أو مركز مالي أو تدفقات نقدية[٢٢].
- الضمانات الشخصية للديون المستحقة على المنشأة.

وجود ضغوط زائدة عن الحد على الإدارة أو على العاملين في العمليات التشغيلية لتحقيق مستهدفات مالية تم وضعها من قبل المسئولين عن الحوكمة، بما في ذلك الأهداف التحفيزية القائمة على المبيعات أو على الربحية.

الفرص

توفير طبيعة الصناعة أو عمليات المنشأة لفرص الانخراط في إعداد تقرير مالي ينطوى على غش والتي يمكن أن تنشأ مما يلي:

- الدخول في معاملات مهمة مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تُراجع، أو روجعت من قبل مكتب آخر.
- التمتع بحضور مالي قوي أو بالقدرة على السيطرة على قطاع صناعي معين، مما يسمح للمنشأة بإملاء شروطها على الموردين أو العملاء، وينتج عن ذلك معاملات غير مناسبة أو ليست على أساس تجاري.
- أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات تتم بناء على تقديرات مهمة تتضمن اجتهادات شخصية وغير موضوعية أو يكتنفها عدم تأكد ويصعب تأييدها.
- معاملات مهمة أو غير معتادة أو معقدة بشكل كبير، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية الفترة، وتثير أسئلة صعبة عن " الجوهر قبل الشكل".
- عمليات مهمة تقع أو تتم عبر الحدود الدولية في دول ذات بيئة أعمال وثقافة مختلفة.
- استخدام وسطاء الأعمال في معاملات لا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.
- حسابات بنكية مهمة أو عمليات في منشآت تابعة أو فروع في دول تُعد ملاذاً ضريبياً ولا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.

عدم فاعلية متابعة الإدارة نتيجة لما يلي:

- هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشآت لا يكون ملاكها هم مدراؤها)، دون أن تكون هناك رقابة تعوض ذلك.
- الإشراف غير الفعال من جانب المسئولين عن الحوكمة على آلية القوائم المالية والرقابة الداخلية.

الهيكل التنظيمي المعقد أو غير المستقر كما يتضح مما يلي:

- صعوبة تحديد المؤسسات أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.

---

[٢٢] قد تكون خطط الإدارة المتعلقة بالحوافز مشروطة بتحقيق مستهدفات تتعلق فقط بحسابات معينة أو بأنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة مهمة بالنسبة للمنشأة ككل.

- الهيكل التنظيمي المعقد أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت قانونية أو مسارات سلطة إدارية غير معتادة.
- ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو المستشار القانوني أو المسئولين عن الحوكمة.

القصور في مكونات الرقابة الداخلية نتيجة لما يلي:

- المتابعة غير الكافية للرقابة، بما في ذلك الرقابة الآلية و الرقابة على القوائم المالية الأولي (عندما يكون التقرير الخارجي مطلوباً).
- عدم فاعلية التوظيف أو معدلات الدوران المرتفعة لموظفي المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المراجعة الداخلية.
- عدم فاعلية النظم المحاسبية ونظم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- عدم فاعلية الإدارة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مقبولة.
- مشاركة الإدارة غير المالية أو انهماكها، بشكل زائد عن الحد، في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المهمة.
- وجود سوابق معروفة من المخالفات لأنظمة الأوراق المالية، أو الأنظمة واللوائح الأخرى، أو وجود دعاوى ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المسئولين عن الحوكمة بارتكاب غش أو انتهاك للأنظمة واللوائح.
- اهتمام الإدارة الزائد عن الحد بالحفاظ على سعر أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح أو زيادتهما.
- سلوك الإدارة المتمثل في تعهدها للمحللين والدائنين وأطراف ثالثة أخرى بتحقيق تنبؤات مبالغ فيها أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في معالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- وجود مصلحة للإدارة في استخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح التي يتم التقرير عنها لأسباب ذات دوافع ضريبية.
- انخفاض الروح المعنوية للإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.
- الخلاف بين المساهمين في منشأة مغلقة.
- المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير تطبيق محاسبة محدودة أو غير مقبولة على أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة والمراقب الحالي أو السابق، كما يتضح مما يلي:
  - الخلاف المتكرر مع المراقب الحالي أو السابق على أمور المحاسبة أو المراجعة أو التقرير.
  - طلبات غير معقولة، يتم طلبها من المراقب، مثل فرض قيود زمنية غير واقعية لإكمال المراجعة أو إصدار تقرير المراقب.
  - فرض قيود غير مقبولة على المراقب، تحد من وصوله إلى أشخاص أو معلومات أو تحد من قدرته على التواصل الفعال مع المسئولين عن الحوكمة.
  - السلوك الاستبدادي من جانب الإدارة في التعامل مع المراقب، وبخاصة عندما ينطوي على محاولات للتأثير على نطاق عمل المراقب أو اختيار أو استمرار العاملين الذين يتم إسناد مهمة المراجعة لهم أو الذي تتم استشارتهم فيه.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن إختلاس الأصول

يتم أيضاً تصنيف عوامل الخطر التي تتعلق بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول طبقاً للأحوال الثلاثة القائمة عادةً عند حدوث الغش، وهي: الدوافع/الضغوط، والفرص، والمواقف السلوكية/ التبريرات. وقد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات

الناتجة عن القوائم المالية الذي ينطوى على غش موجودة أيضاً عندما تحدث تحريفات ناتجة عن إختلاس الأصول. فعلى سبيل المثال، قد توجد المتابعة غير الفعّالة للإدارة وأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية عند حدوث تحريفات بسبب القوائم المالية الذي ينطوى على غش أو إختلاس الأصول. وفيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن إختلاس الأصول.

الدوافع/ الضغوط:

قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة لاختلاس تلك الأصول.

وقد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ العلاقات السلبية من خلال ما يلي:

- إذا كان من المعلوم أو من المتوقع الاستغناء عن الموظفين في المستقبل.
- التغييرات حديثة العهد أو المتوقع حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافعهم.
- عدم اتساق الترقيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات.

الفرص

قد تزيد بعض خصائص الأصول أو ظروفها من قابلية تعرضها للاختلاس. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص إختلاس الأصول عند وجود ما يلي:

- مبالغ كبيرة من النقد في الخزينة أو قيد المعالجة.
- بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو الألماسات أو رقائق الحاسب.
- أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.

من الممكن أن تؤدى الرقابة الداخلية غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس.

فعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب وجود ما يلي:

- عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.
- عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا، مثل التعويض عن نفقات السفر والتعويضات الأخرى.
- عدم كفاية الإشراف من جانب الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال عدم كفاية الإشراف على المواقع البعيدة أو متابعتها.
- عدم كفاية فحص الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول.
- عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول.
- عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، في الشراء).
- عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
- عدم وجود إجراءات مطابقة للأصول بطريقة كاملة وفي الوقت المناسب.
- عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال، اعتمادات للبضائع المرتجعة.

- عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء وظائف رقابية رئيسية.
- عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.
- عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجل أحداث نظم الحاسب وفحصها.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحد منها.
- تجاهل الرقابة الداخلية على اختلاس الأصول عن طريق تجاوز الرقابة الموجودة، أو عن طريق
- الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوك الذي يوحي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.
- التغيرات في السلوك أو نمط الحياة التي قد تدل على حدوث اختلاس للأصول.
- التسامح بشأن السرقات الصغيرة.

الملحق الثاني

(راجع الفقرة "أ/٤١")

أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش

فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش الناتج عن كل من القوائم المالية الذي ينطوى على غش وإختلاس الأصول. ورغم أن هذه الإجراءات تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناء عليه، فقد لا تكون هي أفضل إجراءات مناسبة أو ضرورية في كل ظرف. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب الإجراءات المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي.

الاعتبارات على مستوى التاكيدات

تتنوع الاجراءات الخاصة بتقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش اعتماداً على أنواع أو مزيج عوامل خطر الغش أو الظروف المحددة، وعلى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والتاكيدات التي قد تؤثر فيها.

وفيما يلي أمثلة محددة لهذه الاجراءات:

- زيارة مواقع أو تنفيذ اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو غير معلن. ومثال ذلك، ملاحظة المخزون في مواقع غير معلن مسبقاً عن حضور المراقب فيها، أو جرد النقدية في تاريخ معين بشكل مفاجئ.
- طلب أن يتم جرد المخزون في نهاية فترة التقرير، أو في تاريخ قريب من نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة إلى أدنى حد ممكن في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تغيير منهج المراجعة في العام الحالي. ومثال ذلك، الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسين شفوياً،
- بالإضافة إلى إرسال المصادقات المكتوبة، وإرسال طلبات المصادقة إلى طرف معين داخل مؤسسة معينة، أو طلب معلومات إضافية أو مختلفة.
- تنفيذ فحص تفصيلي لقيود التعديل في نهاية الربع أو في نهاية السنة والتحري عن أي قيود غير معتادة في طبيعتها أو مبلغها.
- بالنسبة للمعاملات المهمة وغير المعتادة، وبخاصة تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب من نهايتها، التحري عن احتمالية وجود أطراف ذات علاقة ومصادر الموارد المالية التي تدعم المعاملات معها.
- القيام بالإجراءات التحليلية التحقيقي باستخدام بيانات مفصلة. ومثال ذلك، مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو مسار العمل أو الشهر للوفاء بالتوقعات التي يحددها المراقب.
- إجراء مقابلات شخصية مع العاملين في المجالات التي تم التعرف فيها على خطر للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، لاستيضاح وجهة نظرهم عن الخطر وكيفية مواجهة أدوات الرقابة لذلك الخطر.
- عند وجود مراقبين آخرين مستقلين يقومون بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع، فتتم مناقشتهم في مدى العمل الذي يلزم القيام به لمواجهة الخطر المقيم للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش الناشئ من معاملات وأنشطة بين هذه الوحدات.
- إذا أصبح من المهم الاستعانة بعمل خبير ما فيما يتعلق بأحد عناصر القوائم المالية التي يرتفع الخطر المقيم للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش المرتبط بها، فيتم تنفيذ إجراءات إضافية تتعلق ببعض أو جميع افتراضات الخبير، أو طرقه أو نتائج عمله للتأكد من أن النتائج ليست غير منطقية، أو يتم تعيين خبير آخر للغرض ذاته.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتحليل الأرصدة الافتتاحية مختارة في قائمة المركز المالي لقوائم مالية خضعت للمراجعة سابقاً، لتقييم كيفية حل قضايا معينة تنطوي على تقديرات محاسبية واجتهادات، مثل تحديد مخصص للمبيعات المرتجعة، باستخدام الإدراك المتأخر.

- تنفيذ إجراءات على عمليات تسوية الحسابات أو التسويات الأخرى التي قامت بها المنشأة، بما في ذلك النظر في التسويات المنفذة في الفترات الدورية.
- اتباع أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب، مثل استخراج البيانات لاختبارها بغرض تحديد الحالات الشاذة في مجتمع العينة.
- اختبار مدى صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسب الآلي.
- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي تتم مراجعتها.
- استجابات خاصة - التحريف الناتج عن تقرير مالي مغشوش

فيما يلي أمثلة للاجراءات الخاصة بتقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب القوائم المالية المزيفة:

إثبات الإيرادات

- تطبيق الإجراءات التحليلية الاساسية على الإيرادات باستخدام بيانات مفصلة، على سبيل المثال مقارنة الإيراد الذي تم التقرير عنه حسب الشهر وخط الإنتاج أو حسب قطاع العمل خلال فترة التقرير الحالية بالإيراد في فترات مقارنة سابقة. وقد تكون أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب مفيدة في تحديد أي علاقات أو معاملات غير معتادة أو غير متوقعة فيما يتعلق بالإيرادات.
- الحصول على مصادقات من العملاء بشأن شروط معينة لبعض العقود، والتأكد من عدم وجود اتفاقات جانبية، لأن المحاسبة المناسبة غالباً ما تتأثر بمثل تلك الشروط أو الاتفاقات، ولأن الأسس المتبعة في منح الخصومات أو الفترة التي تنتمي إليها غالباً ما تكون موثقة بشكل سيئ. فعلى سبيل المثال، أموراً مثل ضوابط القبول، وشروط التسليم والدفع، وغياب التزامات الموردين المستقبلية أو الدائمة، والحق في رد المنتج، وضمان مبالغ إعادة البيع، وأحكام الإلغاء أو رد المبالغ، غالباً ما تكون ذات صلة في مثل تلك الظروف.
- الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة، أو من المستشار القانوني داخل المنشأة عن المبيعات أو البضائع التي تم شحنها قرب نهاية الفترة، ومعرفتهم بأي شروط أو ظروف غير معتادة مرتبطة بهذه المعاملات.
- الحضور الفعلي في موقع أو أكثر في نهاية الفترة لملاحظة السلع التي يتم شحنها أو التي يتم إعدادها للشحن (أو المرتجعات التي بانتظار المعالجة) وتنفيذ إجراءات أخرى مناسبة للفصل بين المبيعات والمخزون.
- اختبار الرقابة المطبقة في المواقف التي يتم فيها إنشاء معاملات الإيرادات ومعالجتها وتسجيلها آلياً، لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيداً بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وتم تسجيلها بطريقة سليمة.

كميات المخزون

- معاينة سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة، بغرض تحديد المواقع أو البنود التي تحتاج إلى عناية خاصة أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- حضور جرد المخزون في مواقع معينة، بشكل مفاجئ وغير معلن، أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع في نفس الوقت.
- جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو قرب نهايتها، للحد من خطر التلاعب غير المقبول خلال الفترة بين تنفيذ الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ إجراءات إضافية خلال ملاحظة الجرد، على سبيل المثال، المعاينة الأكثر صرامة لمحتويات البنود الموجودة في الصناديق، والطريقة التي يتم بها صف البضائع (على سبيل المثال في مربعات فارغة) أو تعريفها بالملصقات، وجودة (أي نقاوة أو درجة أو تركيز) المواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيميائية الخاصة. وقد يكون من المفيد الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.

- مقارنة الكميات للفترة الحالية بالفترات السابقة حسب فئات أو أصناف المخزون، أو حسب الموقع أو الضوابط الأخرى، أو مقارنة الكميات التي تم جردها بسجلات الجرد المستمر.
- استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لإجراء اختبارات إضافية لتجميع عمليات الجرد الفعلي للمخزون - على سبيل المثال التصنيف باستخدام أرقام بطاقات المخزون لاختبار الرقابة على هذه البطاقات أو باستخدام الأرقام المسلسلة للبنود لاختبار احتمال إغفال ذكر بعض البنود أو تكرارها.

تقديرات الإدارة

- الاستعانة بخبير لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير الإدارة.
- التوسع في الاستفسار من أفراد لا ينتمون إلى الإدارة أو قسم المحاسبة للتأكد من قدرة الإدارة على تنفيذ خطط ذات صلة بوضع التقديرات.

اجراءات خاصة - التحريفات بسبب إختلاس أصول

إن الظروف المختلفة تتطلب بالضرورة اجراءات مختلفة. وعادةً ما تكون اجراءات المراجعة تجاه الخطر المقيم للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش المتعلق بإختلاس الأصول موجهة نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة.

وعلى الرغم من إمكانية تطبيق بعض اجراءات المراجعة المشار إليها في الصنفين المذكورين أعلاه في مثل هذه الظروف، فإن نطاق العمل يجب أن يرتبط بمعلومات معينة عن خطر الاختلاس الذي تم تحديده.

وفيما يلي أمثلة للاجراءات الخاصة بتقييم المراقب لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة بسبب اختلاس الأصول:

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها.
- المصادقة المباشرة مع العملاء بشأن نشاط الحساب (بما في ذلك المذكرة الدائنة وحركة المبيعات المرتجعة وأيضاً تواريخ السداد) للفترة محل المراجعة.
- تحليل عمليات استرداد الحسابات المعدومة.
- تحليل العجز في المخزون حسب الموقع أو نوع المنتج.
- مقارنة معدلات المخزون الرئيسية بالعرف السائد في الصناعة.
- مراجعة الوثائق الداعمة لإجراء تخفيض في سجلات الجرد المستمر للمخزون.
- إجراء مقابلة باستخدام الحاسب بين قائمة الموردين وقائمة الموظفين لمعرفة العناوين وأرقام الهواتف التي قد تتطابق بين القائمتين.
- تنفيذ بحث باستخدام الحاسب في سجلات الرواتب للتعرف على ما إذا كان هناك ازدواجية في العناوين أو الرقم الوظيفي أو الأرقام الخاصة بالهيئة العامة للزكاة والدخل أو الحسابات البنكية.
- فحص ملفات الأشخاص التي لا تتضمن أي دليل، أو تتضمن أدلة محدودة، على وجود نشاط، على سبيل المثال عدم جود عمليات تقييم للأداء.
- تحليل الخصومات على المبيعات والمبيعات المرتجعة للوقوف على الأنماط أو الاتجاهات غير المعتادة.
- الحصول على مصادقات من أطراف ثالثة على شروط معينة في العقود.
- الحصول على أدلة بشأن تنفيذ العقود طبقاً لشروطها.

- فحص صحة المصروفات غير المعتادة والضخمة.
- فحص الموافقات على القروض الممنوحة للإدارة العليا وللأطراف ذات العلاقة وقيمها الدفترية.
- فحص مستوى صحة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

الملحق الثالث

راجع الفقرة ("أ /٥٠")

أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

فيما يلي أمثلة لظروف قد تشير إلى احتمال احتواء القوائم المالية على تحريف هام ومؤثر ناتج عن غش.

وجود تناقضات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك:

- معاملات لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو في الوقت المناسب، أو تم تسجيلها بطريقة غير سليمة من حيث المبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- أرصدة أو معاملات غير مدعومة أو غير مصرح بها.
- تعديلات تمت في آخر لحظة، ولها تأثير هام ومؤثر على النتائج المالية.
- دليل على وصول الموظفين للنُظم والسجلات بطريقة لا تتفق مع ما هو ضروري لتنفيذ واجباتهم المصرح بها.
- بلاغات أو شكاوى للمراقب بشأن غش مزعوم.
- وجود أدلة متناقضة أو مفقودة، بما في ذلك:
- مستندات مفقودة.
- مستندات يبدو أنه قد تم تغييرها.
- عدم توفر بعض المستندات إلا في شكل نسخ مصورة أو مرسلة إلكترونياً، عندما يكون من المتوقع وجود النسخ الأصلية من المستندات.
- بنود مهمة لم يتم تفسيرها في المطابقات.
- تغييرات غير معتادة في قائمة المركز المالي، أو تغيرات في الاتجاهات أو في معدلات أو علاقات مهمة في القوائم المالية -على سبيل المثال، نمو أرصدة العملاء بصورة أسرع من الإيرادات.
- استجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقبولة من الإدارة أو الموظفين ناتجة عن استفسارات المراقب أو الإجراءات التحليلية.
- تناقضات غير معتادة بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى تم إجراؤها في سجلات حسابات العملاء.
- عدم التفسير أو التفسير غير الكافي للفروق بين أرصدة العملاء في دفتر الأستاذ المساعد
- وحساب المراقبة، أو بين قوائم العميل وحساباته في دفتر الأستاذ المساعد.
- غياب أو عدم وجود الشيكات الملغاة في الظروف التي تتطلب عادةً رد الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع كشف حساب البنك.
- غياب مخزون أو أصول مادية بأحجام كبيرة.
- عدم توفر أو غياب أدلة إلكترونية، بما لا يتسق مع ممارسات أو سياسات المنشأة بشأن الاحتفاظ بالسجلات.
- ردود أقل أو أكبر من المتوقع على المصادقات.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على أنشطة تطوير النُظم الرئيسية واختبارات التغيرات في البرامج وتطبيقها

فيما يتعلق باستخدام النظم وتغييرها للسنة الحالية.

وجود علاقات إشكالية أو غير معتادة بين المراقب والإدارة، بما في ذلك:

- منع المراقب من الوصول إلى سجلات أو أماكن أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو أشخاص آخرين يمكن الحصول منهم على أدلة مراجعة.
- وضع قيود زمنية غير منطقية من جانب الإدارة للبت في قضايا معقدة أو مثيرة للجدل.
- شكوى الإدارة من طريقة أداء المراجعة، أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق العمل، وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييمات المراقب المهمة لأدلة المراجعة أو فيما يتعلق بحسم الخلافات المحتملة مع الإدارة.
- التأخير غير المعتاد من جانب المنشأة في توفير المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في تسهيل وصول المراقب للملفات الإلكترونية الرئيسية من أجل اختبارها باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الالي.
- منع المراقب من الوصول للموظفين الرئيسين في عمليات تقنية المعلومات ومرافقها، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير النُظم.
- عدم الرغبة في القيام بإضافات أو تنقيحات في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية حتى تكون أكثر اكتمالاً وأكثر قابلية للفهم.
- عدم الرغبة في علاج أوجه القصور التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

غير ذلك

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمراقب بإجراء اجتماعات مغلقة مع المسئولين عن الحوكمة.
- السياسات المحاسبية التي تبدو خارجة عن أعراف الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية، التي لا يبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.
- التسامح في انتهاك قواعد السلوك المهني المنشأة.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٥٠) اصدار ٢٠٢٥

مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٥٠) اصدار ٢٠٢٥

مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تأثير القوانين واللوائح	٢
المسؤولية عن الالتزام بالقوانين واللوائح	٣-٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف	١١
تعريف	١٢
المتطلبات	
مراعاة مراقب الحسابات للالتزام بالقوانين واللوائح	١٣-١٨
إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه	١٩-٢٢
الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه	٢٣-٢٩
التوثيق	٣٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المسؤولية عن الالتزام بالقوانين واللوائح	أ/١- أ/٨
تعريف	أ/٩- أ/١٠
مراعاة مراقب الحسابات للالتزام بالقوانين واللوائح	أ/١١- أ/١٦
إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه	أ/١٧- أ/٢٥
الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه	أ/٢٦- أ/٣٤
التوثيق	أ/٣٥- أ/٣٦

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٥٠) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية. ولا يطبق هذا المعيار على مهام التأكد الأخرى التي يتم تكليف مراقب الحسابات فيها باختبار الالتزام بقوانين أو لوائح معينة والتقرير عن ذلك بشكل منفصل.

تأثير القوانين واللوائح

٢- يختلف تأثير القوانين واللوائح على القوائم المالية اختلافاً كبيراً. وتشكل تلك القوانين واللوائح التي تخضع لها المنشأة الإطار النظامي والتنظيمي. وتؤثر أحكام بعض القوانين أو اللوائح تأثيراً مباشراً على القوائم المالية، حيث تحدد ما يجب أن تتضمنه القوائم المالية للمنشأة من مبالغ وإفصاحات. وتوجد قوانين أو لوائح أخرى يجب أن تلتزم بها الإدارة أو تفرض الأحكام التي يسُمح في إطارها للمنشأة بممارسة أعمالها لكن دون أن يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية للمنشأة. وتعمل بعض المنشآت في صناعات تخضع لتنظيم صارم (مثل البنوك والشركات الكيماوية). وتوجد منشآت أخرى لا تخضع إلا للقوانين واللوائح العديدة التي تتعلق عموماً بالنواحي التشغيلية للعمل (مثل تلك المتعلقة بالسلامة والصحة المهنية وتكافؤ فرص العمل). وقد ينتج عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى قد يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية.

المسؤولية عن الالتزام بالقوانين واللوائح (راجع: الفقرات "أ/١"-"أ/٨")

٣- تتحمل الإدارة، تحت إشراف المسئولين عن الحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً لأحكام القوانين واللوائح، بما في ذلك الالتزام بأحكام القوانين واللوائح التي تحدد المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية للمنشأة.

مسؤولية مراقب الحسابات

٤- تهدف متطلبات هذا المعيار إلى مساعدة مراقب الحسابات في تحديد حدوث تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية بسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح. إلا أن مراقب الحسابات ليس مسئولاً عن منع عدم الالتزام، ولا يتُوقع منه أن يكتشف عدم الالتزام بجميع القوانين واللوائح.

٥- يُعد مراقب الحسابات مسئولاً عن الوصول إلى تأكد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواءً بسبب غش أو خطأ [١] ويأخذ مراقب الحسابات في حسبانه عند مراجعة القوائم المالية الإطار النظامي والتنظيمي المطبق. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة [٢] وفي سياق القوانين واللوائح، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- وجود قوانين ولوائح عديدة ترتبط بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة، ولا تؤثر عادة على القوائم المالية ولا تتضمنها نظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالتقرير المالي.
- احتمال انطواء حالة عدم الالتزام على سلوك يهدف إلى إخفائها، مثل التواطؤ أو التزوير أو تعمد عدم تسجيل المعاملات أو تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة أو التحريف المتعمد في الإقرارات المقدمة إلى مراقب الحسابات.
- اختصاص المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية بالفصل فيما إذا كان تصرف ما يشُكل عدم التزام.

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "٥"

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرتين"أ/٣" و "أ/٥"

وعادةً، كلما ابتعدت حالة عدم الالتزام عن المعاملات والأحداث التي يظهر أثرها في القوائم المالية، قلت احتمالية إدراك مراقب الحسابات لها أو علمه بها.

٦- يميز هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالالتزام بنوعين مختلفين من القوانين واللوائح كما يلي: (راجع: الفقرات "أ/٦"، "أ/١٢"، "أ/١٣")

(أ) أحكام القوانين واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية، مثل القوانين واللوائح الخاصة بالضريبة ومعاشات التقاعد (انظر الفقرة "١٤")؛ (راجع: الفقرة "أ/١٢")؛

(ب) القوانين واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية، إلا أن الالتزام بها قد يكون أساسياً في الجوانب التشغيلية للعمل، أو قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها، أو لتفادي عقوبات جوهرية (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيل معينة، أو الالتزام بالمتطلبات التنظيمية المتعلقة بالملاءة، أو الالتزام باللوائح البيئية)؛ وبالتالي فقد يكون لعدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية (انظر الفقرة "١٥") (راجع: الفقرة "أ/١٣")

٧- في هذا المعيار، تم تحديد متطلبات مختلفة لكل نوع من نوعي القوانين واللوائح المذكورين أعلاه. فبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة "٦(أ)"، تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مدى الالتزام بأحكام تلك القوانين واللوائح. وبالنسبة للنوع المشار إليه في الفقرة "٦(ب)"، تقتصر مسؤولية مراقب الحسابات على اتخاذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد مدى عدم الالتزام بتلك القوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية.

٨- يتطلب هذا المعيار أن يظل مراقب الحسابات منتبهاً لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة لغرض تكوين رأي في القوائم المالية قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام. وفي هذا السياق فإنه من المهم الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مهمة المراجعة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، مع الأخذ في الحسبان مدى القوانين واللوائح التي تؤثر على المنشأة.

٩- قد يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات إضافية تختلف عن هذا المعيار أو تتجاوزه بموجب قوانين أو لوائح أو متطلبات سلوكية ذات صلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح، ومثال ذلك: (راجع: الفقرة "أ/٨")

(أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة باتصالات محددة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وتقييم مدى ملاءمة استجابتهم لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كان هناك حاجة لتصرف إضافي؛

(ب) إبلاغ مراقبي الحسابات الآخرين بما يتم تحديده أو الاشتباه فيه من حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لمجموعة)؛

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بحالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

قد يوفر الالتزام بأية مسؤوليات إضافية المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال.)

تاريخ السريان

١٠- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

١١- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام القوانين واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية؛

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الأخرى التي قد يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب لما يتم الوقوف عليه أثناء المراجعة من حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

تعريف

١٢- لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلح التالي المعنى الموضح قرينه أدناه:

عدم الالتزام: تصرفات المنشأة أو المسئولين عن الحوكمة أو الإدارة أو الأفراد الآخرين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواءً عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للقوانين أو اللوائح السارية. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة (راجع: الفقرتين "أ/٩"، "أ/١٠").

المتطلبات

مراعاة مراقب الحسابات للالتزام بالقوانين واللوائح

١٣- في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)،[٣] يجب على مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهمٍ عامٍ لما يلي:

(أ) الإطار النظامي والتنظيمي الذي تخضع له المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة؛

(ب) كيفية التزام المنشأة بذلك الإطار (راجع: الفقرة "أ/١١").

١٤- يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الالتزام بأحكام القوانين واللوائح المتعارف بشكل عام على أن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية (راجع: الفقرة "أ/١٢").

١٥- يجب على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات المراجعة الآتية للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الأخرى، التي قد يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية: (راجع: الفقرتين "أ/١٣"، "أ/١٤")

(أ) الاستفسار من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين واللوائح؛

(ب) الفحص المادي للمراسلات، إن وجدت، المتبادلة مع سلطات الترخيص أو السلطات التنظيمية ذات الصلة.

١٦- يجب على مراقب الحسابات أن يظل منتبهاً أثناء المراجعة لاحتمال أن إجراءات المراجعة الأخرى المطبقة قد تلفت انتباهه إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالقوانين واللوائح (راجع: الفقرة "أ/١٥").

---

[٣] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقره "٢٠"

١٧- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إفادات مكتوبة بأنه قد تم الإفصاح له عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المشتبه فيه، بالقوانين واللوائح والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة "أ/١٦").

١٨- في حال عدم وجود أية حالة من حالات عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، لا يكون مراقب الحسابات مطالباً بتنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بمدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح خلاف الإجراءات المبينة في الفقرات "١٣"-"١٧".

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

١٩- عندما يصبح مراقب الحسابات مدركاً لمعلومات تتعلق بحالة عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالقوانين واللوائح، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين "أ/١٧"، "أ/١٨")

(أ) أن يتوصل إلى فهم لطبيعة التصرف والظروف التي حدث فيها؛

(ب) أن يحصل على المزيد من المعلومات لتقويم التأثير المحتمل على القوائم المالية (راجع: الفقرة "أ/١٩").

٢٠- إذا اشتبه مراقب الحسابات في وجود عدم التزام، فيجب عليه، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القوانين أو اللوائح، مناقشة الأمر مع المستوى الإداري المناسب والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال. وإذا لم تقدم الإدارة أو المسئولين عن الحوكمه، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية تؤيد التزام المنشأة بالقوانين واللوائح، ورأى مراقب الحسابات بحسب حكمه أن عدم الالتزام المشتبه فيه قد يكون له تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية، فيجب أن ينظر مراقب الحسابات في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية (راجع: الفقرات "أ/٢٠"-"أ/٢٢").

٢١- إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية عن عدم الالتزام المشتبه فيه، فيجب على مراقب الحسابات تقييم تأثير الافتقار إلى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على رأيه.

٢٢- يجب على مراقب الحسابات أن تقييم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم مراقب الحسابات للخطر وإمكانية الاعتماد على الإقرارات المكتوبة، وأن يتخذ التصرف المناسب (راجع: الفقرات "أ/٢٣"، "أ/٢٥").

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه للمسئولين عن الحوكمة

٢٣- ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القوانين أو اللوائح، يجب على مراقب الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين واللوائح التي تنمو إلى علمه خلال سير مهمة المراجعة، ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وبالتالي يكونون مدركين للأمور المتعلقة بعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، التي قام مراقب الحسابات فعلاً بالإبلاغ عنها،[٤] إلا إذا كان من الواضح أن تلك الأمور ليست لها تبعات مهمة.

٢٤- إذا اعتقد مراقب الحسابات، بحسب حكمه، أن عدم الالتزام المشار إليه في الفقرة "٢٣" يعد تصرفاً متعمداً وجوهرياً، فيجب عليه إبلاغ الأمر للمسئولين عن الحوكمة في أقرب وقت ممكن عملياً.

٢٥- في حالة اشتباه مراقب الحسابات في أن الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة متورطون في عدم الالتزام، فيجب عليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى التالي في السلطة داخل المنشأة، إن كان موجوداً، مثل لجنة المراجعة أو المجلس المشرف. وعندما لا توجد سلطة أعلى، أو إذا كان مراقب الحسابات يعتقد أنه لن يتم اتخاذ تصرف بشأن ما تم الإبلاغ

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٣"

عنه، أو كان غير متأكد بشأن الشخص الذي سيقدَّم له التقرير، فيجب على مراقب الحسابات أن ينظر في مدى الحاجة للحصول على مشورة قانونية.

الآثار المحتملة في تقرير مراقب الحسابات المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرتين "أ/٢٦"، "أ/٢٧")

٢٦- إذا خلص مراقب الحسابات إلى أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه له تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية، ولم تعكس القوائم المالية هذا التأثير بشكلٍ كافٍ، فيجب عليه، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً معارضاً في القوائم المالية [٥].

٢٧- إذا منعت الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة مراقب الحسابات من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتقييم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي ربما يكون له تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية، قد حدث أو من المرجح أنه قد حدث، فيجب على مراقب الحسابات أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، على أساس تقييد نطاق المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) [٦].

٢٨- إذا لم يكن مراقب الحسابات قادراً على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد حدث بسبب قيود فرضتها الظروف، وليس الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، فيجب على مراقب الحسابات تقييم التأثير على رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

٢٩- إذا حدد مراقب الحسابات حدوث، أو اشتبه في حدوث، عدم التزام بالقوانين واللوائح، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت القوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة: (راجع: الفقرات "أ/٢٨"-"أ/٣٤")

(أ) تتطلب من مراقب الحسابات تقديم تقرير لسلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب، بحسب الظروف، التقرير بموجبها لسلطة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

٣٠- يجب على مراقب الحسابات أن يضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة [٧] عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرتين "أ/٣٥"، "أ/٣٦")

(أ) إجراءات المراجعة المنفذة والأحكام المهنية المهمة المتخذة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن عدم الالتزام؛

(ب) المناقشات التي جرت مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرهم بشأن الأمور المهمة ذات العلاقة بعدم الالتزام، بما في ذلك كيفية استجابة الإدارة، وعند الاقتضاء، المسئولين عن الحوكمة لذلك الأمر.

***

[٥] معيار المراجعة رقم (٧٠٥) الفقرتين "٧" و"٨"
[٦] معيار المراجعة رقم (٧٠٥) لفقرتين "٧"و"٩"
[٧] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرات "٨"-"١١" و"أ/٦"

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المسؤولية عن الالتزام بالقوانين واللوائح (راجع: الفقرات "٣"-"٩")

أ/١ تتحمل الإدارة، تحت إشراف المسئولين عن الحوكمة، مسؤولية التأكد من أن عمليات المنشأة تتم وفقاً للأنظمه واللوائح. وقد تؤثر الانظمه واللوائح على القوائم المالية للمنشأة بطرق مختلفة، على سبيل المثال، قد تؤثر وبشكل مباشر على إفصاحات محددة مطلوبة من المنشأة في القوائم المالية، أو قد يفرض إطار التقارير المالية المطبق. وقد تحدد أيضاً حقوقاً والتزامات قانونية معينة للمنشأة، يتم إثبات بعضها في قوائمها المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فإن القوانين واللوائح قد تفرض عقوبات في حالة عدم الالتزام.

أ/٢ فيما يلي أمثلة لأنواع السياسات والإجراءات التي قد تطبقها المنشأة لمساعدتها في منع حدوث حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح واكتشاف حدوثها:

- متابعة المتطلبات النظامية والتأكد من أن إجراءات التشغيل مصممة للوفاء بهذه المتطلبات.
- إنشاء وتشغيل نظم رقابة داخلية مناسبة.
- وضع قواعد للسلوك المهني والإعلان عنها واتباعها.
- التأكد من تدريب العاملين بشكل مناسب على قواعد السلوك المهني وفهمهم لها.
- متابعة الالتزام بقواعد السلوك المهني، واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه من لا يلتزم بها من الموظفين.
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات القانونية.
- الاحتفاظ بسجل للأنظمة واللوائح الهامة التي يجب على المنشأة الالتزام بها في إطار الصناعة التي تنتمي إليها وسجل للشكاوى.

وفي المنشآت الأكبر، قد يضاف إلى هذه السياسات والإجراءات تحديد مسؤوليات مناسبة لما يلي:

- وظيفة المراجعة الداخلية.
- لجنة المراجعة.
- وظيفة الالتزام بالقوانين واللوائح.

مسؤولية مراقب الحسابات

أ/٣ قد ينتج عن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية. وقد يؤثر اكتشاف عدم الالتزام، بغض النظر عن أهميته النسبية، على جوانب أخرى لعملية المراجعة، بما في ذلك على سبيل المثال، نظر مراقب الحسابات في نزاهة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو الموظفين.

أ/٤ إن الفصل فيما إذا كان تصرف ما يشكل عدم التزام بالقوانين واللوائح هو أمر تختص به المحاكم أو الجهات القضائية الأخرى المعنية، وعادةً ما يكون خارج نطاق الاختصاص المهني لمراقب الحسابات. وبالرغم من ذلك، فإن تدريب مراقب الحسابات وخبرته وفهمه للمنشأة والصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه، قد يوفر أساساً لإدراك أن بعض التصرفات التي تنمو إلى علمه قد تشكل عدم التزام بالقوانين واللوائح.

أ/٥ وفقاً لمتطلبات نظامية خاصة، قد يُطلب من مراقب الحسابات أن يقوم على وجه الخصوص، كجزء من مراجعة القوائم المالية، بالتقرير عمّا إذا كانت المنشأة ملتزمة بأحكام قوانين أو لوائح معينة. وفي هذه الظروف، يتعامل معيار

المراجعة (٧٠٠) [٨] أو معيار المراجعة (٨٠٠) [٩] مع كيفية تناول هذه المسؤوليات في تقرير مراقب الحسابات. وعلاوةً على ذلك، ومتى وجدت متطلبات تقرير محددة نظامياً، فقد يكون من الضروري أن تتضمن خطة المراجعة اختبارات مناسبة للالتزام بأحكام هذه القوانين واللوائح.

أنواع القوانين واللوائح (راجع: الفقرة "٦")

أ/٦ قد تؤثر طبيعة وظروف المنشأة على ما إذا كانت القوانين واللوائح ذات الصلة واقعة ضمن نوعي القوانين واللوائح المبينة في الفقرتين "٦(أ)" أو "٦(ب)". ومن أمثلة القوانين واللوائح التي قد تكون مشمولة في النوعين الموضحين في الفقرة "٦"، تلك التي تتناول:

- الغش والفساد والرشوة.
- غسل الأموال وتمويل الإرهاب ومتحصلات الجريمة.
- أسواق الأوراق المالية والتداول فيها.
- المنتجات والخدمات المصرفية والمنتجات والخدمات المالية الأخرى.
- حماية البيانات.
- التزامات ومدفوعات الضرائب ومعاشات التقاعد.
- حماية البيئة.
- الصحة والسلامة العامة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٧ في القطاع العام، قد تكون هناك مسؤوليات مراجعة إضافية فيما يتعلق بمراعاة القوانين واللوائح التي قد ترتبط بمراجعة القوائم المالية أو قد تمتد إلى جوانب أخرى من عمليات المنشأة.

المسؤوليات الإضافية المحددة بموجب قوانين أو لوائح أو متطلبات سلوكية ذات صلة (راجع: الفقرة "٩")

أ/٨ قد تتطلب القوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة أن يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ إجراءات إضافية واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة من مراقب الحسابات اتخاذ خطوات للاستجابة لحالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات. وقد تشمل تلك الخطوات الإبلاغ عن حالة عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، إلى مراقبين الحسابات الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن مهمة المجموعة أو مراقبي حسابات وحدات المجموعة أو مراقبين الحسابات الآخرين الذين ينفذون عملاً في وحدات المجموعة لأغراض أخرى خلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

تعريف (راجع: الفقرة "١٢")

أ/٩ تشمل التصرفات التي تؤدي إلى عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المعاملات التي تبرمها المنشأة أو التي يبرمها باسمها أو بالنيابة عنها المسئولين عن الحوكمة أو الإدارة أو أفراد آخرون يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها.

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٤٣"

[٩] معيار المراجعة رقم (٨٠٠) الفقرة "١١"

أ/١٠ يشمل عدم الالتزام أيضاً سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة، على سبيل المثال، في الحالات التي يقبل فيها شخص في مركز إداري كبير، بصفته الشخصية، رشوة من أحد موردي المنشأة، وفي مقابل ذلك يضمن تعيين المورد لتقديم خدمات أو عقود للمنشأة.

مراعاة مراقب الحسابات للالتزام بالقوانين واللوائح

التوصل إلى فهم للإطار النظامي والتنظيمي (راجع: الفقرة "١٣")

أ/١١ للتوصل إلى فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي، وكيفية التزام المنشأة بذلك الإطار، فقد يقوم مراقب الحسابات، على سبيل المثال، بما يلي:

- استخدام فهمه الحالي لعوامل الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى الخاصة بها؛
- تحديث فهمه لتلك القوانين واللوائح التي تحدد بشكل مباشر المبالغ والإفصاحات المقرر عنها في القوائم المالية؛
- الاستفسار من الإدارة عن القوانين أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثير أساسي على عمليات المنشأة؛
- الاستفسار من الإدارة عن سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح؛
- الاستفسار من الإدارة عن السياسات أو الإجراءات المتبعة لمعرفة وتقييم المطالبات القضائية والمحاسبة عنها.

القوانين واللوائح المتعارف على أن لها تأثيرا مباشرا على تحديد المبالغ والإفصاحات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية (راجع: الفقرتين "٦"، "١٤")

أ/١٢ توجد قوانين ولوائح معينة راسخة ومعروفة للمنشأة وداخل الصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه، وذات صلة بالقوائم المالية للمنشأة (كما هو مبين في الفقرة "٦(أ)") وقد تتضمن هذه القوانين واللوائح أموراً ترتبط، على سبيل المثال، بما يلي:

- شكل ومحتوى القوائم المالية؛ أو
- قضايا التقرير المالي الخاصة بالصناعة؛ أو
- المحاسبة عن المعاملات الخاضعة لعقود حكومية؛ أو
- استحقاق أو إثبات ضريبة الدخل أو تكاليف معاشات التقاعد.

وقد تكون بعض أحكام تلك القوانين واللوائح ذات صلة مباشرة بإقرارات محددة في القوائم المالية (على سبيل المثال، اكتمال ضريبة الدخل)، فيما قد يكون البعض الآخر ذا صلة مباشرة بالقوائم المالية ككل (على سبيل المثال، القوائم المطلوبة التي تشكل مجموعة كاملة من القوائم المالية). ويتمثل هدف المتطلب الوارد في الفقرة "١٤" في أن يقوم مراقب الحسابات بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية عملاً بالأحكام ذات الصلة في تلك القوانين واللوائح.

وقد ينتج عن عدم الالتزام بالأحكام الأخرى لهذه القوانين واللوائح والقوانين واللوائح الأخرى غرامات أو دعاوى قضائية أو تبعات أخرى على المنشأة، قد يلزم إظهار التكاليف المتعلقة بها في القوائم المالية، ولكن لا تعد ذات تأثير مباشر على القوائم المالية كما هو مبين في الفقرة "٦(أ)"

إجراءات تحديد حالات عدم الالتزام – القوانين واللوائح الأخرى (راجع: الفقرتين "٦"، "١٥")

أ/١٣ قد تحتاج بعض القوانين واللوائح الأخرى إلى انتباه خاص من جانب مراقب الحسابات لأن لها تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (كما هو مبين في الفقرة "٦(ب)") وقد يتسبب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح التي لها تأثير أساسي على عمليات

المنشأة في توقف عمليات المنشأة، أو التشكيك في استمرار المنشأة كمنشأة مستمره فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون لعدم الالتزام بمتطلبات ترخيص المنشأة أو متطلب آخر لتنفيذ عمليات المنشأة مثل هذا الأثر (مثل عدم التزام البنك بمتطلبات رأس المال أو الاستثمار). ويوجد أيضاً العديد من القوانين واللوائح التي تتعلق بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادةً على القوائم المالية ولا تتضمنها نظُم معلومات المنشأة ذات الصلة بالقوائم المالية.

أ/١٤ نظراً لأن تبعات القوانين واللوائح الأخرى على القوائم المالية يمكن أن تتنوع تبعاً لعمليات المنشأة، فإن إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة "١٥" موجهة إلى لفت انتباه مراقب الحسابات إلى حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية.

عدم الالتزام الذي يعلم به مراقب الحسابات من خلال إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة "١٦")

أ/١٥ قد تلفت إجراءات المراجعة المطبقة لتكوين رأي في القوائم المالية انتباه مراقب الحسابات إلى حالات عدم التزام، أو عدم التزام مشتبه فيه، بالقوانين واللوائح. وقد تشمل هذه الإجراءات على سبيل المثال ما يلي:

- قراءة المحاضر؛
- الاستفسار من إدارة المنشأة والمستشار القانوني الداخلي أو المستشار القانوني الخارجي عن الدعاوى القضائية والمطالبات والتقديرات؛
- إجراء الاختبارات الأساسية لتفاصيل فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات.

الأقرارات المكتوبة (راجع: الفقرة "١٧")

أ/١٦ نظراً لأن تأثير القوانين واللوائح على القوائم المالية يمكن أن يختلف بشكل كبير، فإن الإقرارات المكتوبة توفر أدلة المراجعة الضرورية بشأن معرفة الإدارة بحالات عدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، التي قد يكون له تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإقرارات المكتوبة في حد ذاتها لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وبالتالي، لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة المراجعة الأخرى التي يجب أن يحصل عليها مراقب الحسابات [١٠].

إجراءات المراجعة عند تحديد حدوث عدم التزام أو الاشتباه في حدوثه

مؤشرات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح (راجع: الفقرة "١٩")

أ/١٧ قد يصبح مراقب الحسابات مدركاً لمعلومات بشأن حالة عدم التزام بالقوانين واللوائح، نتيجة تنفيذ إجراءات خلاف تلك الواردة في الفقرات "١٣"-"١٧" (على سبيل المثال، عندما ينبّه مبلغ ما مراقب الحسابات إلى حالة عدم التزام).

أ/١٨ قد تمثل الأمور الآتية مؤشراً على عدم التزام بالقوانين واللوائح:

- تحقيقات من قبل سلطات تنظيمية ودوائر حكومية، أو دفع غرامات أو فرض عقوبات.
- مدفوعات لخدمات غير محددة أو قروض لمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو موظفين حكوميين.
- عمولات مبيعات أو أتعاب وكلاء تظهر بشكل مُبالغ فيه بالمقارنة مع المبالغ التي تدفعها المنشأة عادةً أو التي تدُفع في الصناعة التي تنتمي إليها، أو بالمقارنة مع الخدمات التي تم استلامها بالفعل.
- الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق بشكل كبير.
- مدفوعات نقدية غير عادية، أو مشتريات في صورة شيكات تدُفع لحاملها، أو تحويلات لحسابات بنكية مرقمة.

[١٠] معيار المراجعة رقم (٥٨٠) الفقرة "٤"

- معاملات غير عادية مع شركات مسجلة في دول توفر ملاذات ضريبية.
- مدفوعات مقابل سلع أو خدمات قدُمت إلى دولة خلاف دولة المنشأ.
- مدفوعات بدون وثيقة رقابية ملائمة على عملية الصرف.
- وجود نظام معلومات يفشل، سواء بسبب تصميمه أو بشكل عرضي، في توفير مسار تتبعي كافٍ للمراجعة أو في توفير أدلة كافية.
- معاملات غير مصرح بها أو معاملات مسجلة بشكل غير سليم.
- تعليقات سلبية من وسائل الإعلام.
- أمور ذات صلة بتقييم مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "١٩(ب)")

أ/١٩ تشمل الأمور ذات الصلة بتقييم مراقب الحسابات للتأثير المحتمل على القوائم المالية ما يلي:

- التبعات المالية المحتملة لعدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على القوائم المالية بما في ذلك، على سبيل المثال، فرض غرامات وعقوبات وتعويضات، والتهديد بمصادرة الأصول، والوقف الجبري للعمليات، والدعاوى القضائية.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
- ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة خطيرة بشكل يدعو إلى الشك في العرض العادل للقوائم المالية، أو بشكل يجعل القوائم المالية مضللة بأية صورة أخرى.

إجراءات المراجعة وإبلاغ الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بعدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/٢٠ يتطلب الأمر من مراقب الحسابات مناقشة عدم الالتزام المشتبه في حدوثه مع المستوى الإداري المناسب ومع المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لأنهم قد يكونون قادرين على تقديم أدلة مراجعة إضافية. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد مراقب الحسابات من أن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لديهم الفهم نفسه للحقائق والظروف ذات الصلة بالمعاملات أو الأحداث التي أدت إلى عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المشتبه في حدوثه.

أ/٢١ ومع ذلك، قد تقيد القوانين أو اللوائح في بعض الدول إبلاغ مراقب الحسابات عن أمور معينة للإدارة والمسئولين عن الحوكمة. وقد تحظر القوانين أو اللوائح على وجه التحديد تقديم إبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون مراقب الحسابات مطالباً بتقديم تقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية وفقاً لقوانين مكافحة غسل الأموال. وفي مثل تلك الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها مراقب الحسابات معقدة، وقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

أ/٢٢ إذا لم تقدم الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، معلومات كافية لمراقب الحسابات تفيد بأن المنشأة ملتزمة في الواقع بالقوانين واللوائح، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب التشاور مع المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي للمنشأة بشأن تطبيق القوانين واللوائح حسب الظروف، بما في ذلك بشأن احتمال حدوث غش والتأثيرات المحتملة على القوائم المالية. وإذا رأى مراقب الحسابات أن التشاور مع المستشار القانوني للمنشأة غير مناسب، أو إذا لم يقتنع برأي المستشار القانوني، فقد يري أنه من المناسب التشاور بشكل سري مع أشخاص آخرين داخل المكتب أو مكتب آخر في الشبكة أو مع هيئة مهنية أو مع المستشار القانوني لمراقب الحسابات، بشأن ما إذا كانت هناك مخالفة

للقوانين واللوائح، بما في ذلك احتمال حدوث غش والتبعات النظامية المحتملة لذلك، وما هي التصرفات الأخرى، إن وجدت، التي قد يتخذها مراقب الحسابات.

تقييم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرة "٢٢")

أ/٢٣ وفقاً لمتطلبات الفقرة "٢٢"، فإن مراقب الحسابات يقيم الآثار المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك تقييم مراقب الحسابات للمخاطر وإمكانية الاعتماد على الإقرارات المكتوبة. وسوف تعتمد الآثار المترتبة على عدم التزام معين محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، على علاقة ارتكاب الفعل وإخفائه، إن وجد، بأنشطة الرقابة المحددة وبالمستوى الإداري أو الأفراد المتورطين الذين يعملون لصالح المنشأة أو بتوجيهات منها، وبخاصة الآثار المترتبة الناتجة عن تورط أعلى سلطة في المنشأة. وحسبما هو موضح في الفقرة "٩"، فإن التزام مراقب الحسابات بالقوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة يمكن أن يوفر مزيداً من المعلومات ذات الصلة بمسؤوليات مراقب الحسابات وفقاً للفقرة "٢٢".

أ/٢٤ من أمثلة الظروف التي قد تؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بتقييم ما يترتب على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه من آثار على إمكانية الاعتماد على الإقرارات المكتوبة المستلمة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المسئولين عن الحوكمة، ما يلي:

- اشتباه مراقب الحسابات في تورط الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في عزمهم على التورط في أي عدم التزام محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه أو امتلاك مراقب الحسابات لأدلة على ذلك.
- إدراك مراقب الحسابات لعلم الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، بعدم الالتزام، وخلافاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية، عدم قيامهم بالإبلاغ عن الأمر أو التصريح بالإبلاغ عنه لسلطة معنية خلال فترة معقولة.

أ/٢٥ في ظروف معينة، قد ينظر مراقب الحسابات في الانسحاب من المهمة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب القوانين أو اللوائح، على سبيل المثال عندما لا تتخذ الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه مراقب الحسابات مناسباً في ظل الظروف القائمة، أو عندما يثير عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه شكوكاً حول نزاهة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حتى ولو كان عدم الالتزام غير هام ومؤثر بالنسبة للقوائم المالية. وقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد ما إذا كان الانسحاب من المهمة مناسباً. وعندما يقرر مراقب الحسابات أن الانسحاب من المهمة سيكون مناسباً، فإن فعل ذلك لن يكون بديلاً عن الالتزام بالمسؤوليات الأخرى بموجب القوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة للاستجابة إلى عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. وعلاوة على ذلك، تشير الفقرة "أ/٨"من معيار المراجعة (٢٢٠) إلى أن بعض المتطلبات السلوكية قد تتطلب من مراقب الحسابات السابق، بناءً على طلب من مراقب الحسابات التالي المقترح، تقديم معلومات بشأن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح إلى مراقب الحسابات التالي.

الإبلاغ والتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه

الآثار المحتملة في تقرير مراقب الحسابات المترتبة على عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (راجع: الفقرات "٢٦"-"٢٨")

أ/٢٦ يتم الإبلاغ عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، في تقرير مراقب الحسابات عندما يعدل مراقب الحسابات الرأي وفقاً للفقرات "٢٦"-"٢٨". وفي بعض الظروف الأخرى، قد يقوم مراقب الحسابات بالإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقرير مراقب الحسابات، على سبيل المثال:

- عندما يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليات مراقب الحسابات بموجب المعايير المصرية للمراجعة، وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة "٤٣" من معيار المراجعة (٧٠٠)؛ أو
- عندما يقرر مراقب الحسابات أن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه يعد أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، وبالتالي يقوم بالإبلاغ عن الأمر وفقاً لمعيار المراجعة(٧٠١) ما لم تنطبق الفقرة "١٤" من ذلك المعيار؛ أو
- في حالات استثنائية، عندما لا تتخذ الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة التصرف التصحيحي الذي يراه مراقب الحسابات مناسباً في ظل الظروف القائمة، ويكون الانسحاب من المهمة غير ممكن (انظر الفقرة "أ/٢٥")، قد ينظر مراقب الحسابات في وصف عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في فقرة أمر آخر وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦).

أ/٢٧ قد تمنع قوانين أو لوائح الإفصاح العلني عن أمر معين، سواءً من قبل الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو مراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال، قد تحظر القوانين أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ أو اتخاذ أي تصرف آخر قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير نظامي فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة. وعندما يعتزم مراقب الحسابات الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه في تقريره في ظل الظروف الموضحة في الفقرة "أ/٢٦" أو غيرها، فقد يكون لتلك القوانين أو اللوائح آثار على قدرة مراقب الحسابات على وصف الأمر في تقريره، أو في بعض الظروف على إصدار تقرير مراقب الحسابات. وفي مثل تلك الحالات، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان الحصول على مشورة قانونية لتحديد التصرف المناسب.

التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة "٢٩")

أ/٢٨ قد يكون من المطلوب أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) القوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة تتطلب من مراقب الحسابات التقرير عنها (انظر الفقرة "أ/٢٩")؛ أو

(ب) مراقب الحسابات قد حدد أن التقرير يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للمتطلبات السلوكية ذات الصلة (انظر الفقرة "أ/٣٠")؛ أو

(ج) القوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة تمنح مراقب الحسابات الحق في القيام بذلك (انظر الفقرة "أ/٣١").

أ/٢٩ قد يكون مراقب الحسابات مطالباً في بعض الدول بموجب قوانين أو لوائح أو متطلبات سلوكية ذات صلة بالتقرير عن حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد توجد متطلبات نظامية تلزم مراقبي الحسابات المؤسسات المالية بالتقرير عن حدوث أو الاشتباه في حدوث عدم التزام بالقوانين واللوائح لسلطة إشرافية. وأيضاً، قد تنشأ تحريفات عن حالات عدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح، وقد يكون مراقب الحسابات مطالباً في بعض الدول بالتقرير عن التحريفات لسلطة معنية في الحالات التي تفشل فيها الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي.

أ/٣٠ في حالات أخرى، قد يكون مراقب الحسابات مطالباً بموجب المتطلبات السلوكية ذات الصلة بتحديد ما إذا كان التقرير عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة يعد تصرفاً مناسباً في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد آداب وسلوكيات المهنة أن يتخذ مراقب الحسابات خطوات تجاه عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة

لاتخاذ تصرفات إضافية، قد يكون من بينها التقرير إلى سلطة معنية خارج المنشأة وتوضح قواعد آداب وسلوكيات المهنة أن مثل هذا التقرير لا يعد خرقاً لواجب السرية بموجب قواعد آداب وسلوكيات المهنة.

أ/٣١ وحتى إذا كانت القوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة لا تتضمن متطلبات تتناول التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، فإنها قد تمنح مراقب الحسابات الحق في التقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة. فعلى سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية للمؤسسات المالية، قد يكون لمراقب الحسابات الحق بموجب القوانين أو اللوائح في مناقشة أمور مثل عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه مع سلطة إشرافية.

أ/٣٢ في ظروف أخرى، قد يكون التقرير عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب مراقب الحسابات المتعلق بالسرية بموجب قوانين أو لوائح أو متطلبات سلوكية ذات صلة.

أ/٣٣ قد ينطوي القيام بالتحديد الذي تتطلبه الفقرة "٢٩" على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. وبناءً عليه، يجوز لمراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان التشاور الداخلي (على سبيل المثال، داخل المكتب / مؤسسة) أو بشكل سري مع سلطة تنظيمية أو جهة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القوانين أو اللوائح أو من شأنه أن يخل بواجب السرية). وقد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان أيضاً الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة أمامه والآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٣٤ قد يكون مراقب الحسابات في القطاع العام ملزماً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة إصدار القوانين أو إلى هيئة حاكمة أخرى أو التقرير عن عدم الالتزام في تقريره.

التوثيق (راجع: الفقرة "٣٠")

أ/٣٥ قد يتضمن توثيق مراقب الحسابات للنتائج المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو المستندات.
- محاضر المناقشات التي تمت مع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو مع أطراف من خارج المنشأة.

أ/٣٦ قد تحدد أيضاً القوانين أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة متطلبات توثيق إضافية فيما يتعلق بعدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٦٠) إصدار ٢٠٢٥

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٦٠) إصدار ٢٠٢٥

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٣
دور الاتصال	٤-٧
تاريخ السريان	٨
الأهداف	٩
التعريفات	١٠
المتطلبات	
المسئولين عن الحوكمة	١١-١٣
الأمور الواجب الإبلاغ بها	١٤-١٧
آلية الاتصال	١٨-٢٢
التوثيق	٢٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المسئولين عن الحوكمة	أ/١-أ/٨
الأمور الواجب الإبلاغ بها	أ/٩-أ/٣٦
آلية الاتصال	أ/٣٧-أ/٥٣
التوثيق	أ/٥٤

الملحق الأول: المتطلبات المحددة في معيار مراقبة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة.

الملحق الثاني: الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية.

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٠) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة عند مراجعة القوائم المالية. وعلى الرغم من أن هذا المعيار يُطبق بغض النظر عن هيكل الحوكمة في المنشـأة أو حجمها، فإنه توجد اعتبارات معينة يتم تطبيقها عندما يكون جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشاة، وعند مراجعة المنشآت المقيدة. ولا يضع هذا المعيار متطلبات تتعلق باتصال مراقب الحسابات بإدارة المنشاة أو ملاكها ما لم يكونوا مسئولين أيضا عن الحوكمة.

٢- تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة القوائم المالية، لكنه قد يكون قابلا للتطبيق أيضا بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى عندما يكون المسئولين عن الحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد هذه المعلومات المالية والتاريخية.

٣- اعترافا بأهمية الاتصال المتبادل الفعّال عند مراجعة القوائم المالية، فإن هذا المعيار يوفر إطاراً شاملاً لاتصال مراقب الحسابات بالمسئولين عن الحوكمة، ويحدد بعض الأمور المعينة التي يجب إبلاغهم بها. وقد حددت معايير المراجعة الأخرى أموراً إضـافية يجب الإبلاغ عنها، تكمل متطلبات هذا المعيار (انظر الملحق الأول). وإضـافة لذلك، يحدد معيار المراجعة (٢٦٥) متطلبات معينة بشأن إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يحددها مراقب الحسابات أثناء المراجعة.

وهناك أمور أخرى، لم يتطلبها هذا المعيار أو معايير المراجعة الأخرى، قد يكون من المطلوب الإبلاغ عنها بموجب القوانين أو اللوائح أو بموجب الاتفاق مع المنشـأة أو بموجب متطلبات إضـافية تطبق على المهام على سـبيل المثال المعايير الخاصـة بهيئة محاسـبية مهنية وطنية. ولا يمنع أي مما ورد في هذا المعيار مراقب الحسـابات من إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بأي أمور أخرى (راجع الفقرات "أ٣٣/" – "أ٣٦/").

دور الاتصال

٤- يركز هذا المعيار بشكل أساسي على الاتصالات التي تكون من مراقب الحسابات مع المسئولين عن الحوكمة.

ومع ذلك، فإن الاتصال المتبادل الفعال مهم فيما يلي:

(أ) مساعدة مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة في فهم الأمور المرتبطة بالمراجعة في سياقها، وفي تطوير علاقة عمل بناءة. ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلال مراقب الحسابات وموضوعيته.

(ب) مساعدة مراقب الحسابات في الحصول على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المسئولين عن الحوكمة. فعلى سـبيل المثال قد يسـاعد المسـئولين عن الحوكمة مراقب الحسـابات في فهم المنشـأة وبيئتها، وفي التعرف على المصادر المناسبة للحصول على أدلة المراجعة، وفي توفير معلومات عن معاملات أو أحداث معينة.

(ج) مساعدة المسئولين عن الحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم عن الإشراف على آلية إعداد القوائم المالية، مما يحد من مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية.

٥- على الرغم من مسـؤولية مراقب الحسـابات عن الإبلاغ بالأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فإن الإدارة مسـئولة أيضـا عن إبلاغ المسـئولين عن الحوكمة بـالأمور التي لهـا أهمية من حيث الحوكمة ولا يعفي الإبلاغ من قبل مراقب الحسابات الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، فإن إبلاغ الإدارة المسئولين عن الحوكمة بالأمور التي يجب على مراقب الحسابات إبلاغها لا يعفي مراقب الحسابات من مسؤولية إبلاغهم بها أيضا. غير أن قيام الادارة بالإبلاغ عن هذه الأمور قد يؤثر على شكل أو توقيت اتصال مراقب الحسابات بالمسئولين عن الحوكمة.

٦- يعد الإبلاغ الواضـح بالأمور المحددة التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها جزءا لا يتجزأ من كل عملية مراجعة، ومع ذلك، لا تطلب معايير المراجعة من مراقب الحسـابات تنفيذ إجراءات مخصـصـة لغرض تحديد أي أمور أخرى يلزم عليه إبلاغها المسئولين عن الحوكمة.

٧- قد تفرض القوانين أو اللوائح قيودا على قيام مراقب الحسـابات بالإبلاغ عن أمور معينة للمسـئولين عن الحوكمة. وقد تحظر القوانين أو اللوائح على وجه الخصـوص القيام بإبلاغ أو اتخاذ أي تصـرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشـأة، على سبيل المثال، عندما يكون مراقب الحسابات مطالبا بالتقرير عن عدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب قوانين مكافحة غسـل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضـايا التي ينظر فيها مراقب الحسـابات معقدة وقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تاريخ السريان

٨- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٩- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) أن يبلغ بوضوح مسؤولياته الخاصة بمراجعة القوائم المالية إلى المسئولين عن الحوكمة، وأن ينقل لهم نظرة عامة عن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما؛

(ب) أن يحصل على معلومات ذات صلة بالمراجعة من المسئولين عن الحوكمة:

(ج) أن يزود المسئولين عن الحوكمة في الوقت المناسب بالملاحظات الناتجة عن المراجعة التي تُعد مهمة وذات صلة بمسؤوليتهم في الإشراف على آلية إعداد القوائم المالية.

(د) أن يعزز الاتصال المتبادل الفعال بين مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة.

التعريفات

١٠- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها:

(أ) المسئولين عن الحوكمة: أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على الية إعداد القوائم المالية. وبالنسبة البعض المنشآت، قد يشمل المسئولين عن الحوكمة العاملين في الإدارة، مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس حوكمة المنشأة في القطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك. وللاطلاع على مناقشة لتنوع هياكل الحوكمة انظر الفقرات "أ/١"- "أ/٨".

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

المتطلبات

المسئولون عن الحوكمة

١١- يجب على مراقب الحسابات تحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشاة الذي سيتم الاتصال به. (راجع الفقرات "أ/١" – "أ/٤").

الاتصال بمجموعة فرعية من المسئولين عن الحوكمة:

١٢- إذا قام مراقب الحسابات بالاتصال بمجموعة فرعية من المسئولين عن الحوكمة، على سبيل المثال لجنة المراجعة، أو فرد معين، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان بحاجة للتواصل أيضا مع إدارة المنشأة. (راجع الفقرات "أ/٥ – "أ/٧).

حالة مشاركة جميع المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة

١٣- في بعض الحالات، يشارك جميع المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشاة، على سبيل المثال في المنشأة الصغيرة التي يتولى إدارتها مالك واحد ولا يملك أي شخص آخر دورا في حوكمتها في هذه الحالات، إذا كانت الأمور التي يتطلبها هذا المعيار يتم إبلاغها للشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة، وكان لهذا الشخص مسؤوليات أيضا تتعلق بالحوكمة، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ الأمور مرة أخرى للشخص ذاته في إطار دوره المتعلق بالحوكمة. وهذه الأمور واردة في الفقرة "١٦ (ج)". ومع ذلك، يجب على مراقب الحسابات أن يطمئن إلى أن الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يفي بإعلام جميع الذين كان سيبلغهم مراقب الحسابات في حالات أخرى بصفتهم مسئولين عن الحوكمة. (راجع الفقرة "أ/٨").

الأمور الواجب الإبلاغ بها

مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية

١٤- يجب على مراقب الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بمسؤولياته فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، بما في ذلك

ما يلي:

(أ) أنه مسؤول عن تكوين وإبداء رأي في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة تحت إشراف المسئولين عن الحوكمة.

(ب) أن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة من مسؤولياتهم (راجع الفقرتين "أ/٩"، "أ/١٠").

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.

١٥- يجب على مراقب الحسابات إعطاء المسئولين عن الحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر المهمة التي يحددها مراقب الحسابات (راجع الفقرات "أ/١١" – "أ/١٦").

النتائج المهمة من المراجعة

١٦- يجب على مراقب الحسابات أن يبلغ المسئولين عن الحوكمة بما يلي: (راجع الفقرتين "أ/١٧"، "أ/١٨")

(أ) وجهة نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية وعند الاقتضاء، يجب على مراقب الحسابات أن يوضح للمسئولين عن الحوكمة سبب اعتباره أن ممارسة محاسبية مهمة، وإن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المطبق إلا أنها ليست الأكثر مناسبة للظروف الخاصة بالمنشأة (راجع الفقرتين "أ/١٩"، "أ/٢٠").

(ب) الصعوبات المهمة، إن وجدت، التي واجهها خلال المراجعة (راجع الفقرة "أ/٢١").

(ج) ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة:

(١) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة، والتي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل نقاش، مع الإدارة (راجع الفقرة "أ/٢٢").

(٢) الاقرارات المكتوبة التي يطلبها مراقب الحسابات؛

(د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات، إن وجدت (راجع الفقرات "أ/٢٣" – "أ/٢٥")؛

(هـ) أي أمور مهمة أخرى تظهر أثناء المراجعة وتعد بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات، ذات صلة بالإشراف على آلية إعداد القوائم المالية (راجع الفقرات "أ/٢٦" – "أ/٢٨").

استقلال مراقب الحسابات

١٧- في حالة المنشآت المقيدة، يجب على مراقب الحسابات ابلاغ المسئولين عن الحوكمة بما يلي:

(أ) بيان بأن فريق العمل والأشخاص الآخرين في المكتب حسب مقتضى الحال، والمكتب، وعند الاقتضاء المكاتب الأعضاء في المؤسسة، قد التزموا بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة بالاستقلالية:

١- جميع العلاقات والأمور الأخرى بين المكتب والمكاتب الأعضاء في المؤسسة والمنشأة التي بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات قد يعتقد بشكل معقول أنها تؤثر على الاستقلالية. ويجب أن يتضمن هذا إجمالي أتعابه خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية عن خدمات المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب والمكاتب الأعضاء في المؤسسة إلى المنشاة والمنشأت الخاضعة لسيطرتها. ويجب توزيع هذه الأتعاب على الفئات المناسبة المساعدة المسئولين عن الحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على استقلال مراقب الحسابات*؛

٢- التدابير الوقائية ذات العلاقة التي تم تطبيقها للقضاء على تهديدات الاستقلالية التي تم تحديدها، أو التخفيف من هذه التهديدات إلى مستوى مقبول (راجع الفقرات "أ/٢٩" - "أ/٣٢").

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال

١٨- يجب على مراقب الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بشكل الاتصالات وتوقيتها والمحتوى العام المتوقع لها. (راجع الفقرات "أ/٣٧" – "أ/٤٥").

* تخضع قدرة مراقب الحسابات على تقديم خدمات أخرى لعميل المراجعة لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة

أشكال الاتصال

١٩- يجب على مراقب الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة، كتابة بالنتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة إذا كان البلاغ الشفهي غير كافي بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات، ولا يلزم تضمين جميع الأمور التي ظهرت خلال سير المراجعة في البلاغات المكتوبة (راجع الفقرات"أ/٤٦" – "أ/٤٨").

٢٠- يجب على مراقب الحسابات أن يتصل بالمسئولين عن الحوكمة، كتابة، فيما يتعلق باستقلاله عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة "١٧".

توقيت الاتصالات

٢١- يجب على مراقب الحسابات أن يتصل بالمسئولين عن الحوكمة في الوقت المناسب (راجع الفقرتين "أ/٤٩"، "أ/٥٠")

كفاية آلية الاتصال

٢٢- يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كان الاتصال المتبادل بين مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة كافيا لغرض المراجعة. وإذ لم يكن كذلك، فيجب عليه تقييم تأثير ذلك ان وجد على تقييمه المخاطر التحريف الهام والمؤثر وقدرته على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وأن يتخذ التصرف المناسب. (راجع الفقرات"أ/٥١" – "أ/٥٣").

التوثيق

٢٣- في حالة الإبلاغ بالأمور المطلوبة بموجب هذا المعيار شفاهةً، فيجب على مراقب الحسابات تضمينها في توثيقه لأعمال المراجعة وتوقيت الإبلاغ بها والشخص الذي تم إبلاغه. وفي حالة الإبلاغ بالأمور كتابة، فيجب على مراقب الحسابات الاحتفاظ بنسخة من الاتصال كجزء من توثيقه لأعمال المراجعة [1] (راجع الفقرة "أ/٥٤").

***

[1] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "١١")

أ/١ تختلف هياكل الحوكمة حسب المنشأة بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية، فعلى سبيل المثال:

- فقد يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كليا أو بشكل أساسي) منفصل من الناحية التنظيمية عن المجلس التنفيذي (الإداري) (هيكل مكون من مجلس ذي مستويين). وقد تقع كل من الوظائف الإشرافية والتنفيذية ضمن المسؤولية النظامية لمجلس واحد أو موحد (هيكل مكون من مجلس ذي مستوى واحد).
- في بعض المنشآت، يشغل المسئولين عن الحوكمة مناصب تشكل جزءا لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، مثل مديرو الشركة. وفي منشآت أخرى مثل بعض المنشآت الحكومية توجد هيئة لا تمثل جزءا من المنشأة تكون هي المسئولة عن الحوكمة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض المسئولين عن الحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، يضم المسئولين عن الحوكمة والإدارة أشخاصاً مختلفين.
- في بعض الحالات، يكون المسئولين عن الحوكمة مسؤولين عن اعتماد[٢] القوائم المالية للمنشأة في حالات أخرى تتحمل الإدارة هذه المسؤولية.

أ/٢ في معظم المنشآت، تكون الحوكمة مسؤولية جماعية لجهة الحوكمة، مثل مجلس إدارة أو مجلس إشرافي أو شركاء أو ملاك أو لجنة إدارية أو مجلس حكام أو مجلس أمناء أو أشخاص مماثلين. لكن في بعض المنشآت الصغيرة، قد يكون شخص واحد هو المسئول عن الحوكمة، مثل المدير المالك عندما لا يكون هناك ملاك أخرون، أو عندما يتكون مجلس الأمناء من شخص واحد. وعندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، فقد يتم تكليف مجموعة فرعية مثل لجنة المراجعة أو حتى فرد واحد بمهام معينة لمساعدة جهة الحوكمة في أداء مسؤولياتها، وفي صورة أخرى، قد تتحمل مجموعة فرعية أو فرد مسؤوليات محددة بشكل قانوني، تختلف عن تلك الخاصة بالهيئة الحاكمة.

أ/٣ يعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يبلغهم مراقب الحسابات بأمور معينة في جميع عمليات المراجعة أيضا، في بعض الحالات، قد يكون الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به غير قابل للتحديد بشكل واضح من خلال الإطار النظامي المطبق أو من ظروف المهمة الأخرى، على سبيل المثال في المنشآت التي يكون فيها هيكل الحوكمة غير محدد بشكل رسمي، كما في بعض المنشآت المملوكة لعائلة وبعض المنشآت غير الهادفة للربح وبعض المنشآت الحكومية. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى أن يتناقش ويتفق مع الطرف القائم بالتكليف على الشخص ذي الصلة الذي سيتم الاتصال به وعند تحديد الشخص الذي سيتم الاتصال به يكون فهم مراقب الحسابات، الذي يتوصل إليه وفقا لمعيار المراجعة (٣١٥) لهيكل حوكمة المنشأة وآلياتها من الأمور ذات الصلة. وقد يختلف الشخص المعني الذي سيتم الاتصال به باختلاف الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.

أ/٤ يتضمن معيار المراجعة (٦٠٠) أموراً معينة يلزم أن يقوم مراقبو حسابات المجموعة بإبلاغها للمسئولين عن الحوكمة[٣]. وعندما تكون المنشأة أحد مكونات مجموعة أخرى يعتمد تحديد الشخص المعني الذي يتصل به مراقب الحسابات هذا المكون على ظروف المهمة والأمر الذي سيتم الإبلاغ به وفي بعض الحالات، قد يقوم عدد المكونات بمزاولة نفس الأعمال ضمن نفس نظام الرقابة الداخلية وباستخدام نفس الممارسات المحاسبية. وعندما يكون المسئولين عن الحوكمة في تلك المكونات هم نفس الأشخاص على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك، فيمكن تفادي التكرار عن طريق التعامل مع هذه المكونات في وقت واحد الغرض الاتصال.

---

[٢] كما هو موضح في الفقرة "أ/٦٨" من معيار المراجعة (٧٠٠) يعني تحمل مسؤولية الاعتماد في هذا السياق امتلاك الصلاحية لتقرير أنه قد تم إعداد كافة القوائم المالية التي تشكل القوائم المالية بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة.

[٣] معيار المراجعة رقم (٦٠٠) الفقرة "٤٩"

الاتصال بمجموعة فرعية من المسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "١٢")

أ/٥ عند النظر في الاتصال بمجموعة فرعية من المسئولين عن الحوكمة، فإن مراقب الحسابات قد يأخذ في الحسبان أموراً مثل:

- المسؤوليات الخاصة بالمجموعة الفرعية لجهة الحوكمة.
- طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به.
- المتطلبات القانونية أو التنظيمية ذات الصلة.
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية لديها الصلاحية لاتخاذ تصرف فيما يتعلق بالمعلومات المبلغ بها، والقدرة على تقديم المعلومات والتفسيرات الإضافية التي قد يحتاج إليها مراقب الحسابات.

أ/٦ عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضا لإبلاغ الإدارة العليا بمعلومات في شكل كامل أو مختصر، فقد يتأثر مراقب الحسابات بتقييمه لمدى فاعلية ومناسبة قيام المجموعة الفرعية بإبلاغ المعلومات ذات الصلة إلى الإدارة العليا. وقد يوضح مراقب الحسابات عند الاتفاق على شروط المهمة أنه يحتفظ بالحق في الاتصال مباشرة بالإدارة العليا ما لم تمنع القوانين أو اللوائح ذلك.

أ/٧ توجد لجان مراجعة (أو مجموعات فرعية مماثلة باسماء مختلفة) في كثير من المنشأت وعلى الرغم من أن سلطات ووظائف هذه اللجان قد تختلف، فقد أصبح الاتصال بها، متى وجدت عنصرا أساسيا في اتصال مراقب الحسابات بالمسئولين عن الحوكمة. وتشير مبادئ الحوكمة الجيدة إلى ما يلي:

- أن تتم دعوة مراقب الحسابات إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- أن يقوم رئيس لجنة المراجعة، وعند الاقتضاء، الأعضاء الآخرون في لجنة المراجعة بالاتصال بمراقب الحسابات بشكل دوري.
- أن تجتمع لجنة المراجعة مع مراقب الحسابات، بدون حضور الإدارة، مرة واحدة في السنة على الأقل.

حالة مشاركة جميع المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة (راجع الفقرة "١٣").

أ/٨ في بعض الحالات، يشارك جميع المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يفي الاتصال بالشخص الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة بإبلاغ جميع الذين كان سيبلغهم مراقب الحسابات في حالات أخرى بصفتهم المسئولين عن الحوكمة. فعلى سبيل المثال، في الشركة التي يشارك جميع المديرين فيها في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المديرين (على سبيل المثال، الشخص المسؤول عن التسويق(غير مدركين للأمور المهمة التي تمت مناقشتها مع مدير آخر (على سبيل المثال الشخص المسؤول عن إعداد القوائم المالية).

الأمور الواجب الابلاغ بها

مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (راجع الفقرة "١٤").

أ/٩ عادة ما تكون مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية مشمولة في خطاب الارتباط، أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب الذي يسجل شروط المهمة المتفق عليها.[٤] وقد يتطلب نظام أو لائحة أو هيكل الحوكمة في المنشأة من المسئولين عن الحوكمة الاتفاق على شروط المهمة مع مراقب الحسابات. وعندما يكون الحال خلافا لذلك، فقد يكون تقديم نسخة من خطاب الارتباط، أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب للمسئولين عن الحوكمة طريقة مناسبة للاتصال بهم فيما يتعلق بأمور مثل:

- مسؤولية مراقب الحسابات عن تنفيذ المراجعة، وفقا لمعايير المراجعة، لإبداء رأي في القوائم المالية، ولذلك تشمل الأمور التي تتطلب معايير المراجعة الإبلاغ بها الأمور المهمة التي تظهر أثناء مراجعة القوائم المالية والتي تُعد ذات صلة بالمسئولين عن الحوكمة فيما يخص إشرافهم على عملية اعداد القوائم المالية.
- حقيقة أن معايير المراجعة لا تتطلب من مراقب الحسابات تصميم إجراءات لغرض تحديد أمور إضافية لإبلاغ المسئولين عن الحوكمة بها.
- مسؤوليات مراقب الحسابات عن تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة والإبلاغ بها في تقرير مراقب الحسابات، عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٢١٠) فقرة "١٠"

- عند الانطباق، مسؤولية مراقب الحسابات عن الإبلاغ بأمور معينة تتطلبها القوانين أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو متطلبات إضافية تتعلق بالمهمة، مثل المعايير الصادرة عن هيئة محاسبية مهنية وطنية.

أ/١٠ قد تنص القوانين أو اللوائح أو الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية التي تنطبق على المهمة على إجراء اتصال أوسع نطاقا بالمسئولين عن الحوكمة فعلى سبيل المثال:-

(أ) قد ينص الاتفاق مع المنشأة على أمور معينة يلزم الإبلاغ بها عند ظهورها نتيجة الخدمات التي يقدمها المكتب، أو مكتب فرع المؤسسة، بخلاف خدمات مراجعة القوائم المالية، أو

(ب) قد ينص التكليف الرسمي الصادر لمراقب حسابات منشأة قطاع عام على ضرورة الإبلاغ بالأمور التي تنمو إلى علم مراقب الحسابات نتيجة أعمال أخرى، مثل أعمال مراجعة الأداء.

نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (راجع الفقرة "١٥")

أ/١١ إن الاتصال فيما يتعلق بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما:

(أ) قد يساعد المسئولين عن الحوكمة على تحسين فهمهم لنتائج عمل مراقب الحسابات، ومناقشة القضايا المنطوية على مخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع مراقب الحسابات، وتحديد أي مجالات قد يطلبون من مراقب الحسابات اتخاذ إجراءات إضافية بشأنها

(ب) قد يساعد مراقب الحسابات على تحسين فهمه للمنشأة وبيئتها.

أ/١٢ يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة، التي يحددها مراقب الحسابات، المسئولين عن الحوكمة في فهم تلك الأمور وأسباب حاجتها إلى مراعاة خاصة عند المراجعة. وقد يساعد الإبلاغ بالمخاطر المهمة المسئولين عن الحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم المتعلقة بالإشراف على آلية اعداد القوائم المالية.

أ/١٣ قد تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ بها ما يلي:

- كيفية تخطيط مراقب الحسابات لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر، سواء التي بسبب غش أو خطا.
- كيفية تخطيط مراقب الحسابات للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقدرة.
- منهج مراقب الحسابات في التعامل مع الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق المراجعة[٥].
- طبيعة ومدى المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها أو تقييم نتائج المراجعة، بما في ذلك الاستعانة بخبير من جانب مراقب الحسابات[٦].
- وجهات النظر الأولية لمراقب الحسابات عن الأمور التي قد تحظى باهتمام كبير من جانب مراقب الحسابات عند المراجعة وبالتالي قد تكون أمور رئيسية للمراجعة عند انطباق معيار المراجعة (٧٠١).
- المنهج الذي يخطط مراقب الحسابات أن يتعامل به مع الآثار المنعكسة على القوائم المنفردة أو المستقلة والافصاحات بسبب أي تغييرات هامة ومؤثرة في إطار التقرير المالي المعمول به أو في بيئة المنشأة أو مركزها المالي أو أنشطتها.

أ/١٤ تشمل أمور التخطيط الأخرى التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع المسئولين عن الحوكمة ما يلي:

- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية، كيف يمكن لمراقب الحسابات الخارجي والمراجعين الداخليين العمل بطريقة بناءة ومتكاملة، بما في ذلك أي تخطيط للاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة ومدى أي تخطيط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة [٧].
- وجهات نظر المسئولين عن الحوكمة بشأن:
  - الشخص المعني في هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به.
  - توزيع المسؤوليات بين المسئولين عن الحوكمة والإدارة.

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٣٢٠)
[٦] معيار المراجعة رقم (٦٢٠)
[٧] معيار المراجعة رقم (٦١٠)

- أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تنتج عنها تحريفات هامة ومؤثرة.
- الأمور التي يرى المسئولين عن الحوكمة أنها بحاجة إلى اهتمام خاص أثناء المراجعة، وأي مجالات قد يطلبون اتخاذ إجراءات إضافية بشأنها.
- الاتصالات المهمة بين المنشأة والسلطات التنظيمية.
- الأمور الأخرى التي يرى المسئولين عن الحوكمة أنها قد تؤثر على مراجعة القوائم المالية.

- المواقف السلوكية للمسئولين عن الحوكمة ووعيهم وأفعالهم فيما يتعلق (أ) بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها، بما في ذلك كيفية إشراف المسئولين عن الحوكمة على فاعلية الرقابة الداخلية (ب) واكتشاف الغش أو إمكانية حدوثه.
- التصرفات التي يتخذها المسئولين عن الحوكمة للاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات وقواعد القيد في أسواق الأوراق المالية، والأمور المرتبطة بذلك، وتأثير تلك التطورات، على سبيل المثال، على العرض الشامل للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك:
  - مدى ملاءمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها وقابليتها للمقارنة والفهم؛
  - النظر فيما إذا كانت القوائم المالية يعيبها إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.
- استجابة المسئولين عن الحوكمة للاتصالات السابقة مع مراقب الحسابات.
- المستندات التي تشتمل على المعلومات الأخرى حسب تعريفها في معيار المراجعة (٧٢٠) والطريقة المخطط إصدار تلك المستندات بها وتوقيت صدورها. وعندما يتوقع مراقب الحسابات الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، يمكن أن تتضمن المناقشات مع المسئولين عن الحوكمة أيضا التصرفات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

أ/١٥ رغم أن الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة قد يساعد مراقب الحسابات في تخطيط نطاق وتوقيت المراجعة، فإنه لا يغير مسؤولية مراقب الحسابات وحده دون غيره عن وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ/١٦ يلزم تحري الحذر عند الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة بشأن نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما حتى لا يؤثر ذلك على فاعلية المراجعة، خاصة عندما يكون بعض المسئولين عن الحوكمة أو جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يقلل الإبلاغ بطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية من فاعلية تلك الإجراءات بجعلها قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

النتائج المهمة من المراجعة (راجع الفقرة "١٦")

أ/١٧ قد يتضمن الإبلاغ بالنتائج التي تم التوصل إليها من المراجعة طلب الحصول على معلومات إضافية من المسئولين عن الحوكمة من أجل استكمال ما تم الحصول عليه من أدلة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يتأكد مراقب الحسابات من أن المسئولين عن الحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بمعاملات أو أحداث محددة.

أ/١٨ عندما ينطبق معيار المراجعة، (٧٠١) فإن الاتصالات المسئولين عن الحوكمة المطلوبة بموجب الفقرة "١٦" وكذلك الاتصال بشأن المخاطر المهمة التي حددها مراقب الحسابات والمطلوبة بموجب الفقرة "١٥" تُعد ذات صلة بصفة خاصة عند تحديد مراقب الحسابات للأمور التي تتطلب اهتماما كبيرا منه، وبناء عليه قد تكون أموراً رئيسية للمراجعة[٨].

الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية (راجع الفقرة "١٦(أ)")

أ/١٩ تسمح أطر إعداد القوائم المالية عادة للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية، واجتهادات بشأن السياسات المحاسبية وإفصاحات القوائم المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الافتراضات الرئيسية في وضع التقديرات المحاسبية التي يحيط بها قدر كبير من عدم تأكد القياس. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب القوانين أو اللوائح أو أطر إعداد القوائم المالية الإفصاح عن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة أو الإشارة إلى " التقديرات المحاسبية المهمة" أو "السياسات والممارسات المحاسبية المهمة" لتحديد وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين عن الاجتهادات الأكثر صعوبة أو تعقيدا أو غير الموضوعية التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٧٠١) الفقرتان "٩" و "١٠"

أ/٢٠ ونتيجة لذلك، قد تكون وجهات نظر مراقب الحسابات بشأن الجوانب غير الموضوعية في القوائم المالية مهمة بصفة . الخاصة المسئولين عن الحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم عن الإشراف على الية إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالأمور الموضحة في الفقرة "أ/١٩" قد يكون المسئولين عن الحوكمة مهتمين بتقييم مراقب الحسابات المدى كفاية الإفصاحات المتعلقة بعدم تأكد التقديرات المحاسبية التي تؤدى إلى مخاطر كبيرة. وقد يتضمن أيضا الاتصال المنفتح والبناء بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة التعليق على مدى قبول الممارسات المحاسبية المهمة وجودة الإفصاحات، ويحدد الملحق الثاني الأمور التي قد يتم تضمنيها في هذا الاتصال.

الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة (راجع الفقرة "١٦(ب)")

أ/٢١ قد تتضمن الصعوبات المهمة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة امورا مثل:

- التأخيرات المهمة من جانب الإدارة، أو عدم تواجد موظفي المنشاة، أو عدم رغبة الإدارة في توفير المعلومات الضرورية لقيام مراقب الحسابات بتنفيذ إجراءات المراجعة.
- اختصار الوقت المقرر استكمال المراجعة خلاله دون مبرر.
- الحاجة لبذل جهد كبير غير متوقع للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- عدم توفر معلومات متوقعة.
- فرض قيود على مراقب الحسابات من قبل الإدارة.
- عدم رغبة الإدارة في إجراء تقديرها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشاة مستمرة، أو مد فترة هذا التقدير، عندما يطلب منها ذلك.

وفي بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات قيدا على النطاق، مما قد يؤدي إلى تعديل رأي مراقب الحسابات [٩].

الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل مع الإدارة (راجع الفقرة "١٦(ج)(١)").

أ/٢٢ قد تشمل الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، أو التي ما زالت محل تواصل مع الإدارة أموراً مثل:

- الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال السنة.
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، وخطط واستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- المخاوف المتعلقة بمشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين في أمور المحاسبة أو المراجعة.
- المناقشات أو المراسلات التي تتم عند تعيين مراقب الحسابات لأول مرة أو تعيينه المتكرر بخصوص الممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير المراجعة أو أتعاب مراقب الحسابات أو الخدمات الأخرى.
- الأمور المهمة التي كان هناك عدم اتفاق مع الإدارة بشأنها، باستثناء الاختلافات المبدئية في الرأي بسبب عدم اكتمال الحقائق أو يسبب المعلومات الأولية والتي يتم حلها لاحقا عن طريق حصول مراقب الحسابات على حقائق أو معلومات إضافية ذات صلة.

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٦(ب)")

أ/٢٣ يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أن يتفق مراقب الحسابات على شروط مهمة المراجعة مع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال[١٠]. ويلزم تسجيل شروط مهمة المراجعة المتفق عليها في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، ويلزم أن تتضمن أموراً من بينها الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لتقرير مراقب الحسابات[١١]. وكما هو مبين في الفقرة "أ/٩" إذا لم يتم الاتفاق على شروط المهمة مع المسئولين عن الحوكمة ، يمكن أن يزود مراقب الحسابات المسئولين عن الحوكمة بنسخة من خطاب الارتباط لإبلاغهم بالأمور ذات الصلة بالمراجعة.
والغرض من الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة "١٦ (د)" هو إعلام المسئولين عن الحوكمة بالظروف التي قد يختلف فيها تقرير مراقب الحسابات عن الشكل والمضمون المتوقع له، أو قد يتضمن معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها.

---

[٩] معيار المراجعة رقم (٧٠٥)
[١٠] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة "٩"
[١١] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة "١٠"

أ/٢٤ من بين الظروف التي يكون فيها مراقب الحسابات مطالبا بإدراج، أو قد يرى أنه من الضروري إدراج، معلومات إضافية في تقريره وفقا لمعايير المراجعة، والتي يلزم إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بها، ما يلي:

- عندما يتوقع مراقب الحسابات تعديل الرأي في تقريره وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٥)[١٢].
- عندما يتم التقرير عن عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية وفقا لمعيار المراجعة (٥٧٠)[١٣] .
- عند الإبلاغ بالأمور الرئيسية للمراجعة وفقا لمعيار المراجعة (٧٠١)[١٤] .
- عندما يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري إدراج فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٦)[١٥] أو عندما يكون مطالبا بالقيام بذلك بموجب معايير المراجعة الأخرى.
- عندما يخلص مراقب الحسابات إلى وجود تحريف هام ومؤثر غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقا لمعيار المراجعة (٧٢٠)[١٦].

ففي مثل هذه الظروف، قد يرى مراقب الحسابات أنه من المفيد تزويد المسئولين عن الحوكمة بمسودة لتقرير مراقب الحسابات لتسهيل مناقشة الكيفية التي سيتم بها تناول هذه الأمور في تقرير مراقب الحسابات.

أ/٢٥ في الظروف النادرة للغاية التي ينوي فيها مراقب الحسابات عدم إدراج اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقريره وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٠) يتعين على مراقب الحسابات مناقشة هذه النية مع المسئولين عن الحوكمة لإعلامهم بتقييمه احتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي[١٧]. وقد يبلغ مراقب الحسابات أيضا المسئولين عن الحوكمة بالظروف التي يقرر فيها عدم إدراج وصف مسؤوليات مراقب الحسابات في متن تقرير مراقب الحسابات، حسبما هو مسموح به بموجب معيار المراجعة (٧٠٠)[١٨].

أمور أخرى مهمة ذات صلة بالية القوائم المالية (راجع الفقرة "١٦ (هـ)")

أ/٢٦ يشير معيار المراجعة (٣٠٠)[١٩] إلى أنه نتيجة للأحداث غير المتوقعة أو التغيرات في الظروف أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، بناء على تعديل النظر في المخاطر المقدرة. وقد يقوم مراقب الحسابات بإبلاغ المسئولين عن الحوكمة بتلك الأمور، على سبيل المثال كتحديث للمناقشات الأولية المتعلقة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما.

أ/٢٧ قد تتضمن الأمور الأخرى المهمة التي تظهر أثناء المراجعة، والتي لها صلة مباشرة بالمسئولين عن الحوكمة فيما يخص إشرافهم على آلية إعداد القوائم المالية، أموراً مثل التحريفات الهامة والمؤثرة في المعلومات الأخرى التي تم تصحيحها.

أ/٢٨ إلى المدى الذي لم تتناوله بالفعل المتطلبات الواردة في الفقرات "١٦ (أ)-(د)" والمواد المطبقة المتعلقة بها، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان الابلاغ بالأمور الأخرى التي تمت مناقشتها مع أو التي نظر فيها، فاحص ما قبل الإصدار في حالة تعيينه، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠)[٢٠].

***استقلال مراقب الحسابات* (راجع الفقرة "١٧")**

أ/٢٩ يتعين على مراقب الحسابات الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك المتطلبات المرتبطة بالاستقلالية المتعلقة بمهام مراجعة القوائم المالية[٢١].

أ/٣٠ تختلف العلاقات والأمور الأخرى والتدابير الوقائية الواجب الابلاغ بها تبعا لظروف المهمة، ولكنها بشكل عام تتعامل مع ما يلي:

(أ) تهديدات الاستقلالية، التي يمكن تصنيفها على أنها تهديدات المصلحة الشخصية، وتهديدات الفحص الذاتي،

---

[١٢] معيار المراجعة (٧٠٥) الفقرة "٣٠"
[١٣] معيار المراجعة (٧٥٠) الفقرة "٢٥(د)"
[١٤] معيار المراجعة (٧٠١) الفقرة "١٧"
[١٥] معيار المراجعة (٧٠٦) الفقرة "١٢"
[١٦] معيار المراجعة (٧٢٠) الفقرة "١٨(أ)"
[١٧] معيار المراجعة (٧٠٠) الفقرتان "٤٦" و "أ/٦٣"
[١٨] معيار المراجعة (٧٠٠) الفقرة "٤١"
[١٩] معيار المراجعة (٣٠٠) الفقرة "أ/١٥"
[٢٠] معيار المراجعة (٢٢٠) الفقرات "٢٢-١٩" و "أ/٢٣ – أ/٣٣"
[٢١] معيار المراجعة (٢٠٠) الفقرة "١٤"

وتهديدات موالاة العميل، وتهديدات الألفة مع العميل، وتهديدات التخويف؛

(ب) التدابير الوقائية التي وضعتها المهنة والقوانين أو اللوائح والتدابير الوقائية داخل المنشأة، والتدابير الوقائية داخل النظم والإجراءات الخاصة بمكتب المراجعة.

أ/٣١ قد تحدد أيضا المتطلبات السلوكية ذات الصلة أو القوانين أو اللوائح أموراً معينة يلزم إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بها في الظروف التي يتم فيها تحديد انتهاكات المتطلبات الاستقلالية. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد وآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة من مراقب الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة كتابة بأي انتهاك وبالتصرف الذي اتخذه المكتب أو الذي يقترح اتخاذه[٢٢].

أ/٣٢ قد تكون متطلبات الابلاغ فيما يتعلق باستقلالية مراقب الحسابات والتي تطبق في حالة المنشات المقيدة مناسبة أيضا في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة مهمة على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصالح ونظرا لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية مثل البنوك وشركات التامين وصناديق التقاعد ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية، ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا يكون الاتصال فيها فيما يتعلق بالاستقلالية ملائما على سبيل المثال عندما يكون جميع المسئولين عن الحوكمة على علم بالحقائق ذات الصلة من خلال ما يمارسونه من أنشطة إدارية. ومن المرجح أن يحدث هذا خاصة عندما تدار المنشأة من قبل المالك، وعندما يكون لمكتب مراقب الحسابات ومكاتب اعضاء في المؤسسة عمل محدود مع المنشأة بخلاف مراجعة القوائم المالية.

الأمور الإضافية (راجع الفقرة "٣")

أ/٣٣ إن إشراف المسئولين عن الحوكمة على الإدارة يتضمن التأكد من أن المنشاة تصمم رقابة داخلية مناسبة، وتقوم بتطبيقها والاحتفاظ بها، وذلك فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة.

أ/٣٤ قد يصبح مراقب الحسابات على علم بأمور إضافية لا تتعلق بالضرورة بالإشراف على آلية إعداد القوائم المالية ولكنها، رغم ذلك من المرجح أن تكون مهمة لمسؤوليات المسئولين عن الحوكمة في الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة أو التزامات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وقد تتضمن مثل هذه الأمور على سبيل المثال قضايا مهمة تتعلق بهياكل الحوكمة أو آلياتها وبقرارات الإدارة العليا أو تصرفاتها المهمة التي تفتقر إلى التفويض المناسب.

أ/٣٥ عند تقرير ما إذا كان يتعين إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بأمور إضافية، قد يناقش مراقب الحسابات الأمور التي من هذا النوع والتي يصبح على علم بها مع المستوى الإداري المناسب، إلا إذا كان من غير المناسب فعل ذلك في ظل الظروف القائمة.

أ/٣٦ في حالة الإبلاغ بأمور إضافية، فقد يكون من المناسب لمراقب الحسابات جعل المسئولين عن الحوكمة على علم بما يلي:

(أ) أن تحديد مثل هذه الأمور والإبلاغ بها هو أمر عرضـــي لغرض المراجعة، الذي يتمثل في تكوين رأي بشـــأن القوائم المالية؛

(ب) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالأمر بخلاف الإجراءات الضرورية لتكوين رأي في القوائم المالية؛

(ج) أنه لم يتم تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت هناك أمور أخرى موجودة.

آلية الاتصال

تحديد آلية الاتصال (راجع الفقرة "١٨")

أ/٣٧ يساعد الإبلاغ الواضح بمسؤوليات مراقب الحسابات ونطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما والمضمون العام المتوقع للإبلاغات في وضع الأساس للاتصال المتبادل الفعال.

أ/٣٨ من بين الأمور التي قد تساهم أيضا في الاتصال المتبادل الفعال مناقشة ما يلي:

- الغرض من الاتصالات. فعندما يكون الغرض واضحا، فإن مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة يكونون في وضع أفضل لتحقيق فهم مشترك بشأن القضايا ذات العلاقة والتصرفات المتوقع أن تنشأ عن آلية الاتصال.

[٢٢] أنظر البنود "٣٩-٢٩٠" إلى "٤٩" من قواعد وأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة

- الشكل الذي ستتم به الاتصالات.
- الشخص في فريق المهمة وضمن المسئولين عن الحوكمة الذي سيقوم بالاتصال بشأن أمور معينة.
- توقع مراقب الحسابات بأن الاتصال سيكون متبادلاً، وأن المسئولين عن الحوكمة سيبلغون مراقب الحسابات بالأمور التي يرون أنها ذات صلة بالمراجعة، على سبيل المثال، القرارات الاستراتيجية التي قد تؤثر بشكل كبير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة والشك في حدوث غش أو اكتشاف حدوثه، والمخاوف المتعلقة بنزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم مراقب الحسابات بالإبلاغ بها والتقرير المكتوب عن هذه الأمور.
- الآلية المتعلقة باتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم المسئولين عن الحوكمة بالإبلاغ بها والتقرير المكتوب عن هذه الأمور.

أ/٣٩ ستختلف آلية الاتصال وفقا للظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل حوكمتها، وكيفية عمل المسئولين عن الحوكمة ووجهة نظر مراقب الحسابات في أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ بها. وقد تشير الصعوبة في إنشاء اتصال متبادل فعال إلى أن الاتصال بين مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة غير كاف لغرض المراجعة (انظر الفقرة "أ/٥٢").

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٤٠ في حالة مراجعة المنشآت الصغيرة، يمكن أن يتصل مراقب الحسابات بالمسئولين عن الحوكمة بطريقة أقل تنظيما عنها في حالة المنشآت الأكبر أو المقيدة.

الاتصال بالإدارة

أ/٤١ قد تتم مناقشة كثير من الأمور مع الإدارة في المسار الطبيعي للمراجعة، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة. وتؤكد مثل هذه المناقشات المسؤولية التنفيذية للإدارة عن تنفيذ عمليات المنشأة، وعلى وجه الخصوص مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

أ/٤٢ قبل إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بأمور معينة، قد يناقش مراقب الحسابات هذه الأمور مع الإدارة ما لم يكن ذلك غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير المناسب مناقشة الشكوك في كفاءة الإدارة ونزاهتها مع الإدارة. وبالإضافة إلى التأكيد على المسؤولية التنفيذية للإدارة، فقد توضح هذه المناقشات المبدئية حقائق وقضايا، وتعطي الإدارة فرصة لتقديم المزيد من المعلومات والتفسيرات. وبالمثل، عندما تحتوي المنشأة على وظيفة مراجعة داخلية، فقد يناقش مراقب الحسابات أموراً مع المراجع الداخلي قبل الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة.

الاتصال بأطراف ثالثة

أ/٤٣ قد يرغب المسئولين عن الحوكمة أو قد تلزمهم القوانين أو اللوائح بتزويد أطراف ثالثة، مثل مسؤولين مصرفيين أو سلطات تنظيمية معينة، بنسخ من البلاغات المكتوبة المرسلة من مراقب الحسابات. وفي بعض الحالات، قد يكون الافصاح الأطراف ثالثة غير قانوني أو غير مناسب. وفي حالة تزويد أطراف ثالثة بنسخ من البلاغات المكتوبة المعدة للمسئولين عن الحوكمة، فقد يكون من المهم وفقا للظروف أن تكون الأطراف الثالثة على علم بأن البلاغ لم يكن معداً لها في الأساس، على سبيل المثال بالنص في البلاغات المكتوبة المرسلة للمسئولين عن الحوكمة على ما يلي:

(أ) أن البلاغ معد للاستخدام الحصري من جانب المسئولين عن الحوكمة وعند الاقتضاء من جانب إدارة المجموعة ومراقب حسابات المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليه من قبل أطراف ثالثة؛

(ب) أن مراقب الحسابات لا يتحمل أية مسؤولية أمام الأطراف الثالثة

(ج) أي قيود على الإفصاح أو التوزيع على أطراف ثالثة.

أ/٤٤ قد يكون مراقب الحسابات مطالبا بموجب القوانين أو اللوائح في بعض الأحيان بالقيام على سبيل المثال، بما يلي:

- إبلاغ جهة تنظيمية أو تنفيذية بأمور معينة تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة فعلى سبيل المثال، يتعين على مراقب الحسابات في بعض الأحيان تقديم تقرير بالتحريفات إلى السلطات عندما تفشل الإدارة المسئولين عن الحوكمة في اتخاذ تصرف تصحيحي؛ أو
- تقديم نسخ من تقارير معينة معدة للمسئولين عن الحوكمة إلى جهات تنظيمية أو تمويلية ذات صلة، أو إلى جهات

أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع العام؛ أو

- جعل التقارير المعدة للمسئولين عن الحوكمة متاحة للعموم.

أ/٤٥ قد يحتاج مراقب الحسابات للحصول على موافقة مسبقة من المسئولين عن الحوكمة قبل القيام بتزويد طرف ثالث بنسخة من بلاغاته المكتوبة، ما لم يكن ذلك مطلوبا منه بموجب القوانين أو اللوائح.

اشكال الاتصال (راجع الفقرة "١٩")

أ/٤٦ قد يتضمن الاتصال الفعال العروض التقديمية المنظمة والتقارير المكتوبة إضافة إلى الاتصالات الأقل تنظيماً، بما فيها المناقشات، وبخلاف الأمور المحددة في الفقرتين "١٩" و "٢٠" فقد يبلغ مراقب الحسابات بأمور أخرى إما شفاهة أو كتابة، وقد تتضمن البلاغات المكتوبة خطاب الارتباط الذي يقدم للمسئولين عن الحوكمة.

أ/٤٧ بالإضافة إلى أهمية كل أمر بعينه، فإن شكل الاتصال (على سبيل المثال شفاهة أو كتابة أو مدى التفصيل أو الإيجاز في الاتصال، وما إذا كان الاتصال سيتم بطريقة منظمة أم غير منظمة) قد يتأثر بعوامل مثل:

- ما إذا كانت مناقشة الأمر سيتم تضمينها في تقرير مراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال عندما يتم الإبلاغ في تقرير مراقب الحسابات بالأمور الرئيسة للمراجعة، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري الإبلاغ كتابة بتلك الأمور التي تم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة.
- ما إذا كان الأمر قد تم حله بشكل مرض.
- ما إذا كانت الإدارة قد قامت سابقاً بالإبلاغ عن الأمر.
- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة.
- في حالة مراجعة قوائم مالية ذات غرض خاص، ما إذا كان مراقب الحسابات أيضا يراجع القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
- المتطلبات القانونية فقد يكون من المطالب به ارسال بلاغات مكتوبة للمسئولين عن الحوكمة بشكل يفرضه النظام.
- توقعات المسئولين عن الحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع مراقب الحسابات.
- درجة الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به مراقب الحسابات مع المسئولين عن الحوكمة.
- ما إذا كانت قد طرأت تغييرات مهمة على العضوية في الإدارة العليا.

أ/٤٨ عندما تتم مناقشة أمر مهم مع أحد الأعضاء المسئولين عن الحوكمة، على سبيل المثال رئيس لجنة المراجعة، فقد يكون من المناسب لمراقب الحسابات أن يلخص الأمر في اتصالات لاحقة بحيث يكون لدى جميع المسئولين عن الحوكمة معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الاتصالات (راجع الفقرة "٢١")

أ/٤٩ يساهم الاتصال في الوقت المناسب طوال عملية المراجعة في تحقيق حوار حقيقي متبادل بين المسئولين عن الحوكمة ومراقب الحسابات. ومع ذلك، فإن التوقيت المناسب للاتصالات سيختلف باختلاف ظروف المهمه وتتضمن الظروف ذات الصلة اهمية وطبيعة الأمر والتصرف المتوقع أن يتخذه المسئولين عن الحوكمة، فعلى سبيل المثال:

- غالبا ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر في مهام المراجعة، وللمهمة التي تنفذ لأول مرة، قد تتم الاتصالات كجزء من الاتفاق على شروط المهمة.
- قد يكون من المناسب الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عمليا عن أية صعوبة كبيرة تعترض سبيل المراجعة إذا كان المسئولين عن الحوكمة قادرين على مساعدة مراقب الحسابات في التغلب على تلك الصعوبة، أو إذا كان من المحتمل أن تؤدي تلك الصعوبة إلى إبداء رأي معدل. وبالمثل، قد يبلغ مراقب الحسابات المسئولين عن الحوكمة شفاهة بأسرع ما يمكن عمليا، بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي حددها مراقب الحسابات، قبل الإبلاغ بها كتابة وفقا لمتطلبات معيار المراجعة (٢٦٥)[٢٣].

[٢٣] معيار المراجعة (٢٦٥) الفقرتان "٩" و "أ/١٤"

- عند تطبيق معيار المراجعة (٧٠١) يمكن لمراقب الحسابات أن يبلغ بوجهات نظره الأولية عن الأمور الرئيسة للمراجعة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما (انظر الفقرة "أ/١٣") كما قد يجري مراقب الحسابات اتصالات أكثر تكراراً للاستفاضة في مناقشة تلك الأمور عندما يتعلق اتصاله بنتائج مهمة للمراجعة.
- قد تكون الاتصالات المتعلقة بالاستقلالية مناسبة كلما تم اتخاذ أحكام مهمة بشأن التهديدات التي تمس الاستقلالية وما يرتبط بها من تدابير وقائية، على سبيل المثال، عندما يتم قبول المهمة لتقديم خدمات غير متعلقة بالمراجعة، وعند إجراء مناقشة ختامية.
- قد تكون أيضا الاتصالات المتعلقة بنتائج المراجعة، بما في ذلك وجهات نظر مراقب الحسابات بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، جزءا من المناقشة الختامية.
- قد يكون من المناسب عند مراجعة كل من القوائم المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص تنسيق توفيت الاتصالات.

أ/٥٠ تتضمن العناصر الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتوقيت الاتصالات:

- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة التي تتم مراجعتها.
- أي التزام قانوني لإبلاغ بأمور معينة خلال إطار زمني محدد.
- توقعات المسئولين عن الحوكمة ، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الاجتماعات أو الاتصالات الدورية مع مراقب الحسابات.
- الوقت الذي يحدد فيه مراقب الحسابات أموراً معينة، فعلى سبيل المثال قد لا يحدد مراقب الحسابات أمرا معينا (مثل عدم الالتزام بنظام معين في وقت يسمح باتخاذ تصرف وقائي، ولكن الابلاغ بالأمر قد يمكن من اتخاذ تصرف تصحيحي.

كفاية آلية الاتصال (راجع الفقرة "٢٢")

أ/٥١ لا يحتاج مراقب الحسابات إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقييم الاتصال المتبادل بينه وبين المسئولين عن الحوكمة؛ وبدلا من ذلك، قد يكون ذلك التقييم قائما على الملاحظات الناتجة من إجراءات المراجعة المنفذة لأغراض أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات:

- مدى مناسبة التصرفات المتخذة من قبل المسئولين عن الحوكمة وتوقيتها، استجابة للأمور التي يثيرها مراقب الحسابات. وفي حالة عدم التعامل بشكل فعال مع الأمور المهمة التي تمت إثارتها في الاتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب لمراقب الحسابات أن يستفسر عن السبب في عدم اتخاذ تصرف مناسب، وأن يأخذ في الحسبان إثارة هذه النقطة مرة أخرى. ويؤدي ذلك إلى تفادي خطر إعطاء انطباع بأن مراقب الحسابات مقتنع بأنه قد تمت مواجهة الأمر بشكل كاف أو أنه لم يعد مهماً.
- الانفتاح الواضح من جانب المسئولين عن الحوكمة في اتصالاتهم بمراقب الحسابات.
- رغبة وقدرة المسئولين عن الحوكمة على الاجتماع مع مراقب الحسابات دون حضور الإدارة.
- القدرة الواضحة للمسئولين عن الحوكمة على فهم الأمور التي يثيرها مراقب الحسابات فهما كاملاً، على سبيل المثال مدى تحقق المسئولين عن الحوكمة من القضايا، والاستفسار بشأن التوصيات التي تقدم لهم.
- الصعوبة في التوصل إلى فهم مشترك مع المسئولين عن الحوكمة بشأن شكل الاتصالات وتوقيتها ومضمونها العام المتوقع.
- وضوح إدراك المسئولين عن الحوكمة لكيفية تأثير الأمور المناقشة مع مراقب الحسابات على مسؤولياتهم الواسعة في الحوكمة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية، وذلك عندما يكون جميع أو بعض المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة.
- ما إذا كان الاتصال المتبادل بين مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة يحقق المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

أ/٥٢ وفقا لما تم إيضاحه في الفقرة "٤" يساعد الاتصال المتبادل الفعّال كلا من مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة. وعلاوة على ذلك، يحدد معيار المراجعة (٣١٥) مشاركة المسئولين عن الحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع المراجعة

الداخلية. ان وجدت، ومراقبي الحسابات الخارجيين، باعتبارها أحد عناصر بيئة الرقابة في المنشاة[٢٤]. وقد يشير الاتصال المتبادل غير الكافي إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية، وقد يؤثر على تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر. وهناك أيضا خطر باحتمال أن مراقب الحسابات لا يكون قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

أ/٥٣ إذا كانت الاتصالات المتبادلة بين مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة غير كافية، ولا يمكن حل الوضع، فقد يتخذ مراقب الحسابات تصرفات مثل:

- تعديل رأي مراقب الحسابات على أساس وجود قيد على نطاق المراجعة.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج التصرفات المختلفة.
- الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، سلطة تنظيمية)، أو سلطة أعلى في هيكل الحوكمة من خارج المنشاة، مثل ملاك الأعمال (على سبيل المثال، المساهمين في اجتماع الجمعية العامة) أو الوزير الحكومي المسؤول أو سلطة إصدار القوانين في القطاع العام.
- الانسحاب من المهمة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب القوانين أو اللوائح المطبقة.

التوثيق (راجع الفقرة "٢٣")

أ/٥٤ قد يتضمن توثيق الاتصال الشفهي الاحتفاظ بنسخة من المحاضر التي تعدها المنشأة كجزء من توثيق أعمال المراجعة إذا كانت تلك المحاضر تحتوي على تسجيل مناسب للاتصال.

[٢٤] معيار المراجعة (٣١٥) الفقرة "أ/٩٥"

الملحق الأول

(راجع الفقرة "٣")

المتطلبات المحددة في معيار مراقبة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تشير إلى الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معيار مراقبة الجودة (١) ومعايير المراجعة الأخرى التي تتطلب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بأمور معينة. ولا تُعد هذه القائمة بديلا عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار مراقبة الجودة (١) الفقرة "٣٠(أ)"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٤٠) الفقرات "٢٢"، "٣٩(ج)(١)، "٤١-٤٣"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٥٠) الفقرات "١٥"، "٢٠"، "٢٣-٢٥"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٦٥) الفقرة "٩"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٤٥٠) الفقرتان "١٢"و "١٣"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٠٥) الفقرة "٩"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٥١٠) الفقرة "٧"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٤٠) الفقرة "٣٨"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٥٠) الفقرة" ٢٧"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٦٠) الفقرات "٧(ب)-(ج)"، "١٠(أ)، "١٣(ب)"، "١٤(ب)"، "١٧"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٧٠) الفقرة "٢٥"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٦٠٠) الفقرة "٤٩"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٦١٠) الفقرتين "٢٠" و"٣١"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٤٦"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٧٠١) الفقرة "١٧"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٧٠٥) الفقرات "١٢"، "١٤"، "٢٣"، "٣٠"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٧٠٦) الفقرة "١٢"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٧١٠) الفقرة "١٨"
- المعيار المصري للمراجعة رقم (٧٢٠) الفقرات "١٧-١٩"

الملحق الثاني

(راجع الفقرات "١٦(أ)"، "أ/١٩"- "أ/٢٠")

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

قد تتضمن الاتصالات المطلوبة بموجب الفقرة "١٦ (أ)"، والتي تمت مناقشتها في الفقرتين "أ/١٩" و"أ/٢٠" أموراً مثل:

السياسات المحاسبية

- ملاءمة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى الموازنة بين تكلفة توفير المعلومات والمنفعة المحتملة لمستخدمي القوائم المالية للمنشأة. وفي حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الاتصال تحديد بنود القوائم المالية التي تتأثر باختيار السياسات المحاسبية المهمة إضافة إلى معلومات بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الاختيار الأولي للسياسات المحاسبية المهمة والتغييرات فيها، بما في ذلك تطبيق الإصدارات المحاسبية. وقد يتضمن الاتصال تأثير توقيت وطريقة إقرار تغيير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة وتوقيت إدخال تغيير في السياسات المحاسبية فيما يتعلق بالإصدارات المحاسبية الجديدة المتوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (أو تلك التي تنفرد بها صناعة معينة، خاصة عندما لا توجد إرشادات ملزمة أو توافق في الآراء).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة المسجلة فيها.

التقديرات المحاسبية

- للبنود التي تُعد التقديرات مهمة لها، القضايا التي تمت مناقشتها في معيار المراجعة (٥٤٠) بما في ذلك على سبيل المثال:
  - كيفية تحديد الإدارة لتلك المعاملات والأحداث والحالات التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى اثبات التقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية.
  - التغييرات في الظروف التي قد تؤدي إلى وضع تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى إعادة النظر في التقديرات الحالية.
  - ما إذا كان قرار الإدارة بإثبات أو عدم إثبات التقديرات المحاسبية في القوائم المالية يتم وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المطبق.
  - ما إذا كان هناك أو ينبغي أن يكون هناك تغيير عن الفترة السابقة في طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي الأسباب، إضافة إلى نتيجة التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.
  - آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال، عندما تستخدم الإدارة نموذجا)، بما في ذلك ما إذا كان أساس القياس المختار لإجراء التقدير المحاسبي يتم وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المطبق.
  - ما إذا كانت الافتراضات المهمة التي تستخدمها الإدارة في وضع التقدير المحاسبي معقولة.
  - نية الإدارة على تنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات المهمة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار إعداد القوائم المالية المطبق.
  - مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
  - المؤشرات على التحيز المحتمل من جانب الإدارة.
  - كيف الخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة عدم تأكد التقدير في إجراء التقدير المحاسبي.
  - كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير في القوائم المالية.

افصاحات القوائم المالية

- القضـايا التي انطوت عليها صـياغة الافصـاحات الحسـاسـة في القوائم المالية، والاجتهادات المتخذة ذات العلاقة (مثل الإفصاحات المتعلقة باثبات الإيرادات والأجور واستمرارية المنشاة والأحداث اللاحقة والقضايا المحتملة).
- الحيادية العامة للإفصاحات في القوائم المالية واتساق هذه الإفصاحات ووضوحها.

الأمور ذات العلاقة

- التأثير المحتمل على القوائم المالية بســبب المخاطر المهمة، وحالات التعرض للمخاطر وحالات عدم التأكد مثل الدعاوي القضائية التي لم يتم البت فيها والتي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدى تأثر القوائم المالية بالمعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى، وقد يسلط هذا الاتصال الضوء على ما يلي:
  - المبالغ غير المتكررة المثبتة خلال الفترة.
  - مدى الإفصاح عن تلك المعاملات بشكل منفصل في القوائم المالية.
  - ما إذا كان من الواضـح أن تلك المعاملات قد صـممت لتحقيق معالجة محاسـبية أو ضـريبية معينة، أو تحقيق هدف نظامي أو تنظيمي معين.
  - ما إذا كان شكل تلك المعاملات يبدو معقدا أكثر من اللازم، أو عند أخذ مشورة مستفيضة بشأن هيكلة المعاملة.
  - حالات تركيز الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.
- العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية للأصـول والالتزامات، بما في ذلك الأسـس التي وضـعتها المنشـأة لتحديد العمر الإنتاجي للأصـول الملموسـة وغير الملموسـة. وقد يفسـر الاتصـال كيفية اختيار العوامل التي تؤثر على القيم الدفترية، وكيفية تأثير الاختيارات البديلة على القوائم المالية فيما لو تم تطبيقها.
- التصـحيح الانتقائي للتحريفات على سـبيل المثال تصـحيح التحريفات التي يؤدي تصـحيحها إلى زيادة الأرباح الناتجة، دون التحريفات التي يؤدي تصحيحها إلى تخفيض الأرباح الناتجة.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٢٦٥) إصدار ٢٠٢٥

إبلاغ القصور فى الرقابة الداخلية للمسئولين عن الحوكمة والإدارة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٦٥) إصدار ٢٠٢٥

إبلاغ القصور في الرقابة الداخلية للمسئولين عن الحوكمة والإدارة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٣
تاريخ السريان	٤
الأهداف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	٧-١١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تحديد ما إذا كان قد تم اكتشاف قصور في الرقابة الداخلية	أ/١ – أ/٤
نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية	أ/٥ – أ/١١
الإبلاغ عن القصور في الرقابة الداخلية	أ/١٢ – أ/٣٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٥) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن إبلاغ المسئولين عن الحوكمة والإدارة بشكل مناسب عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي حددها مراقب الحسابات أثناء مراجعة القوائم المالية. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات إضافية على مراقب الحسابات فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وتصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة، زيادة على متطلبات المعيار (٣١٥)[١] والمعيار (٣٣٠) ويضع المعيار (٢٦٠) متطلبات إضافية ويوفر إرشادات فيما يتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالمراجعة.

٢- يجب على مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالمراجعة عند تحديده لمخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها[٢] وعند إجراء تلك التقييمات للمخاطر، يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يتعرف مراقب الحسابات على أوجه قصور في الرقابة الداخلية، ليس فقط أثناء آلية تقييم المخاطر، وإنما أيضا في أية مرحلة أخرى من مراحل المراجعة. ويحدد هذا المعيار أوجه القصور المكتشفة التي يطالب مراقب الحسابات أن يبلغ بها المسئولين عن الحوكمة والإدارة.

٣- لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع مراقب الحسابات من إبلاغ المسئولين عن الحوكمة والإدارة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى التي يتعرف عليها أثناء المراجعة.

تاريخ السريان

٤- - يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٥- هدف مراقب الحسابات هو إبلاغ المسئولين عن الحوكمة والإدارة على نحو مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي أكتشفها أثناء المراجعة، والتي يرى مراقب الحسابات بحسب حكمه المهني أنها هامة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام كل منهم.

التعريفات

٦- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها:

(أ) القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما:

(١) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مدارة بطريقة تعجز فيها عن منع أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو

(٢) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.

(ب) قصور مهم في الرقابة الداخلية: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، يكون لها بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام المسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرات "أ/٥").

المتطلبات

٧- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كان قد أكتشف واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية. (راجع الفقرات "أ/١ – أ/٤").

٨- إذا أكتشف مراقب الحسابات واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فيجب عليه أن يحدد، استنادا إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كانت تشكل، منفردة أو في مجملها، قصور مهم. (راجع الفقرات "أ/٥– أ/١١").

٩- يجب على مراقب الحسابات أن يبلغ المسئولين عن الحوكمة كتابة وفي الوقت المناسب بأوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي أكتشفها أثناء المراجعة. (راجع الفقرات" أ/١٢ – أ/١٨"، "أ/٢٧").

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) الفقرتان "١٢"و"٢١"

[٢] معيار المراجعة (٣١٥) الفقرة "٢١"

١٠- يجب على مراقب الحسابات أيضا أن يبلغ المستوى الإداري المناسب المسؤول في الوقت المناسب بما يلي: (راجع الفقرتان" أ/١٩"، "أ/٢٧").

(أ) أوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي أبلغ عنها، أو ينوي أن يبلغ عنها، المسئولين عن الحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب إبلاغ الإدارة مباشرة بذلك في ظل الظروف القائمة. ويجب أن يتم هذا الإبلاغ كتابة (راجع الفقرات "أ/١٤"، "أ/٢٠ – أ/٢١").

(ب) أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية، التي تم أكتشافها أثناء المراجعة، والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها عن طريق أطراف أخرى، والتي لها بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات أهمية كافية للإدارة. (راجع الفقرات "أ/٢٢ – أ/٢٦").

١١- يجب على مراقب الحسابات أن يذكر في خطابه المكتوب المتعلق بأوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية ما يلي :

(أ) شرح أوجه القصور وشرحا لتأثيراتها المحتملة؛ (راجع الفقرة "أ/"٢٨").

(ب) معلومات كافية تمكن المسئولين عن الحوكمة والإدارة من فهم محتوى التقرير. وبصفة خاصة، توضيح ما يلي: (راجع الفقرتين "أ/٢٩"، "أ/٣٠").

(١) أن غرض المراجعة هو أن يبدي مراقب الحسابات رأيا في القوائم المالية؛

(٢) أن المراجعة قد أخذت في الحسبان الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية؛

(٣) أن الأمور المبلغ عنها تقتصر على أوجه القصور التي تعرف عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة، والتي يرى مراقب الحسابات أن لها أهمية كافية لإبلاغ المسئولين عن الحوكمة عنها.

***

المواد التطبيقية والتفسيرية الأخرى

تحديد ما إذا كان قد تم اكتشاف أوجه قصور في الرقابة الداخلية (راجع الفقرة "٧")

أ/١ عند تحديد ما إذا كان مراقب الحسابات قد تعرف على قصور أو أكثر في الرقابة الداخلية، فقد يقوم مراقب الحسابات بمناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب. وتوفر هذه المناقشة فرصة لمراقب الحسابات لتنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود قصور ربما لم تكن على علم بها من قبل. والمستوى الإداري الذي يكون من المناسب مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها معه هو الذي لديه إلمام بمجال الرقابة الداخلية محل النقاش، والذي لديه الصلاحية لاتخاذ تصرف تصحيحي بشأن أي من القصور التي يتم اكتشافها في الرقابة الداخلية. وفي بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب لمراقب الحسابات أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع الإدارة بشكل مباشر على سبيل المثال، عندما يبدو أن النتائج تدعو للشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها (انظر الفقرة "أ/٢٠").

أ/٢ عند مناقشة الحقائق والظروف المرتبطة بالنتائج التي توصل إليها مراقب الحسابات مع الإدارة، قد يحصل مراقب الحسابات على معلومات أخرى ملائمة لكي ينظر فيها أيضا، مثل:

- فهم الإدارة لأسباب القصور الحقيقية أو المشكوك فيها.
- الاستثناءات الناشئة عن القصور التي قد تكون الإدارة لاحظتها على سبيل المثال، التحريفات التي لم يتم منعها من خلال أدوات الرقابة المتعلقة بتقنية المعلومات.
- مؤشر أولي على استجابة الإدارة للنتائج المكتشفة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٣ في حين أن المفاهيم التي تقوم عليها أنشطة الرقابة في المنشآت الصغيرة من المرجح أن تكون مشابهة للموجودة في المنشآت الأكبر، فإن درجة الرسمية التي تعمل في ظلها ستتفاوت. وبالإضافة لذلك، قد تجد المنشآت الصغيرة أن أنواعا معينة من أنشطة الرقابة ليست ضرورية بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة فعالة على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أنشطة رقابة أكثر تفصيلا.

أ/٤ إضافة إلى ذلك، فإن عدد العاملين في المنشآت الصغيرة عادة ما يكون أقل مما قد يحد من قابلية الفصل في الاختصاصات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. ولا بد من الموازنة بين هذا المستوى الأعلى من الإشراف الإداري وارتفاع احتمال تجاوز الإدارة الأدوات الرقابة.

أوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية (راجع الفقرتين "٦(ب)"، "٨").

أ/٥ تعتمد أهمية القصور، أو مجموعة أوجه القصور في الرقابة الداخلية ليس فقط على ما إذا كان تحريف ما قد حدث فعلا، ولكن أيضا على احتمالية وقوع تحريف ما وحجم هذا التحريف المحتمل. ولذلك، فإن أوجه القصور الهامة قد تكون موجودة، على الرغم من عدم قدرة مراقب الحسابات على اكتشافها أثناء المراجعة.

أ/٦ من أمثلة الأمور التي يمكن لمراقب الحسابات أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان قصور ما أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية تشكل قصوراً مهما ما يلي:

- احتمال أن يؤدي القصور إلى تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية في المستقبل.
- قابلية تعرض الأصل أو الالتزام ذي العلاقة للفقدان أو الغش.
- موضوعية ومدى تعقيد المبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
- مبالغ القوائم المالية المعرضة للقصور.
- حجم المعاملات التي حدثت أو التي يمكن أن تحدث على رصيد الحساب أو فئة المعاملات المعرضة للقصور.
- الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية إعداد القوائم المالية، على سبيل المثال:
  - أدوات الرقابة للمتابعة العامة (مثل إشراف الإدارة).
  - أدوات الرقابة على اختيار السياسات المحاسبية المهمة وتطبيقها.
  - أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

- أدوات الرقابة على المعاملات الهامة مع الأطراف ذوي العلاقة.
- أدوات الرقابة على المعاملات الهامة خارج نشاط العمل الطبيعي للمنشأة .
- أدوات الرقابة على آلية إعداد القوائم المالية لنهاية الفترة (مثل أدوات الرقابة على قيود اليومية غير المتكررة).

- سبب الاستثناءات التي تم اكتشافها ومدى تكرارها، الناتجة عن القصور في أدوات الرقابة.
- ارتباط القصور مع مجموعة أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية.

٧/أ تشمل المؤشرات الدالة على وجود أوجه قصور هامة في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، ما يلي:

- الأدلة على وجود جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة، مثل:
  - المؤشرات على أن المعاملات الهامة التي للإدارة مصلحة مالية فيها لا يتم التحقق منها بعمق وبالشكل المناسب من قبل المسئولين عن الحوكمة.
  - تحديد غش من جانب الإدارة، سواء كان هاماً ومؤثراً أم لا، لم يتم منعه من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.
  - فشل الإدارة في اتخاذ إجراء تصحيحي مناسب لأوجه القصور الهامة التي تم الإبلاغ عنها من قبل.
- عدم وجود آلية لتقييم المخاطر داخل المنشأة رغم أنه من المتوقع عادة وجود مثل هذا الآلية.
- الأدلة على عدم فاعلية آلية المنشأة لتقييم المخاطر، مثل فشل الإدارة في اكتشاف خطر تحريف هام ومؤثر يتوقع مراقب الحسابات أن تكون آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد تعرفت عليه.
- الأدلة على عدم فاعلية الاستجابة للمخاطر الهامة التي تم اكتشافها (على سبيل المثال، عدم وجود أدوات رقابة على مثل هذه المخاطر).
- التحريفات التي اكتشفتها إجراءات مراقب الحسابات، والتي لم يتم منعها، أو اكتشافها وتصحيحها، من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت من قبل لتعكس تصحيح لتحريف هام ومؤثر بسبب غش أو خطأ.
- الأدلة على عدم قدرة الادارة على الإشراف على إعداد القوائم المالية.

٨/أ قد تصمم أدوات الرقابة لتعمل منفردة أو مجتمعة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات بفاعلية[٣] فعلى سبيل المثال، قد تتكون أدوات الرقابة على الحسابات المدينة من أدوات رقابة آلية ويدوية مصممة لتعمل معا على منع أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في رصيد الحساب. وقد لا يكون القصور في الرقابة الداخلية في حد ذاته مهما بما يكفي ليشكل قصوراً كبيراً. ومع ذلك، فإن وجود مجموعة من أوجه القصور التي تؤثر على رصيد حساب أو إفصاح معين، أو تأكيد معين أو عنصر معين من عناصر الرقابة الداخلية، قد يزيد من مخاطر التحريف إلى درجة ينشأ عنها قصور مهم.

٩/أ قد تضع الأنظمة أو اللوائح (وبخاصة لمراجعة المنشآت المقيدة) متطلبا يلزم مراقب الحسابات بإبلاغ المسئولين عن الحوكمة أو أطراف أخرى ذات صلة (مثل السلطات التنظيمية) عن نوع واحد محدد أو أكثر من القصور في الرقابة الداخلية التي أكتشفها مراقب الحسابات أثناء المراجعة. وعندما تضع الأنظمة أو اللوائح مصطلحات وتعريفات محددة لهذه الأنواع من أوجه القصور، وتتطلب أن يستخدم مراقب الحسابات هذه المصطلحات والتعريفات لغرض الإبلاغ، فيجب على مراقب الحسابات استخدام هذه المصطلحات والتعريفات عند القيام بالإبلاغ وفقا لمتطلب نظامي أو تنظيمي.

١٠/أ عندما تكون هناك مصطلحات محددة لأنواع أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يجب الإبلاغ بها، دون أن تضع تعريفات لهذه المصطلحات، فقد يكون من الضروري لمراقب الحسابات أن يستخدم حكمه لتحديد الأمور التي سيتم الإبلاغ بها بموجب المتطلب النظامي أو التنظيمي. وفي سبيل القيام بذلك، قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب أن يأخذ في حسبانه المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، إذا كان الغرض من المتطلب النظامي أو التنظيمي لفت انتباه المسئولين عن الحوكمة إلى أمور معينة تخص الرقابة الداخلية ينبغي أن يكونوا على دراية بها، فقد يكون من المناسب اعتبار أن هذه الأمور تعادل بشكل عام أوجه القصور الهامة التي يتطلب هذا المعيار أن يتم إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بها.

---

[٣] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "أ/١٧٥".

أ/١١ تظل متطلبات هذا المعيار مطبقة بغض النظر عن أن الأنظمة أو اللوائح التي قد تتطلب من مراقب الحسابات استخدام مصطلحات أو تعريفات معينة.

الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن أوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية إلى المسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "٩")

أ/١٢ يعكس إبلاغ المسئولين عن الحوكمة كتابة بأوجه القصور الهام أهمية هذه الأمور، ويساعد المسئولين عن الحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمسئولين عن الحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعا في إدارة المنشأة[٤] .

أ/١٣ عند تحديد الوقت الذي يتم فيه إصدار البلاغ المكتوب، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان ما إذا كان استلام هذا البلاغ سيكون عاملاً مهما يمكن المسئولين عن الحوكمة من أداء مسؤولياتهم الإشرافية. وإضافة إلى ذلك، فقد يحتاج المسئولين عن الحوكمة في المنشآت المقيدة أن يحصلوا على البلاغ المكتوب من مراقب الحسابات قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية لأجل الوفاء بمسؤوليات محددة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو للوفاء بأغراض تنظيمية أو أغراض أخرى. وبالنسبة للمنشآت الأخرى، قد يصدر مراقب الحسابات البلاغ المكتوب في تاريخ لاحق. وبالرغم من ذلك، ففي الحالة الأخيرة، وبسبب أن البلاغ المكتوب من مراقب الحسابات بأوجه القصور الهامة يشكل جزءاً من ملف المراجعة النهائي، فإن البلاغ المكتوب يخضع للمتطلب الأساسي[٥] لمراقب الحسابات باستكمال جمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على أن الحد الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادة ٦٠ يوما بحد أقصى من تاريخ تقرير مراقب الحسابات[٦].

أ/١٤ بغض النظر عن توقيت البلاغ المكتوب بأوجه القصور الهامة، فقد يقوم مراقب الحسابات في بادئ الأمر بالإبلاغ عن أوجه القصور الهامة شفاهة إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسبا، إلى المسئولين عن الحوكمة لمساعدتهم في اتخاذ الاجراء التصحيحي في الوقت المناسب للحد من مخاطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك، فإن القيام بهذا الإبلاغ الشفهي لا يعفي مراقب الحسابات من مسؤولية الإبلاغ عن أوجه القصور الهامة كتابة، وفقا لما يتطلبه هذا المعيار.

أ/١٥ يعد مستوى التفصيل الذي سيتم به الإبلاغ عن أوجه القصور الهامة أمراً خاضعا للحكم المهني لمراقب الحسابات في ظل الظروف القائمة. وتشمل العوامل التي يمكن لمراقب الحسابات أن يأخذها في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل المناسب للإبلاغ، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب للمنشآت العامة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة ليست من تلك المنشآت.
- حجم المنشأة ومدى تعقدها. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب لمنشأة معقدة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة تدير عملاً يسيراً.
- طبيعة أوجه القصور الهامة التي تعرف عليها مراقب الحسابات.
- بنية حوكمة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة من بينهم أعضاء ليست لديهم خبرة كبيرة في صناعة المنشأة أو في المجالات المتأثرة.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ عن أنواع معينة من أوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية.

أ/١٦ قد تكون الإدارة والمسئولين عن الحوكمة مدركين بالفعل لأوجه القصور المهمة التي حددها مراقب الحسابات أثناء المراجعة، وربما اختاروا عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وتقع مسؤولية تقييم تكاليف ومنافع إتخاذ القرار التصحيحي على الإدارة و المسئولين عن الحوكمة . وبناء عليه، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة "٩" بغض النظر عن التكلفة أو الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن ترى الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أنها ذات صلة عند تحديد ما إذا كان سيتم تصحيح هذه الأوجه من القصور.

أ/١٧ إن حقيقة قيام مراقب الحسابات بالإبلاغ عن قصور مهم إلى المسئولين عن الحوكمة والإدارة في مراجعة سابقة لا تلغي الحاجة إلى قيام مراقب الحسابات بإعادة الإبلاغ إذا لم يكن قد تم اتخاذ إجراء تصحيحي، وفي حالة استمرار قصور هام سبق الإبلاغ به، فيمكن أن يكرر الإبلاغ في السنة الحالية وصف لأوجه القصور المذكور في الإبلاغ السابق، أو يمكن أن يشير فقط إلى الإبلاغ السابق. وقد يسأل مراقب الحسابات الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة،

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٣".
[٥] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرة "١٤".
[٦] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرة "أ/٢١".

حسب مقتضى الحال، عن سبب عدم تصحيح وجه القصور الهام. وقد يمثل الفشل في اتخاذ إجراء، في حد ذاته، قصورا هاما في حال عدم وجود تفسير منطقي.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/١٨ في حالة مراجعة المنشآت الصغيرة، يمكن أن يتصل مراقب الحسابات المسئولين عن الحوكمة بطريقة أقل تنظيما عنها في حالة المنشآت الأكبر.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية (راجع الفقرة "١٠")

أ/١٩ عادة ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية، ويمتلك الصلاحية، لتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية واتخاذ الاجراء التصحيحي الضروري. وللإبلاغ عن أوجه القصور الهامة، فمن المرجح أن يكون المستوى المناسب هو المدير التنفيذي أو المسؤول المالي أو من في حكمهما رغم أنه يلزم أيضا إبلاغ هذه الأمور إلى المسئولين عن الحوكمة. وبالنسبة لأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، قد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التشغيلية التي لها علاقة مباشرة بصورة أكبر بمجالات الرقابة المتأثرة بأوجه القصور والتي لديها السلطة لاتخاذ الاجراء التصحيحي المناسب.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية (راجع الفقرة "١٠(أ)")

أ/٢٠ قد تدعو بعض أوجه القصور الهامة التي يتم تحديدها في الرقابة الداخلية إلى الشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها. فعلى سبيل المثال، قد تظهر أدلة على الغش أو عدم الالتزام المتعمد بالأنظمة واللوائح من جانب الإدارة، أو قد تبدي الإدارة عدم قدرة على الإشراف على إعداد قوائم مالية مما قد يثير الشك في كفاءة الإدارة، وبناء عليه، قد يكون من غير المناسب إبلاغ أوجه القصور هذه للإدارة مباشرة.

أ/٢١ يحدد معيار المراجعة (٢٥٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو يشك في حدوثه، بما في ذلك عندما يكون المسئولين عن الحوكمة متورطين بأنفسهم في حالة عدم الالتزام[٧] ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات فيما يتعلق بإبلاغ المسئولين عن الحوكمة عندما يحدد مراقب الحسابات حدوث، أو يشك في حدوث غش تتورط فيه الإدارة[٨].

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع الفقرة "١٠ (ب)")

أ/٢٢ قد يكتشف مراقب الحسابات أثناء المراجعة على أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية، ليست من أوجه القصور الهامة لكن قد تكون لها أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. ويعد تحديد أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية الجديرة باهتمام الإدارة أمرا خاضعا للحكم المهني في ظل الظروف القائمة، مع الأخذ في الحسبان احتمال وجود تحريفات قد تنشأ في القوائم المالية نتيجة لهذه الأوجه من القصور، والحجم المحتمل لهذه التحريفات.

أ/٢٣ إن الإبلاغ عن أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي لها أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة، لا يلزم أن يكون كتابة، بل قد يتم شفاهة. وعندما يناقش مراقب الحسابات الحقائق والظروف للاستنتاجات التي توصل إليها مع الإدارة فإنه قد ينظر في إبلاغ الإدارة شفاهة بأوجه القصور الأخرى أثناء هذه المناقشات وبناء عليه، لا تكون هناك حاجة لإجراء اتصال رسمي فيما بعد.

أ/٢٤ إذا قام مراقب الحسابات بإبلاغ الإدارة في فترة سابقة بأوجه قصور في الرقابة الداخلية ليست من أوجه القصور الإدارة عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لأسباب أخرى، فلا يلزم مراقب الحسابات الهامة، واختارت إعادة الإبلاغ بها في الفترة الحالية. ولا يطلب أيضاً من مراقب الحسابات تكرار المعلومات الخاصة بأوجه القصور هذه، إذا كان قد تم إبلاغ الإدارة بها سابقاً من قبل أطراف أخرى، مثل المراجعين الداخليين أو السلطات التنظيمية. ومع ذلك، فقد يكون من المناسب أن يقوم مراقب الحسابات بإعادة الإبلاغ بأوجه القصور الأخرى هذه، إذا كان هناك تغيير في الإدارة، أو إذا نمت إلى علم مراقب الحسابات معلومات جديدة تغير الفهم السابق لمراقب الحسابات والإدارة فيما يتعلق بأوجه القصور. وبالرغم من ذلك، فإن عدم قيام الإدارة بتصحيح أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم الإبلاغ عنها سابقا قد يصبح قصورا مهما يتطلب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة عنه. ويعتمد تحديد ما إذا كان الأمر كذلك على الحكم المهني لمراقب الحسابات في ظل الظروف القائمة.

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٥٠)، الفقرات "٢٣-٢٩".

[٨] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٤٢".

أ/٢٥ في بعض الظروف، قد يرغب المسئولين عن الحوكمة في اطلاعهم على تفاصيل أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي أبلغ مراقب الحسابات الإدارة بها، أو في إعلامهم بإيجاز بطبيعة أوجه القصور الأخرى. وفي ظروف أخرى، قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب إعلام المسئولين عن الحوكمة بأنه قد تم إبلاغ الإدارة بأوجه قصور أخرى. وفي أي من الحالتين، يمكن لمراقب الحسابات إبلاغ المسئولين عن الحوكمة شفاهة أو كتابة بحسب ما يراه مناسباً.

أ/٢٦ يحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمسئولين عن الحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعا في إدارة المنشأة[٩].

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع الفقرتين "٩"، "١٠")

أ/٢٧ قد يتحمل مراقبي الحسابات في القطاع العام مسؤوليات إضافية تقضي بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي أكتشفها مراقب الحسابات أثناء المراجعة، وذلك بطرق ومستوى من التفصيل، وإلى أطراف لم يتم التطرق لها في هذا المعيار فعلى سبيل المثال، قد يلزم الإبلاغ عن أوجه القصور الهامة إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمة أخرى. وقد تفرض أيضا الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على مراقبي الحسابات في القطاع العام التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بغض النظر عن أهمية التأثيرات المحتملة لتلك الأوجه. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أن يقوم مراقبي الحسابات في القطاع العام بالتقرير عن أمور أكثر اتساعاً فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وليس فقط أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها، على سبيل المثال أدوات الرقابة المتعلقة بالامتثال للأوامر النظامية أو اللوائح أو أحكام العقود أو اتفاقيات المنح.

محتوى البلاغ المكتوب بأوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية (راجع الفقرة "١١")

أ/٢٨ عند شرح التأثيرات المحتملة لأوجه القصور الهامة، لا يلزم مراقب الحسابات أن يحدد حجم تلك التأثيرات. وقد يتم وضع أوجه القصور الهامة في مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب القيام بذلك. وقد يذكر مراقب الحسابات أيضا في البلاغ المكتوب اقتراحات بشأن الاجراء التصحيحي لأوجه القصور، والاستجابات الفعلية أو المقترحة من الإدارة، وبيانا حول ما إذا كان مراقب الحسابات قد اتخذ أم لا أي خطوات للتحقق مما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تنفيذها.

أ/٢٩ قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب تضمين المعلومات التالية كسياق إضافي للإبلاغ:

- إشارة إلى أنه لو كان مراقب الحسابات قد طبق إجراءات أكثر عمقا على الرقابة الداخلية لربما كان قد اكتشف المزيد من أوجه القصور التي يلزم الابلاغ عنها، أو توصل إلى أن بعض أوجه القصو المبلغ عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للإبلاغ عنها.
- إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لخدمة أهداف المسئولين عن الحوكمة، وقد لا يكون مناسبا لخدمة أهداف أخرى.

أ/٣٠ قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من مراقب الحسابات أو الإدارة تقديم نسخة من البلاغ المكتوب المقدم من مراقب الحسابات بشأن أوجه القصور الهامة إلى السلطات التنظيمية المعنية. وفي هذه الحالة، قد يحدد البلاغ المكتوب تلك السلطات التنظيمية.

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٣".

المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٠٠) إصدار ٢٠٢٥

التخطيط لعملية مراجعة القوائم المالية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٠٠) اصدار ٢٠٢٥

التخطيط لعملية مراجعة القوائم المالية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
دور التخطيط وتوقيته	٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
المتطلبات	
إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق العمل	٥
الأنشطة المبدئية للمهمة	٦
أنشطة التخطيط	٧-١١
التوثيق	١٢
الاعتبارات الإضافية في مهام المراجعة لأول مرة	١٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
دور التخطيط وتوقيته	أ/١- أ/٣
إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق العمل	أ/٤
الأنشطة المبدئية للمهمة	أ/٥ – أ/٧
أنشطة التخطيط	أ/٨ – أ/١٧
التوثيق	أ/١٨ – أ/٢١
الاعتبارات الإضافية في مهام المراجعة لأول مرة	أ/٢٢
الملحق: اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة.	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٣٠٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار:

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية. وقد تمت صياغة هذا المعيار في سياق عمليات المراجعة المتكررة. كما يقدم بشكل منفصل اعتبارات إضافية في مهام المراجعة التي تتم لأول مرة.

دور التخطيط وتوقيته

٢- يتضمن التخطيط للمراجعة تحديد الاستراتيجية العامة لمهمة المراجعة ووضع خطة المراجعة. ويُفيد التخطيط الكافي مراجعة القوائم المالية بعدة طرق، من بينها ما يلي: (راجع الفقرات"أ/١"- "أ/٣").

(أ) مساعدة مراقب الحسابات في تخصيص اهتمام مناسب لجوانب المراجعة المهمة.

(ب) مساعدة مراقب الحسابات في تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

(ج) مساعدة مراقب الحسابات في تنظيم مهمة المراجعة وإدارتها بصورة سليمة حتى يتم تنفيذها بفاعلية وكفاءة.

(د) المساعدة في اختيار أعضاء لفريق العمل يتمتعون بمستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر المتوقعة، وفي إسناد الأعمال لهم بصورة مناسبة.

(هـ) تسهيل توجيه أعضاء فريق المهمة والإشراف عليهم وفحص عملهم.

(و) تنسيق الأعمال التي أنجزها مراقبو الحسابات وحدات المجموعة والخبراء.

تاريخ السريان

٣- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف:

٤- هدف مراقب الحسابات هو التخطيط للمراجعة من أجل تنفيذها بطريقة فعالة.

المتطلبات:

٥- إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق المهمة.

يجب إشراك كل من الشريك المسؤول عن المهمة والأعضاء الرئيسيين لفريق العمل في التخطيط للمراجعة، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشة بين أعضاء فريق العمل. (راجع الفقرة "أ/٤").

الأنشطة المبدئية للمهمة:

٦- يجب أن يقوم مراقب الحسابات بالأنشطة الآتية في بداية مهمة المراجعة الحالية:

(أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٢٢٠) فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل ومهمة المراجعة المحددة [١].

(ب) تقييم الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلالية، وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٢٢٠)[٢]؛

(ج) تكوين فهم لشروط المهمة، وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٢١٠)[٣] (راجع الفقرات " أ/٥" – أ/٧").

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرات "١٢-١٣".
[٢] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرات "٩-١١".
[٣] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرات "٩-١٣".

أنشطة التخطيط

٧- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد استراتيجية عامة للمراجعة، تحدد نطاق وتوقيت ومدى المراجعة، وترشد في وضع خطة المراجعة.

٨- يجب على مراقب الحسابات عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة أن يقوم بما يلي:

(أ) أن يقف على خصائص المهمة التي تحدد نطاقها.

(ب) أن يتحقق من أهداف المهمة المقرر عنها لتخطيط توقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة.

(ج) أن يأخذ في الحسبان العوامل التي تُعد وفقًا للحكم المهني للمراقب مهمة في توجيه جهود فريق العمل.

(د) أن يأخذ في الحسبان نتائج الأنشطة المبدئية للمهمة، وعند الاقتضاء، مدى ملاءمة المعرفة المكتسبة من المهام الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن المهمة بتنفيذها للمنشأة.

(هـ) أن يتحقق من طبيعة الموارد المطلوبة لتنفيذ المهمة، وتوقيتها ومداها. (راجع الفقرات "أ/٨" - "أ/١١").

٩- يجب أن يضع مراقب الحسابات خطة للمراجعة، يجب أن تتضمن وصفًا لما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المخطط لتنفيذها، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣١٥).

(ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لتنفيذها على مستوى الإقرارات، كما هو محدد بموجب معيار المراجعة (٣٣٠).

(ج) إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها حتى تستوفى المهمة معايير المراجعة (راجع الفقرات "أ/١٢" و"أ/١٤").

١٠- يجب على مراقب الحسابات تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة (راجع الفقرة "أ/١٥").

١١- يجب على مراقب الحسابات أن يخطط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق المهمة وفحص أعمالهم (راجع الفقرتين "أ/١٦" و"أ/١٧").

التوثيق:

١٢- يجب على مراقب الحسابات أن يعتمد في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي[٤]:

(أ) الاستراتيجية العامة للمراجعة.

(ب) خطة المراجعة.

(ج) أي تغييرات مهمة تم إدخالها على الاستراتيجية العامة للمراجعة أو خطة المراجعة خلال مهمة المراجعة، وأسباب مثل تلك التغييرات (راجع الفقرات "أ/١٨" – "أ/٢١").

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرات "٨-١١"، و"أ/٦".

الاعتبارات الإضافية في مهمة مراجعة منشأة لأول مرة

١٣- يجب على مراقب الحسابات قبل البدء في المراجعة التي تتم لأول مرة، أن يقوم بالأنشطة التالية:

(أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة بموجب معيار المراجعة رقم (٢٢٠) فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهمة المراجعة المحدد [٥].

(ب) التواصل مع مراقب الحسابات السابق، إذا كان هناك تغيير في المراقبين، عملا بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة (راجع الفقرة "أ/٢٢").

***

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرات "١٢" و"١٣".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

دور التخطيط وتوقيته (راجع الفقرة "٢")

أ/١ ستختلف طبيعة ومدى انشطة التخطيط طبقًا لحجم المنشأة وتعقيدها، والتجربة السابقة للأعضاء الرئيسين في فريق المهمة مع المنشأة، والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء مهمة المراجعة.

أ/٢ لا يعد التخطيط مرحلة منفصلة في المراجعة، بل عملية مستمرة ومتكررة غالبًا ما تبدأ بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز مهمة المراجعة الحالية، ومع ذلك، يتضمن التخطيط الأخذ في الحسبان توقيت أنشطة معينة وإجراءات المراجعة التي ينبغي إنجازها قبل تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قبل أن يقوم المراقب بتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، يتضمن التخطيط الحاجة للنظر في أمور مثل:

(أ) الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر.

(ب) الحصول على فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي المطبق فى المنشأة وكيفية التزام المنشأة بهذا الإطار.

(ج) تحديد الأهمية النسبية.

(د) إشراك الخبراء.

(هـ) تنفيذ إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

أ/٣ قد يقرر مراقب الحسابات مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتسهيل القيام بمهمة المراجعة وإدارتها (على سبيل المثال، لتنسيق بعض إجراءات المراجعة المخطط لها مع أعمال موظفي المنشأة). وبالرغم من حدوث هذه المناقشات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة تظلان من مسؤوليات المراقب. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاستراتيجية العامة للمراجعة أو في خطة المراجعة حتى لا يتم إضعاف فاعلية المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تضعف مناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التفصيلية مع الإدارة من فاعلية المراجعة بجعل إجراءات المراجعة قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

إشراك الأعضاء الرئيسين لفريق العمل (راجع الفقرة "٥")

أ/٤ ان إشراك الشريك المسؤول عن المهمة والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق العمل في التخطيط للمراجعة يؤدي إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط[٦].

الأنشطة المبدئية للمهمة (راجع الفقرة "٦")

أ/٥ يساعد تنفيذ الأنشطة المبدئية للمهمة المحددة في الفقرة "٦" في بداية مهمة المراجعة الحالية، مراقب الحسابات في تحديد وتقييم الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المراقب على تخطيط وتنفيذ مهمة المراجعة.

أ/٦ يمكن تنفيذ هذه الأنشطة المبدئية لمهمة مراقب الحسابات من التخطيط للقيام بمهمة مراجعة يتحقق فيه ما يلي، على سبيل المثال:

(٦) يحدد معيار المراجعة رقم (٣١٥)، في الفقرتين "١٧" و "١٨"، متطلبات ويقدم إرشادات بشأن مناقشة فريق العمل لقابلية تعرض المنشأة لتحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية. كما يقدم معيار المراجعة (٢٤٠)، في الفقرة "١٦"، إرشادات بشأن التركيز أثناء هذه المناقشة على قابلية احتواء القوائم المالية الخاصة بالمنشأة على تحريف هام ومؤثر بسبب الغش.

(أ) احتفاظ المراقب بالاستقلال الضروري والقدرة على تنفيذ المهمة.

(ب) عدم وجود قضايا تتعلق بنزاهة الإدارة قد تؤثر على رغبة المراقب في الاستمرار في المهمة.

(ج) عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بشأن شروط المهمة.

أ/٧ ينظر مراقب الحسابات في استمرار علاقته بالعميل والمتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك الاستقلالية، طوال مدة مهمة المراجعة كلما تغيرت ظروف أو وقعت أحداث. ويعني تنفيذ الإجراءات المبدئية على كل من استمرار العلاقة مع العميل وتقييم المتطلبات السلوكية ذات الصلة (بما فيها الاستقلالية) في بداية مهمة المراجعة الحالية أنه يتم إنجاز هذه الإجراءات قبل تنفيذ الأنشطة المهمة الأخرى لمهمة المراجعة الحالية. وبالنسبة لمهام المراجعة المستمرة، فغالبًا ما تتم مثل هذه الإجراءات المبدئية بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة.

أنشطة التخطيط

الاستراتيجية العامة للمراجعة (راجع الفقرتين "٧"، "٨")

أ/٨ مع مراعاة إنجاز المراقب لإجراءات تقييم المخاطر، تساعد عملية تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة المراقب في تحديد أمور مثل:

(أ) الموارد التي سيتم استخدامها في كل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل الاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة في المجالات ذات المخاطر المرتفعة أو إشراك الخبراء في الأمور المعقدة.

(ب) حجم الموارد التي سيتم تخصيصها لكل مجال محدد من مجالات المراجعة، مثل عدد أعضاء الفريق المعينين لملاحظة جرد المخزون في المواقع المهمة، أو مدى فحص عمل مراقبي الحسابات الآخرين في حالة أعمال مراجعة المجموعات، أو عدد ساعات المراجعة التي سيتم تخصيصها للمجالات ذات المخاطر المرتفعة.

(ج) التوقيت الذي سيتم فيه استخدام هذه الموارد، مثل ما إذا كانت سيتم استخدامها في مرحلة مبدئية من المراجعة أو في تواريخ رئيسية فاصلة.

(د) كيفية إدارة تلك الموارد وتوجيهها والإشراف عليها، مثل الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات الإحاطة بالمعلومات واجتماعات استخلاص المعلومات مع الفريق، وكيفية قيام الشريك المسؤول عن المهمة ومدير المهمة بعمليات الفحص (على سبيل المثال، في الموقع أو خارج الموقع)، وفيما إذا كان سيتم القيام بفحوصات للرقابة على جودة المهمة.

أ/٩ يتضمن الملحق أمثلة على اعتبارات تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة.

أ/١٠ بمجرد تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة، فإنه يمكن وضع خطة مراجعة تتناول مختلف الأمور المذكورة في الاستراتيجية العامة للمراجعة، مع الأخذ في الحسبان الحاجة إلى تحقيق أهداف المراجعة من خلال الكفاءة في استخدام موارد مراقب الحسابات. وليس بالضرورة أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة التفصيلية عمليتين منفصلتين أو متتاليتين، ولكنهما مرتبطتان بشكل وثيق لأن التغييرات في إحداهما قد تستتبع تغييرات في الأخرى.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/١١ عند مراجعة المنشـــآت الصـــغيرة، فإن عملية المراجعة بالكامل يمكن أن يؤديها فريق العمل مراجعة صـــغير جدًا. وتشـتمل العديد من عمليات مراجعة المنشـآت الصـغيرة على الشـريك المسـؤول عن المهمة (الذي قد يكون محاسـب قانوني فرد) الذي يعمل مع عضـــو واحد في فريق المراجعة (أو بدون أي أعضـــاء في فريق المراجعة). ومع وجود فريق صـغير، يكون التنسـيق والاتصـال بين أعضـاء الفريق أسـهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاسـتراتيجية العامة لمراجعة منشأة صغيرة ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت؛ ذلك أنها تختلف حسب حجم المنشأة وتعقد عملية المراجعة وحجم فريق المهمة. فعلى سـبيل المثال، يمكن لمذكرة مختصـرة تم إعدادها عند إنجاز المراجعة السـابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في المراجعة المنجزة للتو، ويتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشـــات مع المدير المالك، أن تكون بمثابة اســـتراتيجية المراجعة الموثقة لمهمة المراجعة الحالية إذا كانت تغطي الأمور المشار إليها في الفقرة "٨".

خطة المراجعة (راجع الفقرة "٩")

أ/١٢ تكون خطة المراجعة أكثر تفصـيلا من الاسـتراتيجية العامة للمراجعة، من حيث أنها تتضـمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيقوم أعضاء فريق المهمة بتنفيذها. ويجري التخطيط لهذه الإجراءات خلال سير المراجعة، حسب تطور خطة المراجعة الموضوعة للمهمة. فعلى سبيل المثال، يتم التخطيط لإجراءات مراقب الحسابات الخاصة بتقييم المخاطر في بداية عملية المراجعة. ومع ذلك، فإن التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى كل إجراء محدد من إجراءات المراجعة الإضـافية يعتمد على نتيجة إجراءات تقييم المخاطر. وإضـافة إلى ذلك، فإن مراقب الحسـابات قد يبدأ في تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات قبل التخطيط لجميع إجراءات المراجعة الإضافية المتبقية.

أ/١٣ إن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، وإجراءات المراجعة الإضـــافية، من حيث علاقتها بالإفصاحات يُعد مهمًا، في ضوء كل من المدى الواسع من المعلومات ومستوى التفصيل الذي قد تشمله تلك الإفصاحات. وإضافة إلى ذلك، فقد تحتوي بعض الإفصاحات على معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام والمساعد، قد تؤثر أيضًا على المخاطر المقيمة وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهتها.

أ/١٤ يسـاعد النظر في الإفصـاحات في وقت مبكر من المراجعة مراقب الحسـابات في إيلاء الاهتمام المناسـب، والتخطيط لتوفير وقت كافي لتوفير الإفصاحات بنفس الطريقة التي تتبع مع فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات. وقد تساعد المراعاة المبكرة للإفصاحات أيضا المراقب في تحديد التأثيرات على مراجعة ما يلي:

(أ) الإفصـاحات المهمة الجديدة أو المنقحة المطلوبة نتيجة التغيرات في بيئة المنشـأة أو وضـعها المالي أو أنشـطتها (على سـبيل المثال، حدوث تغير في التحديد المطلوب للقطاعات والتقرير عن المعلومات القطاعية نتيجة حدوث تجميع مهم للأعمال)؛

(ب) الإفصاحات المهمة الجديدة أو المنقحة الناتجة عن التغيرات في إطار التقرير المالي المطبق؛

(ج) الحاجة إلى إشـراك أحد الخبراء للمسـاعدة في إجراءات المراجعة ذات العلاقة بإفصـاحات معينة على سـبيل المثال، الإفصاحات ذات العلاقة بالتزامات معاشات التقاعد أو مزايا التقاعد الأخرى)؛

(د) الأمور ذات العلاقة بالإفصاحات التي قد يرغب مراقب الحسابات في مناقشتها مع المسئولين عن الحوكمة[٧].

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "أ/١٣".

التغييرات في قرارات التخطيط خلال سير المراجعة (راجع الفقرة "١٠")

أ/١٥ نتيجة للأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو أدلة المراجعة التي تم الحصـــول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، قد يحتاج المراقب إلى تعديل الاســـتراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة ومن ثم تعديل ما يترتب عليهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيمة. وقد يكون هذا هو الحال، عندما ينمو إلى علم المراقب معلومات تختلف بشـــكل هام ومؤثر عن المعلومات التي كانت متاحة له عندما خطط لإجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتعارض أدلة المراجعة التي تم الحصـول عليها أثناء تنفيذ الإجراءات الأساسية مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من خلال اختبارات أدوات الرقابة.

التوجيه والإشراف وفحص عمل أعضاء فريق العمل (راجع الفقرة "١١")

أ/١٦ تختلف طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم لأعضـاء فريق العمل والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بناء على عوامل كثيرة، من بينها ما يلي:

(أ) حجم المنشأة ومدى تعقدها.

(ب) مجال المراجعة.

(ج) مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيمة (على سـبيل المثال، تتطلب عادة الزيادة في خطر التحريف الهام المقيم لأحد مجالات المراجعة زيادة مقابلة في مدى وتوقيت التوجيه المقدم لأعضـــاء فريق العمل والإشـــراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل أكثر تفصيلا).

(د) قدرات وكفاءات كل عضو من أعضاء الفريق الذين ينفذون أعمال المراجعة.

ويحتوي معيار المراجعة (٢٢٠) على إرشادات إضافية تتعلق بتوجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها وفحصها[٨].

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة.

أ/١٧ إذا تم إجراء المراجعة بالكامل من قبل الشريك المسؤول عن المهمة، فلا تنشأ المسائل المتعلقة بتوجيه أعضاء فريق المهمة والإشـراف عليهم وفحص أعمالهم. وفي مثل هذه الحالات، يكون الشـريك المسـؤول عن المهمة، الذي تولى شـــخصـــيًا العمل من جميع جوانبه، على علم بجميع القضـــايا الهامة والمؤثرة. ويمكن أن يمثل تكوين وجهة نظر موضوعية بشأن مناسبة الأحكام المتخذة خلال سير المراجعة مشكلات عملية عندما يؤدي نفس الفرد أعمال المراجعة بالكامل. وفي حالة احتواء المراجعة على قضايا معقدة أو غير معتادة بشكل خاص، وتنفيذ المراجعة من قبل محاسب قانوني فرد، فقد يكون من المستحسن التشاور مع مراقبي حسابات آخرين يتمتعون بخبرات مناسبة أو التشاور مع الجهة المهنية التي يتبعها مراقب الحسابات.

التوثيق (راجع الفقرة "١٢")

أ/١٨ توثيق الاسـتراتيجية العامة للمراجعة هو تسـجيل للقرارات الرئيسـية التي تُعد ضـرورية للتخطيط السـليم للمراجعة وإبلاغ فريق المراجعة بالأمور المهمة. فعلى سبيل المثال، قد يُلخص مراقب الحسابات الاستراتيجية العامة للمراجعة في شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام للمراجعة وتوقيتها وتنفيذها.

(٨) معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرات "١٥-١٧".

أ/١٩ توثيق خطة المراجعة هو تسجيل إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها وإجراءات المراجعة الإضافية المنفذة على مستوى الإقرارات استجابة للمخاطر التي تم تقييمها. وهو أيضًا بمثابة تسجيل للتخطيط السليم لإجراءات المراجعة التي يمكن فحصها واعتمادها قبل تنفيذها. وقد يستخدم مراقب الحسابات برامج مراجعة نمطية أو قوائم تحقق من إنجاز المراجعة، معدلة حسب الحاجة لتعكس الظروف الخاصة بالمهمة.

أ/٢٠ يفسر تسجيل التغييرات المهمة في الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، وما ينجم عن ذلك من تغييرات في إجراءات المراجعة المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، السبب في حدوث المهمة، والاستراتيجية العامة وخطة المراجعة اللتين تم إقرارهما في النهاية للقيام بالمراجعة. ويعكس أيضا الاستجابة المناسبة للتغيرات المهمة التي تحدث أثناء المراجعة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٢١ وفقًا لما تمت مناقشته في الفقرة "أ/١١" يمكن أن تستخدم مذكرة مناسبة ومختصرة باعتبارها الاستراتيجية الموثقة لمراجعة إحدى المنشآت الصغيرة. وفيما يخص خطة المراجعة، يمكن استخدام برامج مراجعة نمطية أو قوائم تحقق (انظر الفقرة "أ/١٩" مستندة إلى افتراض وجود القليل من أنشطة الرقابة الملائمة، كما هو مرجح أن يكون عليه الحال في المنشآت الصغيرة، شريطة أن يتم تصميمها بما يتناسب مع ظروف المهمة، بما في ذلك تقييمات المراقب للمخاطر.

الاعتبارات الإضافية في مهام المراجعة لأول مرة (راجع الفقرة "١٣")

أ/٢٢ لا يختلف الغرض والهدف من التخطيط للمراجعة سواء كانت مهمة مراجعة لأول مرة أو متكررة، ومع ذلك، فبالنسبة للمراجعة التي تتم لأول مرة، قد يحتاج المراقب إلى توسيع نطاق أنشطة التخطيط لأنه لا تتوفر لديه عادة التجربة السابقة مع المنشأة التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعات المتكررة. وفي حالة مهمة المراجعة الذي يتم لأول مرة، توجد أمور إضافية ينبغي أن يأخذها المراقب في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة ووضع خطة المراجعة، تتضمن ما يلي:

(أ) الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع مراقب الحسابات السابق، على سبيل المثال لفحص أوراق عمله.

(ب) أية قضايا رئيسية (بما في ذلك، تطبيق معايير المحاسبة أو معايير المراجعة والتقرير) تمت مناقشتها مع الإدارة بشأن اختياره لأول مرة كمراقب حسابات وإبلاغ تلك الأمور المسئولين عن الحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة.

(ج) إجراءات المراجعة الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية[٩].

(د) الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام مراقبة الجودة في مكتب المراجعة لمهام المراجعة التي تتم لأول مرة (على سبيل المثال، قد يتطلب نظام مراقبة الجودة في مكتب المراجعة إشراك شريك آخر أو أحد كبار الموظفين لفحص الاستراتيجية العامة للمراجعة قبل البدء في إجراءات المراجعة المهمة أو لفحص التقارير قبل صدورها).

[٩] معيار المراجعة رقم (٥١٠).

الملحق

(راجع الفقرات "٧"، "٨"، "أ/٨"، "أ/١١")

اعتبارات عند تحديد الاستراتيجية العامة لمهمة المراجعة

يقدم هذا الملحق أمثلة على الأمور التي يمكن لمراقب الحسابات أخذها في الحسبان عند تحديد الاستراتيجية العامة للمراجعة. وسيؤثر العديد من تلك الأمور أيضًا على خطة المراقب التفصيلية للمراجعة. وتغطي الأمثلة المقدمة نطاقا واسعًا من الأمور التي تنطبق على كثير من مهام المراجعة. ورغم أن بعض الأمور المشـــار إليها أدناه قد تكون مطلوبة موجب معايير المراجعة الأخرى، فإنها ليست جميعًا ذات صلة بكل مهمة مراجعة وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة قائمة كاملة.

خصائص المهمة

(أ) إطار التقارير المالية الذي تم في ضوئه إعداد القوائم المالية التي سيتم مراجعتها، بما في ذلك الحاجة لإجراء مطابقات مع إطار تقارير مالية آخر.

(ب) متطلبات التقرير الخاصة بصناعة معينة، مثل التقارير التي تفرضها السلطات المنظمة للصناعات.

(ج) التغطية المتوقعة للمراجعة، بما في ذلك عدد ومواقع وحدات المجموعة التي ستشملها المراجعة.

(د) طبيعة علاقات السيطرة بين الشركة الأم ووحداتها التي تحدد كيفية التوحيد داخل المجموعة.

(هـ) مدى مراجعة وحدات المجموعة من قبل مراقبين آخرين.

(و) طبيعة قطاعات الأعمال التي ستتم مراجعتها، بما في ذلك مدى الحاجة إلى خبراء متخصصين.

(ز) عملة التقرير التي سيتم استخدامها، بما في ذلك الحاجة إلى ترجمة العملة فيما يخص القوائم المالية التي خضعت للمراجعة.

(ح) الحاجة لإجراء مراجعة قانونية لقوائم مالية منفردة بالإضافة إلى إجراء مراجعة لأغراض توحيد القوائم المالية.

(ط) ما إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان من الممكن استخدام أعمال تلك الوظيفة، وفي أي المجالات وإلى أي مدى يمكن اســـتخدامها، أو ما إذا كان من الممكن الاســـتعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم مساعدة مباشرة لأغراض المراجعة.

(ي) اســـتخدام المنشـــأة لمنشـــآت خدمية وكيف يمكن لمراقب الحســـابات الحصـــول على أدلة تتعلق بتصـــميم أو عمل أدوات الرقابة التي يقومون بتنفيذها.

(ك) الاســـتخدام المتوقع لأدلة المراجعة التي تم الحصـــول عليها في عمليات المراجعة الســـابقة، على ســـبيل المثال، أدلة المراجعة ذات العلاقة بإجراءات تقييم المخاطر واختبارات أدوات الرقابة.

(ل) تأثير تقنية المعلومات على إجراءات المراجعة، بما في ذلك توفر البيانات والاســـتخدام المتوقع لأســـاليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

(م) تنســـيق نطاق التغطية والتوقيت المتوقعين لأعمال المراجعة مع أي عمليات فحص للمعلومات المالية الأولية والتأثير على مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عمليات الفحص هذه.

(ن) توفر الاتصال بموظفي العميل والاطلاع على بياناته.

أهداف التقرير وتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات

(أ) الجدول الزمني للمنشأة الخاص بالتقرير، على سبيل المثال في المراحل الأولية والنهائية.

(ب) تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لمناقشة طبيعة أعمال المراجعة وتوقيتها ومداها.

(ج) المناقشة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والبلاغات الأخرى، المكتوبة والشفهية، بما في ذلك تقرير مراقب الحسابات وخطابات الإدارة والاتصالات مع المسئولين عن الحوكمة.

(د) المناقشة مع الإدارة بشأن الاتصالات المتوقعة بشأن وضع أعمال المراجعة طوال تنفيذ المهمة.

(هـ) التواصل مع مراقبي وحدات المجموعة بشأن الأنواع والتوقيتات المتوقعة للتقارير التي ستصدر والإبلاغات الأخرى فيما يخص مراجعة تلك الوحدات.

(و) الطبيعة والتوقيت المتوقعين للاتصالات بين أعضاء فريق العمل، بما في ذلك طبيعة وتوقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص الأعمال المنفذة.

(ز) ما إذا كانت هناك أي اتصالات أخرى متوقعة مع أطراف ثالثة، بما في ذلك أية مسؤوليات تنظيمية أو تعاقدية بالتقرير ناتجة عن المراجعة.

العوامل المهمة والأنشطة المبدئية لمهمة المراجعة والمعرفة المكتسبة من المهام الأخرى

(أ) تحديد الأهمية النسبية وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) والقيام عند الاقتضاء بما يلي:

- تحديد الأهمية النسبية لوحدات المجموعة وإبلاغ مراقبي تلك الوحدات بها وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٦٠٠)[١٠].
- التحديد المبدئي للوحدات المهمة في المجموعة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة والمؤثرة.

(ب) التحديد المبدئي للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

(ج) أثر خطر التحريف الهام المقيم على مستوى القوائم المالية ككل، على التوجيه والإشراف والفحص.

(د) الأسلوب الذي يؤكد به مراقب الحسابات لأعضاء فريق العمل على الحاجة إلى التحلي بعقلية متسائلة وممارسة نزعة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة وتقييمها.

(هـ) نتائج عمليات المراجعة السابقة التي اشتملت على تقييم الفاعلية التشغيلية للرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة أوجه القصور المكتشفة والتصرفات المتخذة لمواجهتها.

(و) مناقشة الأمور التي قد تؤثر على المراجعة مع العاملين في المكتب المسؤولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة محل المراجعة.

(ز) الأدلة على التزام الإدارة بتصميم رقابة داخلية سليمة وتنفيذها وصونها، بما في ذلك الأدلة على التوثيق المناسب لهذه الرقابة الداخلية.

---

[١٠] معيار المراجعة رقم (٦٠٠)، الفقرات "٢١-٢٣" و"٤٠(ج)".

(ح) التغييرات في إطار التقارير المالية المطبق، مثل التغييرات في معايير المحاسبة، التي قد تستلزم تقديم إفصاحات مهمة جديدة أو منقحة.

(ط) حجم المعاملات، الذي قد يحدد ما إذا كان من الأكثر كفاءة لمراقب الحسابات ان يعتمد فيها على الرقابة الداخلية.

(ي) الأهمية المعلقة على الرقابة الداخلية في المنشأة ككل للنجاح في تشغيل الأعمال.

(ك) الآليات التي تستخدمها الإدارة لتحديد وإعداد الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك الإفصاحات التي تحتوي على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.

(ل) التطورات المهمة في الأعمال والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تقنية المعلومات وآليات العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية وعمليات الاستحواذ والاندماج وتصفية الاستثمارات.

(م) التطورات المهمة في الصناعة مثل التغيرات في لوائح الصناعة ومتطلبات التقرير الجديدة.

(ن) التطورات المهمة الأخرى ذات الصلة، مثل التغيرات في البيئة النظامية التي تؤثر على المنشأة.

طبيعة الموارد وتوقيتها ومداها

(أ) اختيار فريق المراجعة (بما في ذلك، عند الضرورة، فاحص رقابة جودة المهمة) وتوزيع أعمال المراجعة على أعضاء الفريق، بما في ذلك تخصيص أعضاء الفريق أصحاب الخبرات المناسبة للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

(ب) تحديد موازنة المهمة (مهمة المراجعة)، بما في ذلك الأخذ في الحسبان مقدار الوقت المناسب الذي سيتم تخصيصه للمجالات التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٣١٥) إصدار ٢٠٢٥

تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر

المعيار المصري للمراجعة رقم (٣١٥) إصدار ٢٠٢٥

تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
المفاهيم الرئيسية	٢-٨
اعتبارات التوسع	٩
تاريخ السريان	١٠
الهدف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٣-١٨
التوصل إلى تفهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة	١٩-٢٧
التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها	٢٨-٣٧
التوثيق	٣٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
التعريفات	أ/١- أ/١٠
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ/١١- أ/٤٧
التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة	أ/٤٨- أ/١٨٣
التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها	أ/١٨٤- أ/٢٣٦
التوثيق	أ/٢٣٧- أ/٢٤١
الملحق الأول: اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها	
الملحق الثاني: فهم عوامل الخطر المتأصل	
الملحق الثالث: فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة	
الملحق الرابع: اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة	
الملحق الخامس: اعتبارات لفهم تقنية المعلومات	
الملحق السادس: اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	

ينبغي قراءة المعيار المصري للمراجعة رقم (٣١٥) جنبا إلى جنب مع المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية وتقييمها.

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

٢- يتناول المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠)، بما في ذلك الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها[١]. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر وخطر الاكتشاف[٢]. ويوضح معيار المراجعة رقم (٢٠٠) أن مخاطر التحريف الهام والمؤثر قد تظهر على مستويين[٣]: مستوى القوائم المالية عمومًا ومستوى التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

٣- يتطلب معيار المراجعة رقم (٢٠٠) من المراقب أن يمارس الحكم المهني عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وأن يخطط للمراجعة وينفذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر[٤].

٤- تتعلق المخاطر التي على مستوى القوائم المالية، بشكل واسع الانتشار، بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من التأكيدات. وتتألف مخاطر التحريف الهام على مستوى التأكيدات من مكونين، هما الخطر المتأصل وخطر الرقابة الداخلية.

(أ) يوصف الخطر المتأصل بأنه قابلية احتواء أحد التأكيدات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما على تحريف يمكن أن يكون هام ومؤثر، سواء بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل أن تؤخذ في الحسبان أية أدوات رقابة ذات علاقة.

(ب) يوصف خطر الرقابة الداخلية بأنه خطر عدم منع التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفًا هامًا ومؤثرًا، سواء بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، أو عدم اكتشاف ذلك التحريف وتصحيحه، في الوقت المناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

٥- يوضح المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠) أنه يتم تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة[٥]. وفيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها على مستوى التأكيدات يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للخطر المتأصل وخطر الرقابة الداخلية ووفقا لما هو موضح في معيار المراجعة رقم (٢٠٠) فإن الخطر المتأصل لبعض التأكيدات، وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات، يكون أعلى منه فيما يخص بعض التأكيدات الأخرى. ويشار في هذا المعيار إلى مدى التفاوت في شدة الخطر المتأصل بلفظ "نطاق الخطر المتأصل".

٦- تشمل مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي يقوم مراقب الحسابات بالتعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والمخاطر التي بسبب الغش. ورغم أن هذا المعيار يتناول كلا النوعين، فإن الغش يُعد على قدر من الأهمية بحيث تضمن المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٤٠) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، بغية الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي يسبب الغش، وتقييمها والتعامل معها.

٧- يقوم مراقب الحسابات بالتعرف على المخاطر وتقييمها بشكل متكرر ومتجدد. ويرتبط فهم المراقب للمنشأة وبيئتها، وإطار التقارير المالية المطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشاة بالمفاهيم الواقعة في نطاق متطلبات التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. وعند التوصل إلى الفهم الذي يتطلبه هذا المعيار، يمكن وضع توقعات مبدئية للمخاطر، ثم تنقيح هذه التوقعات لاحقًا مع تقدم المراقب في تطبيق آلية التعرف على المخاطر وتقييمها وإضافة لذلك، يتطلب هذا المعيار ومعيار المراجعة (٣٣٠) من المراقب أن يعيد النظر في تقييمات المخاطر وأن يضع استجابات عامة إضافية وإجراءات مراجعة إضافية بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقًا لمعيار المراجعة، رقم (٣٣٠) أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة.

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٧".

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٣(ج)".

[٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/٣٦".

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرتان "١٥" و"١٦".

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/٤٣" (أ) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة "٦".

٨- يتطلب المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٣٠) من المراقب أن يُصمم وينفذ اجراءات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى القوائم المالية[٦]. ويبين معيار المراجعة رقم (٣٣٠) أيضًا أن تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية والاستجابات العامة من المراقب، يتأثران بفهم المراقب لبيئة الرقابة. ويتطلب معيار المراجعة رقم (٣٣٠) أيضًا من المراقب أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات[٧].

اعتبارات التوسع

٩- ينص المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠) على أن بعض المعايير تتضمن اعتبارات التوسع توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عما إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيدًا أو أكثر تعقيدًا[٨]. ويستهدف هذا المعيار أعمال المراجعة التي تنفذ على جميع المنشآت، بغض النظر عن حجمها أو تعقيدها، ولذلك تتضمن المواد التطبيقية اعتبارات محددة تخص كلاً من المنشآت الأقل والأكثر تعقيدًا، عند الاقتضاء. ورغم أن حجم المنشأة قد يكون مؤشرًا على درجة تعقيدها، فإن بعض المنشآت الصغيرة قد تكون معقدة وبعض المنشآت الأكبر قد تكون أقل تعقيدًا.

تاريخ السريان

١٠- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد اول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

١١- هدف مراقب الحسابات هو التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات، مما يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ اجراءات التعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة.

التعريفات

١٢- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها:

(أ) التأكيدات: الإفادات الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية والملازمة لعمل الإدارة التي تفيد بأن القوائم المالية معدة وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق. ويستخدم المراقب التأكيدات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفه على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها والتعامل معها. (راجع الفقرة "أ/١").

(ب) خطر الأعمال: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلبا على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو هو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

(ج) أدوات الرقابة: السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة. وفي هذا السياق: (راجع الفقرات "أ/٢" – "أ/٥").

١- يقصد بالسياسات بيانات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به داخل المنشأة لإنفاذ الرقابة. وهذه البيانات قد تكون موثقة أو منصوصا عليها صراحة في وسائل التواصل أو مفهومة ضمنا من خلال التصرفات والقرارات.

٢- يقصد بالإجراءات التصرفات المتبعة لتطبيق السياسات.

(د) أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم لبيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات (أي اكتمال المعلومات ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة. انظر أيضًا تعريف بيئة تقنية المعلومات.

(هـ) أدوات الرقابة على معالجة المعلومات: أدوات الرقابة المتعلقة بمعالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات أو الآليات اليدوية للتعامل مع المعلومات في نظام معلومات المنشأة والتي تواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى، ودقتها وصحتها). (راجع الفقرة "أ/٦").

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٥".
[٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٦"
[٨] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ /٦٥" (أ).

(و) عوامل الخطر المتأصـــل: خصـــائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية احتواء التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على تحريف وذلك قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمية وهي تشـمل التعقيد أو عدم الموضـوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بســبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى[٩] بقدر تأثير ذلك على الخطر المتأصـــل (راجع الفقرتين "أ/٧"، "أ/٨").

(ز) بيئة تقنية المعلومات: تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات، وأيضـــا آليات تقنية المعلومات والموظفون المشـــاركون في تلك الآليات التي تســـتخدمها المنشـــأة لدعم العمليات التجارية وتحقيق الاستراتيجيات التجارية. ولأغراض هذا المعيار:

١- تطبيق تقنية المعلومات هو برنامج أو مجموعة من البرامج يتم استخدامه في إنشاء المعاملات أو المعلومات، أو معالجتها أو تســـجيلها أو التقرير عنها. وتشـــمل تطبيقات تقنية المعلومات قواعد البيانات وبرمجيات كتابة التقارير.

٢- تضم البنية التحتية لتقنية المعلومات الشبكة ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يتعلق بها من أجهزة وبرمجيات.

٣- آليات تقنية المعلومات هي الآليات التي تتبعها المنشـــأة لإدارة الوصـــول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات.

(ح) التأكيدات ذات الصـلة: يكون التأكيد عن فئة معاملات أو رصـيد حساب أو إفصـاح ما ذا صـلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها. ويتم الفصل فيما إذا كان تأكيد ما يُعد تأكيدا ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر المتأصل). (راجع الفقرة "أ/٩").

(ط) المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات: قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غير فعالة من حيث تصـــميمها أو عملها، أو مخاطر ســـلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها في نظام معلومات المنشأة، بسبب عدم فاعلية تصميم أدوات الرقابة الموجودة في آليات تقنية المعلومات أو عدم فاعلية عملها (انظر بيئة تقنية المعلومات).

(ي) إجراءات تقييم المخاطر: إجراءات المراجعة التي يتم تصـــميمها وتنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ على مستويي القوائم المالية والتأكيدات.

(ك) فئة المعاملات المهمة أو رصـيد الحساب أو الإفصـاح المهم: فئة المعاملات أو رصـيد الحساب أو الإفصـاح الذي يوجد له واحد أو أكثر من التأكيدات ذات الصلة.

(ل) الخطر الهام والمؤثر: خطر تحريف هام تم التعرف عليه (راجع الفقرة "أ/١٠").

١- ويقترب تقييم الخطر المتأصل من الطرف الأعلى لنطاق الخطر المتأصل بسبب الدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه؛ أو

٢- يجب التعامل معه على أنه خطر هام ومؤثر وفقًا لمتطلبات معايير المراجعة الأخرى[١٠].

(م) نظام الرقابة الداخلية: نظام يصـممه وينفذه ويحافظ عليه المسـئولون عن الحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشـــأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المطبقة. ولأغراض معايير المراجعة، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة:

١- بيئة الرقابة؛

٢- آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

٣- آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛

٤- نظام المعلومات والاتصالات؛

٥- أنشطة الرقابة.

---

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرات "أ/٢٤" – "أ/٢٧".

[١٠] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "٢٧" ومعيار المراجعة رقم (٥٥٠) ، الفقرة "١٨".

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣- يجب على المراقب أن يصمم وينفذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساسًا مناسبا لما يلي: (راجع الفقرات "أ/١١" – "أ/١٨")

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، سواء كانت بسبب الغش أو الخطاء على مستويي القوائم المالية والتأكيدات؛

(ب) تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقًا لمعيار المراجعة المصري (٣٣٠).

ويجب على مراقب الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة (راجع الفقرة "أ/١٤").

١٤- يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي: (راجع الفقرات "أ/١٩" – "أ/٢١")

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها) (راجع الفقرات "أ/٢٢" – "أ/٢٦").

(ب) الإجراءات التحليلية (راجع الفقرات "أ/٢٧" – "أ/٣١").

(ج) الملاحظة والفحص المادي (راجع الفقرات "أ/٣٢" – "أ/٣٦").

المعلومات من المصادر الأخرى

١٥- الحصول على أدلة المراجعة وفقًا للفقرة "١٣" يجب على المراقب أن ينظر في الحصول على المعلومات من:

(راجع الفقرتين "أ/٣٧"، "أ/٣٨").

(أ) إجراءات المراقب المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل أو مهمة المراجعة، أو الاستمرار فيهما؛

(ب) المهام الأخرى، عند الاقتضاء، التي قام بتنفيذها الشريك المسؤول عن المهمة لصالح المنشأة.

١٦- عندما يعتزم مراقب الحسابات استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات المراجعة السابقة، يجب عليه أن يقيم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة للمراجعة الحالية. (راجع الفقرات "أ/٣٩" – "أ/٤١").

مناقشة فريق عمل المهمة

١٧- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العمل أن يناقشوا تطبيق إطار التقارير المالية المطبق وقابلية احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف هام ومؤثر (راجع الفقرات "أ/٤٢" – "أ/٤٧").

١٨- في حال عدم مشاركة اعضاء من فريق العمل في النقاش الذي يجريه فريق العمل، فيجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن يحدد الأمور التي يلزم إبلاغها لهؤلاء الأعضاء.

التوصل إلى تفهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع الفقرتين "أ/٤٨"، "أ/٤٩")

تفهم المنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق (راجع الفقرات "أ/٥٠" – "أ/٥٥").

١٩- يجب على المراقب أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) الجوانب الآتية من المنشأة وبيئتها:

١- الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛ (راجع الفقرات "أ/٥٦" – "أ/٦٧").

٢- عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى؛ (راجع الفقرات "أ/٦٨" – "أ/٧٣").

٣- المقاييس المستخدمة داخليًا وخارجيًا، لتقييم الأداء المالي للمنشأة؛ (راجع الفقرات "أ/٧٤" – "أ/٨١").

(ب) إطار التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها؛ (راجع الفقرات "أ/٨٢" – "أ/٨٤").

(ج) كيفية تأثير عوامل الخطر المتأصل على قابلية أن تحتوي التأكيدات على تحريف ودرجة ذلك التأثير، عند إعداد القوائم المالية وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق، وذلك استنادًا إلى الفهم الذي تم التوصل إليه في البندين (أ) و (ب) (راجع الفقرات "أ/٨٥" – "أ/٨٩").

٢٠- يجب أن يقيم المراقب ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة ومتسقة مع إطار التقارير المالية المطبق.

تفهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع الفقرات "أ/٩٠" – "أ/٩٥").

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع الفقرات "أ/٩٦" – "أ/٩٨")

بيئة الرقابة

٢١- يجب على المراقب أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق (راجع الفقرتين "أ/٩٩"، "أ/١٠٠").

(أ) فهم مجموعة أدوات الرقابة والآليات والهياكل التي تتعامل مع ما يلي: (راجع الفقرتين "أ/١٠١"، "أ/١٠٢"). ١. كيفية إشراف الإدارة على المسؤوليات، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛ ٢. استقلال المسئولين عن الحوكمة وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، عندما يكون المسئولين عن الحوكمة منفصلين عن الإدارة؛ ٣. تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة؛ ٤. كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم؛ ٥. كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم سعيًا لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.	(ب) تقييم ما يلي: (راجع الفقرات "أ/١٠٣" – "أ/١٠٨"). ١. ما إذا كانت الإدارة قد قامت تحت إشراف المسئولين عن الحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ ٢. ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. ٣. ما إذا كانت أوجه قصور الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٢٢- يجب على مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم الآلية المنشأة لتقييم المخاطر والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:

(أ) فهم الآلية التي تتبعها المنشأة للقيام بما يلي: (راجع الفقرتين "أ/١٠٩"، "أ/١١٠"). ١. التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف القوائم المالية (راجع الفقرة "أ/٦٢"). ٢. مواجهة تلك المخاطر؛ ٣. تقييم أهمية تلك المخاطر، بما في ذلك احتمالية حدوثها.	(ب) تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها (راجع الفقرات "أ/١١١" – "أ/١١٣").

٢٣- إذا تعرف المراقب على مخاطر للتحريف الهام والمؤثر أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فيجب على مراقب الحسابات:

(أ) أن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يُعد من الأنواع التي يتوقع المراقب أنه كان سيتم التعرف عليها بواسطة آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وإذا صح ذلك، فإنه يتوصل إلى فهم لأسباب إخفاق آلية المنشأة لتقييم المخاطر في التعرف على هذه المخاطر؛

(ب) أن ينظر في انعكاسات ذلك على تقييم المراقب الوارد في الفقرة "٢٢(ب)".

آلية المنشاة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٢٤- يجب على المراقب أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتي تعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع الفقرتين "أ/١١٤"، "أ/١١٥").

(أ) فهم تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تتعامل مع ما يلي: (١) التقييمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة وعلاجها (راجع الفقرتين "أ/١١٦"، "أ/١١٧"). (٢) وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، إن وجدت، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها (راجع الفقرة "أ/١١٨"). (ب) فهم مصادر المعلومات المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها (راجع الفقرتين "أ/١١٩"، "أ/١٢٠").	(ج) تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع الفقرتين "أ/١٢١"، "أ/١٢٢").

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع الفقرات "أ/١٢٣" – "أ/١٣٠")

نظام المعلومات والاتصالات

٢٥- يجب على مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق (راجع الفقرة "أ/١٣١"):

(أ) فهم أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات، بما في ذلك بياناتها ومعلوماتها، والموارد التي سيتم استخدامها في هذه الأنشطة والسياسات التي تحدد ما يلي، فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة: (راجع الفقرات "أ/١٣٢" – "أ/١٤٣") ١) طرق تدفق المعلومات خلال نظام معلومات المنشأة، بما في ذلك كيفية: أ. إنشاء المعاملات وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛ ب. جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث والحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها في القوائم المالية؛ ٢) السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في القوائم المالية والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات في نظام المعلومات؛ ٣) آلية القوائم المالية المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛ ٤) موارد المنشأة، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بما هو مذكور في البنود من ("أ/١" إلى "أ/٣") أعلاه؛ (ب) فهم كيفية قيام المنشأة بالإبلاغ عن الأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية ومسؤوليات إعداد التقرير ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية (راجع الفقرتين "أ/١٤٤"، "أ/١٤٥"). ١) بين الأفراد داخل المنشأة، بما في ذلك كيفية الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد القوائم المالية. ٢) بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة؛ ٣) مع الأطراف الخارجية، مثل السلطات التنظيمية.	(ج) تقييم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة واتصالاتها تدعم بشكل مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق (راجع الفقرة "أ/١٤٦").

أنشطة الرقابة

٢٦- يجب على المراقب أن يتوصل إلى فهم لمكون أنشطة الرقابة، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق (راجع الفقرات "أ/١٤٧" – "أ/١٥٧"):

(أ) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات في مكون أنشطة الرقابة كما يلي: ١) أدوات الرقابة التي تواجه أي خطر يُحدد على أنه خطر مهم؛ راجع الفقرتين "أ/١٥٨"، "أ/١٥٩"). ٢) أدوات الرقابة على قيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير النمطية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة؛ (راجع الفقرتين "أ/١٦٠"، "أ/١٦١"). ٣) أدوات الرقابة التي يخطط مراقب الحسابات لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساسية، وتحديد توقيتها ومداها، ويجب أن يتضمن ذلك أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع الفقرات "أ/١٦٢" – "أ/١٦٤"). ٤) أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها مراقب الحسابات مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "١٣" فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى التأكيدات، بناء على حكمه المهني (راجع الفقرة "أ/١٦٥"). (ب) القيام بناء على أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات (راجع الفقرات "أ/١٦٦" – "أ/١٧٢"). (ج) التعرف على ما يلي، فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها في البند (ب) (راجع الفقرتين "أ/١٧٣" – "أ/١٧٤"). ١) المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ ٢) أدوات الرقابة العامة للمنشأة على تقنية المعلومات والتي تواجه تلك المخاطر.	(د) فيما يخص كل أداة من أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) أو البند (ج): (٢) راجع الفقرات "أ/١٧٥" – "أ/١٨١"). ١) تقييم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛ ٢) تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها عن طريق تنفيذ الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من وظفي المنشأة.

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

٢٧- بناء على تقييم مراقب الحسابات لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب عليه أن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة (راجع الفقرتين "أ/١٨٢"، "أ/١٨٣").

التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها (راجع الفقرتين "أ/١٨٤"، "أ/١٨٥").

التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر

٢٨- يجب على مراقب الحسابات أن يتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وأن يحدد ما إذا كانت توجد على: (راجع الفقرات "أ/١٨٦" – "أ/١٩٢").

(أ) مستوى القوائم المالية؛ (راجع الفقرات "أ/١٩٣" – "أ/٢٠٠"). او
(ب) مستوى التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. (راجع الفقرة "أ/٢٠١").

٢٩- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد التأكيدات ذات الصلة وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة (راجع الفقرات "أ/٢٠٢" – "أ/٢٠٤").

تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية

٣٠- فيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراقب أن يقيم المخاطر إضافة إلى ما يلي (راجع الفقرات "أ/١٩٣" – "أ/٢٠٠"):

(أ) أن يحدد ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على تقييم المخاطر على مستوى التأكيدات؛

(ب) أن يقيم طبيعة ومدى تأثيرها المنتشر على القوائم المالية.

تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات

تقييم الخطر المتأصل (راجع الفقرات "أ/٢٠٥" – "أ/٢١٧").

٣١- فيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها على مستوى التأكيدات، يجب على المراقب أن يقيم الخطر المتأصل عن طريق تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه. وعند القيام بذلك، يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان كيفية ودرجة ما يلي:

(أ) تأثير عوامل الخطر المتأصل على قابلية أن تحتوي التأكيدات ذات الصلة على تحريف؛

(ب) تأثير مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية على تقييم الخطر المتأصل لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات (راجع الفقرتين "أ/٢١٥" – "أ/٢١٦").

٣٢- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة تعد مخاطر مهمة. (راجع الفقرات "أ/٢١٨" – "أ/٢٢١").

٣٣- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات الأساسية لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأي من مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات (راجع الفقرات "أ/٢٢٢" – "أ/٢٢٥").

تقييم خطر الرقابة

٣٤- إذا كان مراقب الحسابات يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يقيم خطر الرقابة. وإذا لم يكن المراقب يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييمه لخطر الرقابة يجب أن يكون مؤداه أن تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر هو نفسه تقييم الخطر المتأصل (راجع الفقرات "أ/٢٢٦" – "أ/٢٢٩").

تقييم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

٣٥- يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسبًا للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراقب تنفيذ إجراءات إضافية لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. وعند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة للتأكيدات المقدمة من الإدارة (راجع الفقرات "أ/٢٣٠" – "أ/٢٣٢").

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقًا لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية

٣٦- فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية التي لم تحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة، يجب على المراقب تقييم ما إذا كان تحديده لا يزال مناسبا (راجع الفقرات "أ/٢٣٣" – "أ/٢٣٥").

إعادة النظر في تقييم المخاطر

٣٧- إذا حصل المراقب على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة المراجعة التي استند إليها أولاً في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر أو تقييمها، فيجب عليه أن يعيد النظر في هذا التعرف والتقييم. (راجع الفقرة "أ/٢٣٦").

التوثيق

٣٨- يجب على المراقب أن يُضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي[١١] (راجع الفقرات "أ/٢٣٧" – "أ/٢٤١"):

(أ) المناقشات بين أعضاء فريق العمل والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛

(ب) العناصر الرئيسية في فهم مراقب الحسابات وفقًا للفقرات "١٩" و"٢١" و"٢٢" و"٢٤" و"٢٥"؛ ومصادر المعلومات التي توصل منها المراقب إلى فهمه؛ وإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها؛

(ج) تقييم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها، وفقًا للمتطلبات الواردة في الفقرة "٢٦"؛

(د) مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات، بما في ذلك المخاطر المهمة والمخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساسية بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومبررات اتخاذ الأحكام المهمة.

***

[١١] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرات "٨" – "١١" والفقرتان "٦أ" و"٧أ".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات (راجع الفقرة "١٢")

التأكيدات (راجع الفقرة "١٢(أ)")

أ/١ يستخدم المراقبون أصناف التأكيدات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفهم على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها والاستجابة لها. وتحتوي الفقرة "أ/١٩٠" على توضيح لأمثلة هذه الأصناف. وتختلف التأكيدات عن الإفادات المكتوبة التي يتطلبها معيار المراجعة (٥٨٠)، لتأكيد أمور معينة أو دعم أدلة المراجعة الأخرى.

أدوات الرقابة (راجع الفقرة "١٢(ج)")

أ/٢ تكون أدوات الرقابة مدمجة داخل مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

أ/٣ يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات الموظفين داخل المنشاة، أو من خلال امتناع الموظفين عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع هذه السياسات.

أ/٤ قد يتم التكليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال التي تستخدمها الإدارة أو المسئولون عن الحوكمة، أو قد تنتج عن سلوكيات غير مكلف بها ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المنشأة. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة.

أ/٥ قد تكون أدوات الرقابة مباشرة أو غير مباشرة وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات الرقابة التي تدعم أدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة على معالجة المعلومات (راجع الفقرة "١٢(هـ)")

أ/٦ تنشأ مخاطر سلامة المعلومات من العرضة لعدم فاعلية تطبيق السياسات الخاصة بمعلومات المنشأة، وهي سياسات تحدد طرق تدفق المعلومات والسجلات وآليات إعداد التقارير في نظام معلومات المنشأة وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات هي إجراءات تدعم التطبيق الفعال لسياسات معلومات المنشأة. وهي قد تكون أدوات آلية (أي مدمجة في تطبيقات تقنية المعلومات) أو يدوية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات أو المخرجات) وقد تعتمد هذه الأدوات على أدوات رقابة أخرى، بما في ذلك أدوات الرقابة الأخرى على معالجة المعلومات أو أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

عوامل الخطر المتأصل (راجع الفقرة "١٢(و)")

يتناول الملحق الثاني اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم عوامل الخطر المتأصل.

أ/٧ قد تكون عوامل الخطر المتأصل عوامل نوعية أو كمية وقد تؤثر على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف. وتشمل عوامل الخطر المتأصل النوعية، التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق، ما يلي:

- التعقيد؛ أو
- عدم الموضوعية أو
- التغير؛ أو
- عدم التأكد؛ أو
- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر المتأصل.

أ/٨ قد تشمل عوامل الخطر المتأصل الأخرى، التي تؤثر على قابلية وجود تحريفات في التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، ما يلي:

- الأهمية الكمية أو النوعية لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح أو
- حجم البنود التي سيتم معالجتها من خلال فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو التي سيتم عكسها في الإفصاح، أو عدم وجود توحيد في تكوين هذه البنود.

التأكيدات ذات الصلة (راجع الفقرة "١٢(ح)")

أ/٩ قد يتعلق خطر التحريف الهام والمؤثر بأكثر من تأكيد، وفي هذه الحالة تعد جميع التأكيدات التي يتعلق بها مثل هذا الخطر تأكيدات ذات صلة. وإذا لم يكن الإقرار يحتوي على أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها، فإنه لا يعد عندئذ تأكيد ذا صلة.

الخطر المهم (راجع الفقرة "١٢(ل)")

أ/١٠ يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأمر ما، ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل مراقب الحسابات في السياق الذي يتم النظر فيه في هذا الأمر. وفيما يخص الخطر المتأصل، فإنه يمكن أن يتم النظر في أهميته في سياق الكيفية والدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع الفقرات "١٣" – "١٨")

أ/١١ تتضمن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلا من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها[١٢] وتنص أيضا معايير المراجعة الأتية على متطلبات وإرشادات إضافية بشأن التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تتعلق بأمور أو ظروف محددة، وتقييمها.

- معيار المراجعة (٥٤٠)[١٣] فيما يخص التقديرات المحاسبية.
- معيار المراجعة (٥٥٠) فيما يخص العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.
- معيار المراجعة (٥٧٠)[١٤] فيما يخص الاستمرارية.
- معيار المراجعة (٦٠٠) [١٥] فيما يخص القوائم المالية للمجموعات.

أ/١٢ تعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة التي تم تجميعها أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وهي تساعد مراقب الحسابات في أن يظل منتبها لأدلة المراجعة التي لا تنحاز إلى تأييد وجود المخاطر أو التي يمكن أن تتناقض مع وجود المخاطر. ونزعة الشك المهني هي موقف سلوكي يطبقه مراقب الحسابات عند اتخاذ الأحكام المهنية ويوفر له بعد ذلك الأساس لتصرفاته. ويطبق مراقب الحسابات الحكم المهني عند تحديده لما إذا كان قد حصل على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لتقييم المخاطر.

أ/١٣ يمكن أن يشتمل تطبيق مراقب الحسابات لنزعة الشك المهني على ما يلي:

- التقصي عن المعلومات المتناقضة وعن إمكانية الاعتماد على الوثائق؛
- النظر في الردود المقدمة على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة المسؤولين عن الحوكمة؛
- الانتباه إلى الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل بسبب الغش أو الخطأ؛
- النظر فيما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تدعم تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتقييمه لها، في ضوء طبيعة المنشأة وظروفها.

أسباب أهمية الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة (راجع الفقرة "١٣")

أ/١٤ إن تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة لدعم التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها بطريقة غير منحازة يمكن أن يساعد مراقب الحسابات في التعرف على المعلومات التي يحتمل أن تكون متناقضة، مما قد يساعده في ممارسة نزعة الشك المهني عند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها.

---

[١٢] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرات "١٢"-"٢٧"
[١٣] معيار المراجعة رقم (٥٤٠)
[١٤] معيار المراجعة رقم (٥٧٠)
[١٥] معيار المراجعة رقم (٦٠٠)

مصادر أدلة المراجعة (راجع الفقرة "١٣")

أ/١٥ قد يستلزم تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن مراقب الحسابات ليس مطالبا بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة. وإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى[١٦]، فإن مصادر المعلومات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر قد تشمل ما يلي:

- التفاعلات مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم من موظفي المنشأة الرئيسيين، مثل المراجعين الداخليين.
- أطراف خارجية معينة مثل السلطات التنظيمية، سواء تم الحصول على المعلومات بشكل مباشر أو غير مباشر.
- المعلومات المتاحة للعموم عن المنشأة، مثل البيانات الصحفية الصادرة من المنشأة أو المواد المتاحة للتحليل أو المواد الخاصة باجتماعات مجموعة المستثمرين أو تقارير المحللين أو المعلومات عن نشاط التداول.

وبغض النظر عن مصدر المعلومات، ينظر مراقب الحسابات في مدى صلة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وفي إمكانية الاعتماد عليها، وفقًا لمعيار المراجعة (٥٠٠)[١٧].

اعتبارات التوسع (راجع الفقرة "١٣")

أ/١٦ ستتباين طبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداها بناء على طبيعة المنشاة وظروفها (على سبيل المثال، الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونظمها، ويستخدم مراقب الحسابات الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ/١٧ بالرغم من التباين الذي قد يكون موجودًا في مدى الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونظمها، فإن مراقب الحسابات يظل مطالبًا بالتوصل إلى الفهم وفقًا للفقرات "١٩" و"٢١" و"٢٢" و"٢٤" و"٢٥" و"٢٦".

أمثلة:

بعض المنشآت، بما في ذلك المنشآت الأقل تعقيدًا، وبخاصة المنشآت التي يديرها ملاكها، قد لا تكون لديها آليات ونظم مهيكلة ثابتة (على سبيل المثال، آلية لتقييم المخاطر أو آلية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية) أو قد تكون لديها آليات أو نظم ثابتة ولكنها موثقة بشكل محدود أو تفتقر إلى الاتساق في كيفية تطبيقها. وعندما تفتقر هذه النظم والآليات إلى الطابع الرسمي، فإن مراقب الحسابات قد يظل قادرًا على تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر من خلال الملاحظة والاستفسار.

ومن المتوقع أن يكون لدى المنشآت الأخرى، التي تكون منشآت أكثر تعقيداً في الغالب، سياسات وإجراءات ذات طابع رسمي وذات توثيق أكبر. ويمكن أن يستخدم مراقب الحسابات مثل هذا التوثيق عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

أ/١٨ قد تكون طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها في مهمة تتم لأول مرة أكثر شمولاً من الإجراءات التي تتم في المهام المتكررة. وفي الفترات اللاحقة، يمكن أن يركز مراقب الحسابات على التغييرات التي حدثت منذ الفترة السابقة.

أنواع إجراءات تقييم المخاطر (راجع الفقرة "١٤")

أ/١٩ يشرح معيار المراجعة(٥٠٠) [١٨] أنواع إجراءات المراجعة التي قد يتم تنفيذها عند الحصول على أدلة المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية. وقد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض الأدلة الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل الكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات معينة[١٩]. ويمكن أن ينفذ مراقب الحسابات الإجراءات الأساسية أو اختبارات أدوات الرقابة، وفقًا لمعيار المراجعة (٣٣٠) بشكل متزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك. وقد تدعم أيضا أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والتي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، اكتشاف التحريفات على مستوى التأكيدات أو تقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ/٢٠ على الرغم من أن مراقب الحسابات مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة "١٤" أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية فيها (انظر الفقرات "١٩" – "٢٦") فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. ويجوز تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر. وقد تشتمل هذه

---

[١٦] أنظر الفقرتين "أ/٣٧" و"أ/٣٨".
[١٧] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرة "٧".
[١٨] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) "الفقرات "أ/١٤" – "أ/١٧" والفقرات "أ/٢١" – "أ/٢٥".
[١٩] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرة "أ/١٢".

الإجراءات على استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو المشرفين الخارجيين عليها أو من المقيمين الذين استعانت بهم المنشأة.

الأدوات والأساليب الآلية (راجع الفقرة "١٤")

أ/٢١ يمكن لمراقب الحسابات أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر، باستخدام الأدوات والأساليب الآلية على كميات كبيرة من البيانات (من دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة أو غيرها من البيانات التشغيلية بما في ذلك التحليل أو إعادة الاحتساب أو إعادة التنفيذ أو المطابقات.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع الفقرة "١٤(أ)")

أسباب الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

أ/٢٢ يمكن أن يحصل مراقب الحسابات على المعلومات اللازمة لدعم الأساس المناسب للتعرف على المخاطر وتقييمها، وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية، من خلال الاستفسار من الإدارة والمسؤولين عن إعداد القوائم المالية.

أ/٢٣ قد يوفر الاستفسار من الإدارة ومن المسؤولين عن إعداد القوائم المالية والأفراد الآخرين المناسبين داخل المنشأة وغيرهم من الموظفين في مختلف مستويات السلطة، لمراقب الحسابات وجهات نظر مختلفة عند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها.

أمثلة:

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمسؤولين عن الحوكمة مراقب الحسابات في فهم مدى إشراف المسؤولين عن الحوكمة على إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠)[٢٠] أهمية الاتصال المتبادل الفعال في مساعدة مراقب الحسابات في الحصول على المعلومات من إشراف المسؤولين عن الحوكمة في هذا الصدد.
- قد يساعد الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة، أو معالجتها أو تسجيلها، مراقب الحسابات في تقييم مدى مناسبة اختيار سياسات محاسبية معينة وتطبيقها.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والعلم بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل المشروعات المشتركة) مع شركاء العمل، ومعاني الشروط التعاقدية.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لقسم إدارة المخاطر (أو الاستفسار من القائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على القوائم المالية.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي تقنية المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم أو الرقابة أو المخاطر الأخرى المرتبطة بتقنية المعلومات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٢٤ عند الاستفسار من الأشخاص الذين قد تتوفر لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، يمكن أن يحصل مراقبو الحسابات بمنشآت القطاع العام على معلومات من مصادر إضافية، مثل المراقبين المشاركين في تنفيذ أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

يتناول الملحق الرابع اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة

أسباب الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها)

أ/٢٥ إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة يمكن أن يساعد مراقب الحسابات في فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وفي التعرف على المخاطر وتقييمها.

---

[٢٠] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "٤(ب)"

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٢٦ تترتب على مراقبي الحسابات بمنشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح المطبقة. ويمكن أن تساعد الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة الرقابة الداخلية المراقبين في التعرف على خطر عدم الالتزام الهام والمؤثر بالأنظمة واللوائح المطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بالقوائم المالية.

الإجراءات التحليلية (راجع الفقرة "١٤(ب)")

أسباب تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها إجراء لتقييم المخاطر

أ/٢٧ تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على أوجه عدم الاتساق والمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى أمور لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها مراقب الحسابات في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وخاصة التي تكون بسبب الغش.

أ/٢٨ ولذلك، فإن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر يمكن أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها عن طريق التعرف على الجوانب التي لم يكن مراقب الحسابات على دراية بها داخل المنشأة أو عن طريق فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل، مثل التغير، على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف.

أنواع الإجراءات التحليلية

أ/٢٩ يمكن للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر:

- أن تشتمل على معلومات مالية وغير مالية، ومثال ذلك، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع بالقدم المربع أو حجم السلع المباعة (معلومات غير مالية).
- أن تستخدم بيانات مجمعة على مستوى عال وبناء عليه، فإن نتائج تلك الاجراءات التحليلية قد توفر مؤشرًا مبدئيًا عامًا عن احتمالية وجود تحريف هام ومؤثر.

مثال:

عند مراجعة العديد من المنشآت، بما في ذلك المنشآت ذات نماذج الأعمال والآليات الأقل تعقيدًا، وذات نظم المعلومات الأقل تعقيدًا، يجوز لمراقب الحسابات أن يجري مقارنة بسيطة بين المعلومات، مثل التغير في أرصدة الحسابات الدورية أو الشهرية عن الأرصدة في الفترات السابقة، للحصول على مؤشر للمجالات التي يمكن أن تنطوي على مخاطر أكبر.

أ/٣٠ يتناول هذا المعيار استخدام مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات لتقييم المخاطر، ويتناول معيار المراجعة (٥٢٠) [٢١] استخدام مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات أساسية (الإجراءات التحليلية الأساسية) ومسؤولية مراقب الحسابات عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة، وبناء عليه، فإن الإجراءات التحليلية التي تنفذ على أنها إجراءات لتقييم المخاطر ليس من المطلوب تنفيذها وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة (٥٢٠) ومع ذلك، فقد توفر المتطلبات والمواد التطبيقية في معيار المراجعة (٥٢٠) إرشادات مفيدة لمراقب الحسابات عند تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها جزء من إجراءات تقييم المخاطر.

الأدوات والأساليب الآلية

أ/٣١ يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية باستخدام عدد من الأدوات أو الأساليب التي قد تكون آلية. وقد تتم الإشارة إلى تطبيق الإجراءات التحليلية الآلية على البيانات بلفظ تحليل البيانات.

مثال:

قد يستخدم مراقب الحسابات جدول بيانات لإجراء مقارنة بين المبالغ الفعلية المسجلة والمبالغ المتوقعة، أو قد ينفذ إجراء أكثر تطورا عن طريق استخراج البيانات من نظام معلومات المنشأة، ثم يقوم بتحليل هذه البيانات باستخدام أساليب تصوير البيانات لتحديد فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي قد يكون من المبرر أن ينفذ لها المزيد من إجراءات تقييم المخاطر الخاصة.

[٢١] معيار المراجعة رقم (٥٢٠).

الملاحظة والفحص المادي (راجع الفقرة "١٤(ج)")

أسباب تنفيذ الملاحظة والفحص المادي على أنها إجراءات لتقييم المخاطر

أ/٣٢ قد تدعم الملاحظة والفحص المادي، أو قد تؤيد أو تتناقض مع الاستفسارات من الإدارة وغيرها، وقد توفر كذلك معلومات عن المنشأة وبيئتها.

اعتبارات التوسع

أ/٣٣ في حالة عدم توثيق السياسات أو الإجراءات، أو إذا كانت أدوات الرقابة لدى المنشأة ذات طابع أقل رسمية، فقد يظل مراقب الحسابات قادرًا على الحصول على بعض أدلة المراجعة لدعم تعرفه على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمه لها من خلال ملاحظة أداء الرقابة أو فحصه.

أمثلة:

- يمكن أن يتوصل مراقب الحسابات من خلال الملاحظة المباشرة، إلى فهم أدوات الرقابة المطبقة على جرد المخزون، حتى وإن لم تكن المنشأة قد قامت بتوثيقها.
- قد يكون مراقب الحسابات قادرا على ملاحظة الفصل في الاختصاصات.
- قد يكون مراقب الحسابات قادرا على ملاحظة كلمات المرور التي يتم إدخالها.

الملاحظة والفحص المادي باعتبارهما إجراءات لتقييم المخاطر

أ/٣٤ يمكن أن تشتمل إجراءات تقييم المخاطر على الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة.
- المستندات الداخلية (مثل خطط واستراتيجيات الأعمال) والسجلات والأدلة الإرشادية لإجراءات الرقابة الداخلية.
- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية والقوائم المالية الأولية) والمسئولون عن الحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقرات ومصانع المنشأة.
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل الصحف التجارية والاقتصادية؛ أو تقارير المحللين أو البنوك أو وكالات التصنيف؛ أو المنشورات التنظيمية أو المالية أو المستندات الخارجية عن الأداء المالي للمنشأة كتلك المشار إليها في الفقرة ("أ/٧٩").
- سلوكيات وتصرفات الإدارة أو المسئولون عن الحوكمة (مثل ملاحظة أحد اجتماعات لجنة المراجعة).

الأدوات والأساليب الآلية

أ/٣٥ يمكن أن تستخدم أيضا الأدوات أو الأساليب الآلية لملاحظة الأصول بصفة خاصة، أو فحصها ماديا، على سبيل المثال من خلال استخدام أدوات الملاحظة عن بُعد.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٣٦ يمكن أن تشتمل أيضا إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها مراقبو الحسابات بمنشآت القطاع العام على الملاحظة والفحص المادي للمستندات التي تعدها الإدارة لسلطة إصدار القواعد، على سبيل المثال، المستندات المتعلقة بتقارير الأداء الإلزامية.

المعلومات من المصادر الأخرى (راجع الفقرة "١٥")

أسباب نظر مراقب الحسابات في المعلومات التي من مصادر أخرى

أ/٣٧ يمكن أن تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، وذلك عن طريق توفيرها لمعلومات وآراء عما يلي:

- طبيعة المنشأة ومخاطر أعمالها، والتغييرات المحتملة عن الفترات السابقة.
- النزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة والمسؤولون عن الحوكمة، وهو ما يمكن أن يكون أيضا ذا صلة بفهم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة.
- إطار التقارير المالية المطبق وتطبيقه على طبيعة المنشأة وظروفها.

المصادر الأخرى ذات الصلة

أ/٣٨ تشمل مصادر المعلومات الأخرى ذات الصلة:

- إجراءات مراقب الحسابات فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل أو ارتباط المراجعة، أو الاستمرار فيهما، وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٢٢٠) بما في ذلك الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في هذا الشأن[٢٢].
- المهام الأخرى التي نفذها للمنشأة الشريك المسؤول عن المهمة فربما يكون الشريك المسؤول عن المهمة قد اكتسب معرفة ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك عن المنشأة وبيئتها، عندما قام بتنفيذ مهام أخرى للمنشأة. ويمكن أن يكون من بين هذه المهام مهام الإجراءات المتفق عليها أو مهام المراجعة أو التأكد الأخرى، بما في ذلك المهام التي تتناول متطلبات التقرير الزائدة في دولة المنشأة.

المعلومات من تجارب مراقب الحسابات السابقة مع المنشأة ومن المراجعات السابقة (راجع الفقرة "١٦")

أسباب أهمية المعلومات التي من المراجعات السابقة للمراجعة الحالية

أ/٣٩ قد توفر تجارب مراقب الحسابات السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة معلومات ذات صلة بتحديد مراقب الحسابات لطبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداها، والتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها.

طبيعة المعلومات المأخوذة من المراجعات السابقة

أ/٤٠ إن تجارب مراقب الحسابات السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة قد توفر لمراقب الحسابات معلومات حول أمور مثل:

- التحريفات السابقة وما إذا كانت قد صححت في الوقت المناسب.
- طبيعة المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية لديها (بما في ذلك أوجه القصور في الرقابة).
- التغييرات المهمة التي ربما تكون المنشأة أو عملياتها قد أجرتها منذ الفترة المالية السابقة.
- أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى أو أرصدة الحسابات (والإفصاحات المتعلقة بها) التي واجه فيها مراقب الحسابات صعوبة عند تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية، على سبيل المثال، بسبب تعقيدها.

أ/٤١ إن مراقب الحسابات مطالب بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تجاربه السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وذلك إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لأغراض المراجعة الحالية. وإذا كانت طبيعة المنشأة أو ظروفها قد تغيرت، أو إذا تم

[٢٢] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرة "١٢".

الحصول على معلومات جديدة فإن المعلومات التي من الفترات السابقة قد لا تعد بعد ذلك ذات صلة أو يمكن الاعتماد عليها في المراجعة الحالية. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات أو إمكانية الاعتماد عليها، فإن مراقب الحسابات قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة. وإذا لم يكن من الممكن الاعتماد على المعلومات، فإنه يمكن لمراقب الحسابات أن ينظر في تنفيذ إجراءات إضافية تعد مناسبة في ظل الظروف القائمة.

مناقشة فريق عمل المهمة (راجع الفقرتين "١٧"، "١٨")

أسباب مطالبة فريق العمل بمناقشة تطبيق إطار التقارير المالية المطبق وقابلية احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف هام ومؤثر:

أ/٤٢ إن قيام فريق العمل بمناقشة تطبيق إطار التقارير المالية المطبق وقابلية احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف هام ومؤثر .

- يوفر الفرصة لأعضاء فريق العمل الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن المهمة، لعرض وجهة نظرهم بناء على معرفتهم بالمنشأة. ويسهم تبادل المعلومات في تعزيز الفهم لدى جميع أعضاء فريق العمل.
- يسمح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، والكيفية التي يمكن أن تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على قابلية وجود تحريف في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، وكيفية ومواضع تعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش أو الخطأ.
- يساعد في تحسين فهم أعضاء فريق العمل لإمكانية حدوث تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية في المجالات المعينة المسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤدونها على الجوانب الأخرى للمراجعة، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. وتساعد المناقشة، بصفة خاصة، أعضاء فريق العمل في زيادة النظر في المعلومات المتناقضة بناء على فهم كل عضو لطبيعة المنشأة وظروفها.
- يوفر الأساس لقيام أعضاء فريق العمل بالإبلاغ بالمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة، وتبادلها والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر أو إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

ويتطلب معيار المراجعة رقم (٢٤٠) أن تركز مناقشات فريق العمل بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش[٢٣].

أ/٤٣ تعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة، ويمكن أن تؤدي المناقشات الجادة والصريحة بين فريق العمل، بما في ذلك فيما يخص المراجعات المتكررة، إلى تحسين التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. ومن المحصلات الأخرى التي قد تنتج عن المناقشة أن يتعرف مراقب الحسابات على جوانب خاصة من المراجعة يمكن أن تكون لممارسة نزعة الشك المهني أهمية خاصة فيما يتعلق بها وإمكانية أن يؤدي ذلك إلى إشراك أعضاء أكثر خبرة في فريق العمل يتمتعون بالمهارات المناسبة لإشراكهم في تنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بتلك الجوانب.

اعتبارات التوسع

أ/٤٤ عندما يقوم بتنفيذ المهمة فرد واحد مثل محاسب قانوني فرد (أي عندما لا يكون من الممكن إجراء مناقشة داخل فريق العمل)، فإن النظر في الأمور المشار إليها في الفقرتين "أ/٤٢" و "أ/٤٦" يمكن أن يساعد مراقب الحسابات، رغم ذلك، في التعرف على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر.

أ/٤٥ عندما يتولى تنفيذ المهمة فريق عمل كبير، كما في مراجعة القوائم المالية للمجموعة، فليس من الضروري أو العملي دائما أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال عند تنفيذ المراجعة في مواقع متعددة)، وليس من الضروري إبلاغ جميع أعضاء فريق العمل بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش الشريك المسؤول عن المهمة أمورًا مع الأعضاء الرئيسيين في فريق العمل بمن فيهم، إذا رأى الشريك أن ذلك مناسبا، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن مراجعة وحدات المجموعة، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء

---

[٢٣] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة ١٦.

الآخرين، مع الأخذ في الحسبان مدى الاتصال الذي يعد ضروريًا طوال عمل فريق العمل. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشريك المسؤول عن المهمة.

مناقشة الإفصاحات في إطار التقارير المالية المطبق

أ/٤٦ أثناء المناقشة المطلوبة بين أعضاء فريق العمل تساعد مراعاة متطلبات الإفصاح المحددة في إطار التقارير المالية المطبق في التعرف مبكراً أثناء المراجعة على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بالإفصاحات، حتى في الظروف التي يتطلب فيها إطار التقارير المالية المطبق إفصاحات بسيطة. ومن بين الأمور التي قد يناقشها فريق العمل:

- التغيرات في متطلبات القوائم المالية التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة؛
- التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة، على سبيل المثال، حدوث تجميع مهم للأعمال خلال الفترة الخاضعة للمراجعة؛
- الإفصاحات التي ربما كان من الصعب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأنها في السابق؛
- الإفصاحات عن الأمور المعقدة، بما في ذلك تلك التي تنطوي على اجتهاد مهم من جانب الإدارة بخصوص المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٤٧ أثناء المناقشة التي يجريها مراقبو منشآت القطاع العام داخل فريق العمل، يمكن النظر أيضًا في أي أهداف إضافية أوسع نطاقا، وما يتعلق بها من مخاطر، ناشئة عن التكليف الرسمي بالمراجعة أو واجباتها فيما يتعلق بمنشآت القطاع العام.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع الفقرات "١٩"– "٢٧").

تتناول **الملاحق** من ١ إلى ٦ اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها إطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

التوصل إلى الفهم المطلوب (راجع الفقرات "١٩"-"٢٧")

أ/٤٨ يعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها عملية متجددة ومستمرة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها وتستمر طوال المراجعة. ولذلك، فقد تتغير توقعات مراقب الحسابات عند الحصول على معلومات جديدة.

أ/٤٩ قد يساعد أيضا فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق مراقب الحسابات في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وتشكل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقع أن تكون مهمة الأساس لنطاق فهم مراقب الحسابات النظام معلومات المنشأة.

أسباب المطالبة بفهم المنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق (راجع الفقرتين ١٩، ٢٠)

أ/٥٠ يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق مراقب الحسابات في فهم الأحداث والحالات ذات الصلة بالمنشأة، وفي معرفة الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف عند إعداد القوائم المالية، وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق، ودرجة ذلك التأثير. وتضع هذه المعلومات إطارا مرجعيًا يقوم مراقب الحسابات في حدوده بالتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. ويساعد هذا الإطار المرجعي أيضا مراقب الحسابات في التخطيط للمراجعة وممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني طوال المراجعة عند القيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، وتقييمها، وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٣١٥) أو المعايير الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمخاطر الغش وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٢٤٠) أو عند التعرف على المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، أو تقييمها، وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٥٤٠)) أو

- تنفيذ الإجراءات اللازمة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٢٥٠)[٢٤] او
- تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٠) [٢٥] أو
- تحديد الأهمية النسبية أو الأهمية النسبية للتنفيذ وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٣٢٠) [٢٦] أو
- النظر في مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها، وكفاية الإفصاحات في القوائم المالية.

أ/٥١ يعرف مراقب الحسابات من خلال فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقارير المالية المطبق، كيف يخطط وينفذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عند القيام بما يلي:

- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٥٢٠) [٢٧].
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٣٣٠)؛
- تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (على سبيل المثال، فيما يتعلق بالافتراضات وتأكيدات الإدارة المكتوبة والشفهية).

اعتبارات التوسع

أ/٥٢ يُعد طبيعة الفهم المطلوب ومداه مسألة حكم مهني لمراقب الحسابات ويختلف ذلك من منشأة لأخرى بناء على طبيعة المنشأة وظروفها، بما في ذلك:

- حجم المنشأة ومدى تعقيدها، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات لديها؛
- التجارب السابقة لمراقب الحسابات مع المنشاة؛
- طبيعة نظم المنشأة وآلياتها، بما في ذلك ما إذا كانت ذات طابع رسمي أم لا؛
- طبيعة وثائق المنشأة وشكلها.

أ/٥٣ يمكن لإجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها مراقب الحسابات للتوصل إلى الفهم المطلوب أن تكون أقل شمولاً عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً وأكثر شمولاً فيما يخص المنشآت الأكثر تعقيداً. ومن المتوقع أن يكون الفهم المطلوب من مراقب الحسابات أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

أ/٥٤ تتيح بعض أطر التقارير المالية للمنشآت الصغيرة أن تقدم إفصاحات أبسط وأقل تفصيلاً في القوائم المالية. لكن ذلك لا يعفي مراقب الحسابات من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها والتقارير المالية المطبق حسب انطباقه على المنشأة.

أ/٥٥ يمكن أيضا لقيام المنشأة باستخدام تقنية المعلومات وطبيعة ومدى التغيرات في بيئة تقنية المعلومات أن يؤثر على المهارات المتخصصة اللازمة للمساعدة في التوصل إلى الفهم المطلوب.

المنشأة وبيئتها (راجع الفقرة "١٩ (أ)")

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها (راجع الفقرة "١٩(أ)(١)").

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها

أ/٥٦ يمكن أن يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها مراقب الحسابات في فهم بعض الأمور، مثل:

- تعقيد هيكل المنشأة.

---

[٢٤] معيار المراجعة رقم (٢٥٠)، الفقرة "١٤".
[٢٥] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١٣ (هـ)".
[٢٦] معيار المراجعة رقم (٣٢٠)، الفقرتان "١٠" و"١١".
[٢٧] معيار المراجعة رقم (٥٢٠)، " الفقرة "٥".

مثال:

قد تكون المنشأة منشأة وحيدة أو قد يشتمل هيكل المنشأة على منشآت فرعية أو أقسام أو وحدات أخرى في مواقع متعددة. وعلاوة على ذلك، قد يكون الهيكل القانوني مختلفًا عن الهيكل التشغيلي. وغالبًا ما يطرأ عن الهياكل المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الهام والمؤثر. وقد يكون من بين هذه القضايا ما إذا كان قد تمت المحاسبة بشكل سليم عن الشهرة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات أو المنشآت ذات الغرض الخاص وما إذا كان قد تم الإفصاح بشكل كامل عن تلك القضايا في القوائم المالية.

- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. وقد يساعد هذا الفهم في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكل كامل في القوائم المالية[٢٨].
- التمييز بين الملاك والمسؤولون عن الحوكمة والإدارة.

مثال

في المنشآت الأقل تعقيدًا، قد يشارك ملاك المنشأة في إدارتها، ولذلك قلما يكون هناك تمييز بينهما، أو قد يتلاشى ذلك التمييز تمامًا. وفي المقابل، كما في بعض المنشآت المقيدة، قد يكون هناك تمييز واضح بين الإدارة وملاك المنشأة والمسؤولون عن الحوكمة [٢٩]

- هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وتعقيدها.

أمثلة:

يمكن أن

- يكون لدى المنشأة العديد من نظم تقنية المعلومات القديمة التي يتم استخدامها في أعمال متنوعة والتي لا تتكامل مع بعضها بشكل جيد مما ينتج عنه تعقيد في بيئة تقنية المعلومات.
- تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص جوانب معينة من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بمركز خدمات مشترك الإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة).

الأدوات والأساليب الآلية

أ/٥٧ يمكن أن يستخدم مراقب الحسابات أدوات وأساليب آلية لفهم طرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات كجزء من الإجراءات التي ينفذها مراقب الحسابات لفهم نظام المعلومات. ومن المحصلات المحتملة لهذه الإجراءات أن يحصل مراقب الحسابات على معلومات عن الهيكل التنظيمي للمنشأة أو عن الجهات التي تعمل معها المنشأة على سبيل المثال، الموردين، والعملاء والأطراف ذات العلاقة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٥٨ قد لا يكون لملكية المنشآت في القطاع العام نفس درجة الصلة كما في القطاع الخاص لأن القرارات المتعلقة بالمنشأة قد يتم اتخاذها من خارج المنشأة نتيجة للآليات السياسية. ولذلك، قد لا تكون للإدارة سيطرة على قرارات معينة يتم اتخاذها. ومن بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة، فهم قدرة المنشأة على اتخاذ قرارات أحادية الجانب، وقدرة منشآت القطاع العام الأخرى على السيطرة والتأثير على مهام المنشأة وتوجهها الاستراتيجي.

مثال:

قد تكون منشأة القطاع العام خاضعة لأنظمة أو توجيهات أخرى تصدرها السلطات، تطالبها بالحصول على موافقة أطراف من خارج المنشأة على استراتيجيتها وأهدافها قبل تطبيقها. ولذلك، فقد تشتمل الأمور التي تتعلق بفهم الهيكل القانوني للمنشأة على الأنظمة واللوائح المطبقة وتصنيف المنشأة (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة وزارة أو إدارة أو هيئة أو أي نوع آخر من المنشآت).

---

[٢٨] يحدد معيار المراجعة رقم (٥٥٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

[٢٩] توفر الفقرتان "أ/١" و"أ/٢" من معيار المراجعة رقم (٢٦٠) إرشادات بشأن تحديد المسؤولين عن الحوكمة وتوضح أنه في بعض الحالات، قد يشارك بعض المسؤولين عن الحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة.

الحوكمة

أسباب توصل مراقب الحسابات إلى فهم للحوكمة

أ/٥٩ قد يؤدي فهم الحوكمة إلى مساعدة مراقب الحسابات في فهم قدرة المنشأة على الإشراف بشكل مناسب على نظام الرقابة الداخلية لديها. وقد يوفر هذا الفهم أيضًا أدلة على وجود أوجه قصور، مما قد يشير إلى ارتفاع قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر.

فهم حوكمة المنشأة

أ/٦٠ من بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة لينظر فيها مراقب الحسابات عند توصله إلى فهم الحوكمة المنشأة:

- ما إذا كان المسؤولين عن الحوكمة يشارك بعضهم أو جميعهم في إدارة المنشأة.
- وجود أي مجلس غير تنفيذي وانفصاله، إن وجد، عن الإدارة التنفيذية.
- ما إذا كان المسؤولين عن الحوكمة يشغلون مناصب تشكل جزءا لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، كأعضاء مجلس الإدارة.
- وجود مجموعات فرعية من المسؤولين عن الحوكمة، كوجود لجنة مراجعة على سبيل المثال، ومسؤوليات مثل هذه المجموعات.
- مسؤوليات المسؤولين عن الحوكمة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية، بما في ذلك اعتماد القوائم المالية.

نموذج أعمال المنشأة

يتناول الملحق الأول اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة ونموذج أعمالها، وأيضا اعتبارات إضافية المراجعة المنشآت ذات الغرض الخاص.

أسباب توصل مراقب الحسابات إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة

أ/٦١ يساعد فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها ونموذج أعمالها مراقب الحسابات في فهم المنشأة على مستوى استراتيجي وفهم مخاطر الأعمال التي تتحملها وتواجهها المنشأة. ويساعد فهم مخاطر الأعمال التي لها تأثير على القوائم المالية مراقب الحسابات في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سيترتب عليها في النهاية تبعات مالية، ومن ثم سيكون لها تأثير على القوائم المالية.

أمثلة:

يمكن أن يستند نموذج أعمال المنشأة إلى استخدام تقنية المعلومات بطرق مختلفة:

- تبيع المنشأة احذية من متجر مادي، وتستخدم نظاماً متقدما خاصا بالمخزون ونقاط البيع لتسجيل بيع الأحذية؛ أو
- تبيع المنشأة الأحذية عبر الإنترنت ولذلك يتم معالجة جميع معاملات البيع في بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك إنشاء المعاملات من خلال موقع إلكتروني.

فيما يخص كلتا هاتين المنشأتين، سيكون هناك اختلاف كبير بين مخاطر الأعمال الناشئة عن نماذج أعمال مختلفة تماماً، رغم أن كلتا المنشأتين تعملان في بيع الأحذية.

فهم نموذج أعمال المنشأة

أ/٦٢ لا تُعد جميع جوانب نموذج الأعمال ذات صلة بفهم مراقب الحسابات فمخاطر الأعمال أوسع نطاقا من مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، وتشتمل على تلك الأخيرة ومراقب الحسابات ليس مسؤولاً عن فهم جميع مخاطر الأعمال، أو التعرف عليها، لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الهام والمؤثر.

أ/٦٣ يمكن أن تنشأ مخاطر الأعمال التي تؤدي إلى زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، عما يلي:

- الأهداف أو الاستراتيجيات غير المناسبة، أو التنفيذ غير الفعال للاستراتيجيات، أو التغيير أو التعقيد.
- الإخفاق في إدراك الحاجة للتغيير قد ينشأ عنه أيضا خطر الأعمال نتيجة لما يلي، على سبيل المثال:

- تطوير منتجات أو خدمات جديدة قد تواجه الفشل؛ أو
- وجود سوق غير كامل لدعم المنتج أو الخدمة، حتى وإن تطور بصورة ناجحة؛ أو
- عيوب في المنتج أو الخدمة قد تنجم عنها التزامات قانونية ومخاطر تتعلق بالسمعة.

- الدوافع أو الضـــغوط على الإدارة، التي قد تؤدي إلى تحيز متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة، مما يؤثر على معقولية الافتراضات المهمة وتوقعات الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة.

أ/٦٤ من أمثلة الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند التوصل إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية ما يلي:

- تطورات الصناعة، مثل الافتقار إلى الأفراد أو الخبرات اللازمة للتعامل مع التغيرات في تلك الصناعة؛ أو
- المنتجات والخدمات الجديدة التي قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات المرتبطة بالمنتجات؛ أو
- التوسع في حجم العمل، مع عدم التقدير الدقيق لحجم الطلب؛ أو
- المتطلبات المحاسبية الجديدة التي لم يوجد لها تطبيق مكتمل أو سليم؛ أو
- المتطلبات التنظيمية التي تؤدي إلى زيادة التعرض للمخاطر النظامية؛ أو
- متطلبات التمويل الحالية والمرتقبة، مثل فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالمتطلبات؛ أو
- استخدام تقنية المعلومات، مثل تطبيق نظام جديد لتقنية المعلومات سيؤثر على كل من العمليات والقوائم المالية ، أو
- تأثيرات تطبيق الاستراتيجيات، وبشكل خاص أي تأثيرات تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة.

أ/٦٥ تحدد الإدارة عادة مخاطر الأعمال وتضـــع مناهج لمواجهتها. وتُعد آلية تقييم تلك المخاطر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحتوي الفقرة "٢٢" والفقرات "أ/١٠٩" – "أ/١١٣" على نقاش لتلك الآلية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٦٦ قد تقوم المنشآت العاملة في القطاع العام بإيجاد وتحقيق القيمة بطرق مختلفة عن تلك التي تحقق الثروة للملاك، ولكن سيظل لها "نموذج أعمال" له هدف محدد. ومن بين الأمور التي يمكن أن يتوصل المراقبون في القطاع العام لفهم لها والتي تُعد ذات صلة بنموذج أعمال المنشأة:

- الدراية بالأنشطة الحكومية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بها من برامج.
- أهداف واستراتيجيات البرامج، بما في ذلك عناصر السياسات العامة.

أ/٦٧ فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بمتطلبات إبداء المساءلة العامة وقد تتضمن أهدافًا مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع الفقرة "١٩(أ)(٢)").

عوامل الصناعة

أ/٦٨ تشـــمل عوامل الصـــناعة ذات الصـــلة ظروف الصـــناعة، مثل البيئة التنافســـية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن بين الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- النشاط الدوري أو الموسمي.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
- إمدادات الطاقة وتكلفتها.

أ/٦٩ قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في ظهور مخاطر خاصة للتحريف الهام والمؤثر، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم.

مثال:

في صناعة التشييد والبناء، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف هام ومؤثر. وفي مثل هذه الحالات، من المهم أن يتضمن فريق العمل أعضاء لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة[٣٠].

العوامل التنظيمية

أ/٧٠ تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أمورًا من بينها إطار التقارير المالية المطبق والبيئة النظامية والسياسية وأي تغييرات تطرأ عليها، ومن بين الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان:

- الإطار التنظيمي للصناعات الخاضعة للتنظيم، على سبيل المثال، المتطلبات الاحترازية، بما في ذلك ما يتعلق بها من افصاحات.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشاة، على سبيل المثال، أنظمة ولوائح العمل.
- الأنظمة واللوائح الضريبية.
- السياسات الحكومية التي تؤثر حاليًا على ممارسة عمل المنشأة، مثل السياسة النقدية، بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي، والحوافز المالية بالقطاع العام والخاص (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو القيود التجارية.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وأعمال المنشاة.

أ/٧١ يتضمن معيار المراجعة (٢٥٠) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المطبق على المنشأة، والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه[٣١].

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٧٢ فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد توجد أنظمة أو لوائح معينة تؤثر على عمليات المنشأة. وقد تكون مثل هذه العناصر أحد الاعتبارات الضرورية عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.

العوامل الخارجية الأخرى

أ/٧٣ من بين العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقييم العملة.

المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة (راجع الفقرة "١٩(أ)(٣)")

أسباب فهم مراقب الحسابات للمقاييس التي تستخدمها الإدارة

أ/٧٤ يساعد فهم مقاييس المنشأة مراقب الحسابات في تحديد ما إذا كانت تلك المقاييس، سواء أكانت مستخدمة خارجيا أم داخليا، تولد ضغوطا على المنشأة لتحقيق مستهدفات أداء معينة. وهذه الضغوط يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش (على سبيل المثال، لتحسين مستوى أداء العمل أو لتحريف القوائم المالية عن عمد) (انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش).

أ/٧٥ يمكن للمقاييس أيضا أن تدل مراقب الحسابات على احتمالية وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر في معلومات القوائم المالية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تشير مقاييس الأداء إلى أن المنشأة تحقق نموًا أو أرباحا بسرعة غير معتادة عند مقارنتها بما تحققه المنشآت الأخرى في نفس الصناعة.

---

[٣٠] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "١٤".
[٣١] معيار المراجعة رقم (٢٥٠) الفقرة "١٣".

المقاييس التي تستخدمها الإدارة

أ/٧٦ تقوم الإدارة وغيرها عادة بقياس ومراجعة الأمور التي يرونها مهمة. وقد تكشف الاستفسارات من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة، سواء أكانت متاحة للعموم أم لا، لتقييم الأداء المالي واتخاذ التصرفات. وفي مثل هذه الحالات. يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات على مقاييس الأداء ذات الصلة، سواء الداخلية أو الخارجية، عن طريق النظر في المعلومات التي تستخدمها المنشأة لإدارة أعمالها، وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس الأداء أو عدم مراجعته، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.

أ/٧٧ يمكن أن تشتمل المؤشرات الرئيسية المستخدمة لتقييم الأداء المالي على ما يلي:

- مؤشرات الأداء الرئيسية (المالية وغير المالية) والنسب والاتجاهات والإحصاءات التشغيلية الرئيسية.
- تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.
- الموازنات والتنبؤات وتحليل الانحرافات ومعلومات القطاعات وتقارير الأداء على مستوى الأقسام أو الإدارات أو غيرها.
- مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجور التشجيعية.
- مقارنة أداء المنشأة بأداء المنافسين لها.

اعتبارات التوسع (راجع الفقرة "١٩(أ) (٣)")

أ/٧٨ قد تتباين الإجراءات المنفذة لفهم مقاييس المنشأة تبعا لحجم المنشأة أو تعقيدها، وأيضا مشاركة الملاك أو المسؤولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة.

أمثلة:

- فيما يخص بعض المنشآت الأقل تعقيدا، قد تكون شروط القروض المصرفية التي تحصل عليها المنشأة (أي شروط الاتفاقيات المصرفية) مرتبطة بمقاييس أداء معينة تتعلق بأداء المنشأة أو مركزها المالي (على سبيل المثال، حد أقصى لمبلغ رأس المال العامل). ويمكن أن يستعين مراقب الحسابات بفهمه المقاييس الأداء التي تستخدمها المصارف في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الهام والمؤثر.
- فيما يخص بعض المنشآت التي تكون لها طبيعة أو ظروف أكثر تعقيدا، كتلك التي تعمل في صناعتي التأمين أو الخدمات المصرفية، قد يتم قياس الأداء أو المركز المالي وفقًا للوفاء بالمتطلبات التنظيمية (على سبيل المثال، متطلبات النسب التنظيمية مثل كفاية رأس المال وعقبات تحقيق نسب السيولة). ويمكن أن يستعين مراقب الحسابات بفهم مقاييس الأداء تلك في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الهام والمؤثر.

اعتبارات أخرى

أ/٧٩ قد تقوم أطراف خارجية أيضا بمراجعة الأداء المالي للمنشأة وتحليله، وبخاصة للمنشات التي تتوفر فيها المعلومات المالية للعموم. وقد ينظر مراقب الحسابات أيضا في المعلومات المتاحة للعموم لمساعدته في تعزيز فهمه لعمل المنشأة أو معرفة المعلومات المتناقضة مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من:

- المحللين أو وكالات التصنيف.
- وسائل الأخبار وغيرها، بما في ذلك وسائل التواصل الاجتماعي.
- سلطات الضرائب.
- السلطات التنظيمية.
- الاتحادات التجارية.
- الممولين.

ويمكن الحصول في الغالب على مثل هذه المعلومات المالية من المنشأة التي يتم مراجعتها.

أ/٨٠ يختلف قياس ومراجعة الأداء المالي عن متابعة نظام الرقابة الداخلية (التي تمت مناقشتها كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية في الفقرات "أ/١١٤" – "أ/١٢٢" رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

- يكون قياس ومراجعة الأداء موجها نحو ما إذا كان أداء المنشأة يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف ثالثة).
- في المقابل، يعنى متابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة بما في ذلك تلك المتعلقة بقياس الأداء المالي ومراجعته من قبل الإدارة.

ومع ذلك، ففي بعض الحالات، توفر مؤشرات الأداء أيضا معلومات تمكن الإدارة من التعرف على أوجه القصور في الرقابة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٨١ إضافة إلى النظر في المقاييس ذات الصلة التي تستخدمها منشآت القطاع العام لتقييم أدائها المالي، يمكن لمراقبي حسابات منشآت القطاع العام أن ينظروا أيضا في المعلومات غير المالية مثل تحقيق نتائج المنفعة العامة (على سبيل المثال، عدد الأفراد المستفيدين من برنامج محدد).

إطار التقارير المالية المطبق (راجع الفقرة "١٩(ب)")

فهم إطار التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة

أ/٨٢ من بين الأمور التي من الممكن أن ينظر فيها مراقب الحسابات عند توصله إلى فهم الإطار التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها:

- ممارسات إعداد القوائم المالية للمنشأة بموجب إطار التقارير المالية المطبق ، مثل:
  - المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة، بما في ذلك فئات المعاملات وأرصدة الحسابات المهمة وما يرتبط بها من إفصاحات في القوائم المالية لصناعة معينة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات للمصارف أو البحث والتطوير لشركات الأدوية).
  - تحقق الإيرادات.
  - المحاسبة عن الأدوات المالية، بما في ذلك الخسائر الائتمانية المتعلقة بها.
  - الأصول والالتزامات والمعاملات المقيمة بالعملات الأجنبية.
  - المحاسبة عن المعاملات غير المعتادة أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي تكون في مجالات مثيرة للجدل أو ناشئة.
- قد يشتمل فهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أي تغييرات فيها وأسباب تلك التغييرات على أمور، مثل:
  - الطرق التي تستخدمها المنشأة لإثبات المعاملات المهمة وغير المعتادة وقياسها وعرضها والإفصاح عنها.
  - تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة التي تفتقر إلى الإرشادات الملزمة أو التوافق في الآراء.
  - التغيرات في البيئة، مثل التغيرات في إطار التقارير المالية المطبق أو الإصلاحات الضريبية التي قد تستلزم إجراء تغيير في السياسات المحاسبية للمنشأة.
  - معايير التقارير المالية المطبقة والأنظمة واللوائح الجديدة على المنشأة، وتوقيت وكيفية تبني المنشأة لهذه المتطلبات أو التزامها بها.

أ/٨٣ قد يساعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها مراقب الحسابات في معرفة مواطن التغيير المحتملة عند إعداد القوائم المالية للمنشأة (عن الفترات السابقة، على سبيل المثال).

مثال: إذا نفذت المنشأة تجميع مهم للأعمال خلال الفترة، فمن المرجح أن يتوقع مراقب الحسابات حدوث تغيرات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المرتبطة بذلك التجميع. وفي المقابل، إذا لم تحدث أي تغييرات مهمة في إطار التقارير المالية المطبق خلال الفترة، فإن فهم مراقب الحسابات لذلك قد يساعده في التأكد من أن الفهم الذي تم التوصل إليه في الفترة السابقة لا يزال مستمر.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٨٤ تحدد الأطر النظامية والتنظيمية ذات الصلة إطار التقارير المالية المطبق في منشآت القطاع العام، من بين الأمور التي يمكن النظر فيها فيما يتعلق بتطبيق المنشأة لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها، ما إذا كانت المنشأة تطبق بشكل كامل المحاسبة على أساس الاستحقاق أو المحاسبة على الأساس النقدي وفقًا للمعايير المحاسبة في القطاع العام، أو تطبق نهجا مختلطا فيما بينهما.

كيفية تأثير عوامل الخطر المتأصل على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف (راجع الفقرة "١٩(ج)")

يتناول الملحق الثاني أمثلة لأحداث وحالات مصنفة حسب عوامل الخطر المتأصل، قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر.

أسباب فهم مراقب الحسابات لعوامل الخطر المتأصل عند فهمه للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق

أ/٨٥ يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق مراقب الحسابات في تحديد الأحداث أو الحالات التي قد تؤثر خصائصها على قابلية وجود تحريفات في التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. وهذه الخصائص هي عوامل الخطر المتأصل. وقد تؤثر عوامل الخطر المتأصل على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف عن طريق التأثير على احتمالية حدوث تحريف أو حجم التحريف إذا كان من المقدر حدوثه. وقد يساعد فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف مراقب الحسابات في التوصل إلى فهم أولي لاحتمالية حدوث التحريفات أو حجمها، وهو ما يساعد مراقب الحسابات في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وفقًا للفقرة "٢٨(ب)". ويساعد أيضا فهم الدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف مراقب الحسابات في تقييم احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تقييم الخطر المتأصل وفقًا للفقرة "٣١(أ)". وبناء عليه، فإن فهم عوامل الخطر المتأصل قد يساعد مراقب الحسابات أيضا في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٣٣٠).

أ/٨٦ قد يتأثر أيضا تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وتقييمه للخطر المتأصل بأدلة المراجعة التي يحصل عليها مراقب الحسابات عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى أو إجراءات المراجعة الإضافية أو عند الوفاء بالمتطلبات الأخرى الواردة في معايير المراجعة (انظر الفقرات "أ/٩٥" و"أ/١٠٣" و"أ/١١١" و"أ/١٢١" و"أ/١٢٤" و"أ/١٥١").

تأثير عوامل الخطر المتأصل على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

أ/٨٧ إن مدى قابلية وجود تحريف في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات نتيجة التعقيد أو عدم الموضوعية غالبا ما يرتبط ارتباطا وثيقا بمدى خضوعها للتغير أو عدم التأكد.

مثال:
إذا أجرت المنشأة تقديرا محاسبيًا قائما على افتراضات، يخضع اختيارها لاجتهاد مهم، فمن المرجح عندئذ أن يتأثر قياس التقدير المحاسبي بكل من عدم الموضوعية وعدم التأكد.

أ/٨٨ كلما اتسع مدى تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية زادت حاجة مراقب الحسابات إلى تطبيق نزعة الشك المهني وأيضاً، عندما تكون إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات عرضة للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد، فإن عوامل الخطر المتأصل تلك قد توفر فرصة لتحيز الإدارة، سواء بشكل غير متعمد أو متعمد، وقد تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة. ويتأثر أيضا تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتقييمه للخطر المتأصل على مستوى التأكيدات بالعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر المتأصل.

أ/٨٩ إن الأحداث أو الحالات التي يمكن أن تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة يمكن أن تؤثر أيضا على قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش الأخرى، وبناء عليه، فقد تكون هذه من المعلومات التي من الملائم استخدامها وفقًا للفقرة "٢٤" من معيار المراجعة (٢٤٠) التي تتطلب من مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش.

التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع الفقرات "٢١" – "٢٧").

يتناول الملحق الثالث بالتفصيل طبيعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية، على الترتيب. ويقدم الملحق الثالث أيضا شرحاً تفصيليا لمكونات نظام الرقابة الداخلية لأغراض معايير المراجعة.

أ/٩٠ يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها لفهم وتقييم كل من مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقًا لما هو منصوص عليه في الفقرات من "٢١" إلى "٢٧".

أ/٩١ إن مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لأغراض هذا المعيار قد لا تعكس بالضرورة كيفية قيام الإدارة بتصميم نظام الرقابة الداخلية لديها، وقيامها بتطبيقه والحفاظ عليه، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون بعينه. وقد تستخدم المنشآت مصطلحات أو أطر عمل مختلفة لوصف مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية. ولغرض تنفيذ المراجعة، يمكن لمراقب الحسابات أيضا أن يستخدم مصطلحات أو أطر عمل مختلفة شريطة أن يتم تناول جميع المكونات الموضحة في هذا المعيار

اعتبارات التوسع

أ/٩٢ تتباين طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وطريقة تطبيقه والحفاظ عليه، بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الأقل تعقيدا أدوات رقابة (أي سياسات وإجراءات) أبسط أو أقل تنظيما لتحقيق أهدافها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٩٣ يتحمل مراقبو منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال، للتقرير عن الالتزام بقواعد الممارسة المحددة أو التقرير عن النفقات مقابل الموازنة. وقد يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام أيضاً مسؤوليات للتقرير عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. ونتيجة لذلك، فقد يكون نظرهم في نظام الرقابة الداخلية أوسع نطاقا وأكثر تفصيلاً.

تقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

يقدم الملحق الخامس إرشادات تفصيلية عن فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية.

أ/٩٤ لا يختلف الهدف العام للمراجعة ونطاقها سواء أكانت المنشأة تعمل في بيئة يدوية في الأساس أم بيئة آلية تماما أم بيئة تنطوي على مزيج من العناصر اليدوية والآلية (أي إن أدوات الرقابة والموارد الأخرى المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة منها ما هو يدوي ومنها ما هو آلي).

فهم طبيعة مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

أ/٩٥ عند تقييم فاعلية تصميم أدوات الرقابة وما إذا كانت قد تم تطبيقها (انظر الفقرات من "أ/١٧٥" إلى "أ/١٨١") يوفر فهم مراقب الحسابات لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة فهما مبدئيا لطريقة تعرف المنشأة على مخاطر الأعمال وطريقة الاستجابة لها. وقد يؤثر هذا الفهم أيضا، بطرق مختلفة على تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمه لها (انظر الفقرة "أ/٨٦") وهذا يساعد مراقب الحسابات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، بما في ذلك أي خطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال:

- من الأرجح أن يؤثر فهم مراقب الحسابات لمكونات بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآليتها المتابعة أدوات الرقابة، على تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها.
- من الأرجح أن يؤثر فهم مراقب الحسابات لمكونات نظام معلومات المنشأة واتصالاتها وأنشطة الرقابة الخاصة بها، على تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات، وتقييمه لها.

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع الفقرات "٢١" – "٢٤").

أ/٩٦ إن أدوات الرقابة الموجودة في بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هي بالأساس أدوات رقابة غير مباشرة (أي أدوات رقابة ليست دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى التأكيدات أو اكتشافها أو تصحيحها، لكنها تدعم أدوات الرقابة الأخرى ولذلك فقد يكون لها تأثير غير مباشر على احتمالية اكتشاف التحريف أو منعه في الوقت المناسب). ومع ذلك، يمكن لبعض أدوات الرقابة ضمن هذه المكونات أن تكون أيضا أدوات رقابة مباشرة.

أسباب مطالبة مراقب الحسابات بفهم بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

أ/٩٧ توفر بيئة الرقابة أساسًا عامًا لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهي لا تمنع التحريفات، أو تكتشفها وتصححها، بشكل مباشر. ومع ذلك، فهي قد تؤثر على فاعلية أدوات الرقابة الموجودة في المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية. وبالمثل تهدف آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وآليتها لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إلى العمل بطريقة تدعم أيضا نظام الرقابة الداخلية ككل.

أ/٩٨ نظرا لأن هذه المكونات تُعد أساساً لنظام الرقابة الداخلية للمنشاة، فإن أي قصور في عملها يمكن أن تكون له تأثيرات منتشرة على إعداد القوائم المالية. ولذلك، يؤثر فهم مراقب الحسابات وتقييمه لهذه المكونات على تعرفه على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وتقييمه لها، ويمكن أن يؤثر أيضا على تعرفه على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وتقييمه لها. وتؤثر مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية على تصميم مراقب الحسابات للاستجابات العامة، بما في ذلك، حسبما هو موضح في معيار المراجعة رقم (٣٣٠) طبيعة الإجراءات الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات وتوقيتها ومداها [٣٢].

التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة (راجع الفقرة "٢١")

اعتبارات التوسع

أ/٩٩ من المرجح أن تختلف طبيعة بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً عن بيئة الرقابة في المنشآت الأكثر تعقيدا. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المسؤولين عن الحوكمة في المنشآت الأقل تعقيدا عضو مستقل أو عضو خارجي، وقد يعهد بالدور المنوط بالحوكمة إلى المدير المالك مباشرة عندما لا يوجد ملاك آخرون. وبناء عليه، فإن بعض الاعتبارات المتعلقة ببيئة رقابة المنشأة قد تكون أقل ملاءمة أو قد تكون غير منطبقة.

أ/١٠٠ إضافة إلى ذلك، قد لا تتوفر أدلة المراجعة عن عناصر بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيدا في صورة وثائقية، خاصة عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكن تلك الأدلة قد تظل ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

أمثلة:

- من المرجح أن يكون الهيكل التنظيمي في المنشآت الأقل تعقيداً بسيطاً وقد يشتمل على عدد صغير من الموظفين الذين يعملون في الوظائف المتعلقة بإعداد القوائم المالية.
- إذا كانت وظيفة الحوكمة يتولاها بشكل مباشر المدير المالك، فقد يقرر مراقب الحسابات أن استقلال المسؤولين عن الحوكمة ليس أمرا ذا صلة.
- قد لا يكون لدى المنشآت الأقل تعقيدا قواعد سلوك مهني مكتوبة، ولكنها بدلاً من ذلك تقوم بنشر ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصالات الشفهية وعن طريق تقديم القدوة العملية من نفسها في هذا الشأن. وبناء عليه يكون للمواقف السلوكية الخاصة بالإدارة والمدير المالك ووعيهم وتصرفاتهم أهمية خاصة عند فهم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً.

فهم بيئة الرقابة (راجع الفقرة "٢١(أ)")

أ/١٠١ يمكن الحصول على أدلة المراجعة اللازمة لفهم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى (أي تأييد الاستفسارات بالملاحظة أو الفحص المادي للمستندات).

أ/١٠٢ عند النظر في مدى الالتزام الذي تبديه الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية، يمكن أن يتوصل مراقب الحسابات، من خلال استفساراته من الإدارة والموظفين ومن خلال النظر في المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، إلى فهم لما يلي:

- طريقة إبلاغ الإدارة الموظفين بوجهات نظرها عن ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي؛
- الفحص المادي لقواعد السلوك المهني الخطية الخاصة بالإدارة وملاحظة ما إذا كان سلوك الإدارة يدعم تلك القواعد.

[٣٢] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرات "أ/١" – "أ/٣".

تقييم بيئة الرقابة (راجع الفقرة "٢١(ب)")

أسباب تقييم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة

أ/١٠٣ إن تقييم مراقب الحسابات لمدى تحلي المنشأة بسلوك يتسق مع التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية يساعده في التعرف على المشكلات المحتملة في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى؛ سواء أكانت بيئة الرقابة توفر أساسا مناسبا للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛ وسواء أكانت أي أوجه قصور تم التعرف عليها في الرقابة تعيق المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهذا لأن بيئة الرقابة تعد أساسا للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يساعد هذا التقييم مراقب الحسابات أيضا في فهم المخاطر التي تواجهها المنشأة، مما يساعده بالتالي في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات (انظر الفقرة "أ/٨٦").

تقييم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة

أ/١٠٤ يستند تقييم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقًا للفقرة "٢١(أ)".

أ/١٠٥ بعض المنشآت قد يسيطر عليها فرد واحد يمارس قدرا كبيرا من السلطة التقديرية. وقد يكون لتصرفات ذلك الفرد ومواقفه السلوكية تأثير منتشر على ثقافة المنشأة، وقد يؤثر هذا بدوره على بيئة الرقابة. ومثل هذا التأثير أما أن يكون إيجابيا أو سلبيا.

مثال:

يمكن أن يكون انفراد شخص واحد بالهيمنة عاملا أساسيا في تمكين المنشأة من تحقيق النمو والوفاء بأهدافها الأخرى. ويمكن أن يسهم ذلك أيضا بشكل كبير في فاعلية نظام الرقابة الداخلية. ومن جهة أخرى، يمكن أن يؤدي هذا التركز للمعرفة والسلطة إلى زيادة قابلية التعرض للتحريف من خلال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أ/١٠٦ يمكن أن ينظر مراقب الحسابات في الكيفية التي قد تتأثر بها مختلف عناصر بيئة الرقابة بفلسفة الإدارة العليا وأسلوبها التشغيلي مع الأخذ في الاعتبار مشاركة أعضاء مستقلين من بين المسؤولين عن الحوكمة.

أ/١٠٧ رغم أن بيئة الرقابة قد توفر أساسا مناسبا لنظام الرقابة الداخلية وقد تساعد في الحد من خطر الغش، فإن بيئة الرقابة المناسبة ليست بالضرورة رادعا فعالاً للغش.

مثال:

يمكن لسياسات وإجراءات الموارد البشرية التي تستهدف تعيين موظفين أكفاء في إدارات المالية والمحاسبة وتقنية المعلومات أن تخفف من أثر مخاطر وقوع أخطاء عند معالجة المعلومات المالية وتسجيلها. ومع ذلك، فإن هذه السياسات والإجراءات قد لا تخفف من أثر تجاوز الإدارة العليا لأدوات الرقابة (على سبيل المثال، تضخيم الأرباح).

أ/١٠٨ يمكن أن يشتمل تقييم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة، من حيث صلتها باستخدام المنشأة لتقنية المعلومات، على أمور مثل:

- ما إذا كانت الحوكمة المطبقة على تقنية المعلومات تتناسب مع طبيعة المنشأة وتعقيدها ومع عملياتها التجارية التي تدعمها تقنية المعلومات، بما في ذلك تعقيد أو تطور النظام الأساسي أو البنية الأساسية لتقنيات المنشأة ومدى اعتماد المنشأة على تطبيقات تقنية المعلومات لدعم إعداد قوائمها المالية.
- الهيكل التنظيمي الإداري فيما يتعلق بتقنية المعلومات والموارد المخصصة لها (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة قد استثمرت في إنشاء بيئة مناسبة لتقنية المعلومات وتعزيزها بالشكل المطلوب، أو ما إذا كان قد تم تعيين عدد كافي من الأفراد الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة بما في ذلك الحالات التي تستخدم فيها المنشأة برمجيات تجارية (بدون أي تعديلات أو بتعديلات محدودة)).

التوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع الفقرتين "٢٢" و"٢٣")

فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع الفقرة "٢٢(أ)")

أ/١٠٩ وفقا لما هو موضح في الفقرة "أ/٦٢" فإن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر تحريف هام. وعند فهم طريقة تعرف الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، وطريقة اتخاذ القرارات المتعلقة بإجراءات مواجهة تلك المخاطر، فإن من بين الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان طريقة قيام الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة حسب مقتضى الحال، بما يلي:

- تحديد أهداف المنشأة بالدقة والوضوح الكافيين للتمكين من التعرف على المخاطر المتعلقة بتلك الأهداف وتقييمها،
- التعرف على المخاطر التي ينطوي عليها تحقيق أهداف المنشأة وتحليل تلك المخاطر كأساس لتحديد الكيفية التي ينبغي إدارة تلك المخاطر بها؛
- النظر في احتمال ارتكاب غش عند النظر في المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المنشأة[٣٣].

أ/١١٠ يمكن أن ينظر مراقب الحسابات في انعكاسات مخاطر الأعمال تلك على إعداد القوائم المالية للمنشأة والجوانب الأخرى لنظام الرقابة الداخلية لديها.

تقييم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع الفقرة "٢٢(ب)")

أسباب تقييم مراقب الحسابات لما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تعد مناسبة

أ/١١١ يمكن أن يساعد تقييم آلية المنشأة لتقييم المخاطر مراقب الحسابات في فهم المواطن التي تعرفت فيها المنشأة على احتمال حدوث المخاطر، والطريقة التي استجابت بها المنشأة لتلك المخاطر ويساعد تقييم الطريقة التي تتعرف بها المنشأة على مخاطر أعمالها، والطريقة التي تقيم وتواجه بها تلك المخاطر، مراقب الحسابات في فهم ما إذا كان قد تم التعرف على المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتقييمها ومواجهتها، بما يناسب طبيعة المنشأة وتعقيدها. ويمكن أن يساعد هذا التقييم مراقب الحسابات أيضا في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات (انظر الفقرة "أ/٨٦").

تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تعد مناسبة (راجع الفقرة "٢٢(ب)")

أ/١١٢ يستند تقييم مراقب الحسابات لمناسبة آلية المنشأة لتقييم المخاطر إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقًا للفقرة "٢٢(أ)".

اعتبارات التوسع

أ/١١٣ يعود الأمر إلى الحكم المهني لمراقب الحسابات في تحديد ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها.

مثال:

في بعض المنشآت الأقل تعقيدا، ولاسيما المنشآت التي يديرها ملاكها، يمكن إجراء تقييم مناسب للمخاطر من خلال المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك (على سبيل المثال، يمكن للمدير أو المدير المالك أن يخصص وقتا بصفة روتينية لمتابعة أنشطة المنافسين والتطورات الأخرى في السوق للتعرف على مخاطر الأعمال الناشئة). ولا يتم غالبا إجراء توثيق رسمي لما يدل على حدوث هذا التقييم في هذه الأنواع من المنشآت، لكنه قد يتضح من النقاشات التي يجريها مراقب الحسابات مع الإدارة حول قيامها في واقع الأمر بتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

التوصل إلى فهم للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها (راجع الفقرة "٢٤")

اعتبارات التوسع

أ/١١٤ في المنشآت الأقل تعقيدا، ولاسيما في المنشآت التي يديرها ملاكها، يركز غالبا فهم مراقب الحسابات للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على طريقة المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في العمليات، إذ قد لا توجد هناك أية أنشطة أخرى للمتابعة.

مثال

قد تتلقى الإدارة شكاوى من العملاء عن وجود معلومات غير دقيقة في كشفها الشهري مما ينبه المدير المالك إلى المشكلات المتعلقة بتوقيت اثبات مدفوعات العملاء في السجلات المحاسبية.

أ/١١٥ فيما يخص المنشآت التي لا توجد فيها آلية رسمية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يشتمل فهم آلية متابعة نظام الرقابة الداخلية على فهم عمليات الفحص الدورية التي تطبق على المعلومات المحاسبية للمنشأة بهدف الإسهام في كيفية قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

---

[٣٣] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "١٩".

فهم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع الفقرة "٢٤(أ)")

أ/١١٦ من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة لينظر فيها مراقب الحسابات عند فهم طريقة متابعة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية لديها:

- تصميم أنشطة المتابعة، على سبيل المثال ما إذا كانت متابعة دورية أو دائمة؛
- أداء أنشطة المتابعة ومعدل تكرارها؛
- تقييم نتائج أنشطة المتابعة، في الوقت المناسب، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة فعالة؛
- طريقة معالجة أوجه القصور التي تم التعرف عليها من خلال التصرفات التصحيحية المناسبة، بما في ذلك الإبلاغ في الوقت المناسب عن أوجه القصور للمسؤولين عن اتخاذ التصرف التصحيحي.

أ/١١٧ يمكن لمراقب الحسابات أن ينظر أيضا في الطريقة التي تقوم من خلالها آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة أدوات الرقابة على معالجة المعلومات التي تنطوي على استخدام تقنية المعلومات. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال:

- أدوات الرقابة المستخدمة لمتابعة بيئات تقنية المعلومات المعقدة والتي:
  - تقيم الفاعلية المستمرة لتصميم أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وتعدلها، حسب مقتضى الحال، تبعا للتغير في الظروف؛ أو
  - تقيم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات.
- أدوات الرقابة التي تتابع الأذونات المطبقة في أدوات الرقابة الآلية على معالجة المعلومات التي تنفذ الفصل في الاختصاصات.
- أدوات الرقابة التي تتابع كيفية التعرف على الأخطاء أو أوجه قصور الرقابة المتعلقة بالإعداد الآلي للتقرير المالي، وكيفية معالجتها.

فهم وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع الفقرة "٢٤(أ)(٢)")

يتناول **الملحق الرابع** اعتبارات إضافية لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة.

أ/١١٨ إن قيام مراقب الحسابات بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة المسؤوليات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية. وإذا حدد مراقب الحسابات أن مسؤوليات الوظيفة تتعلق بالقوائم المالية للمنشأة، فقد يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم إضافي للأنشطة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية، أو التي ينبغي عليها تنفيذها، وذلك عن طريق الاطلاع على خطة المراجعة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة. وقد يوفر هذا الفهم أيضا، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات معلومات ذات صلة مباشرة بتعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، وإذا كان مراقب الحسابات يتوقع، استنادا إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، أن يستعين بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تعديل توقيتها أو تخفيض مداها، فعندئذ يطبق معيار المراجعة رقم (٦١٠).

مصادر المعلومات الأخرى المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

فهم مصادر المعلومات (راجع الفقرة "٢٤(ب)")

أ/١١٩ قد تستخدم أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة معلومات وردت في اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء أو ملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

أسباب مطالبة مراقب الحسابات بفهم مصادر المعلومات التي تستخدمها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

أ/١٢٠ يساعد فهم مصادر المعلومات التي استخدمتها المنشأة في متابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات المستخدمة ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، مراقب الحسابات في تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها تعد مناسبة. وإذا افترضت الإدارة أن المعلومات المستخدمة في المتابعة كانت ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها دون وجود أساس لذلك الافتراض، فإن الأخطاء التي من الممكن أن تكون موجودة في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تقوم بها.

تقييم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع الفقرة "٢٤(ج)")

أسباب قيام مراقب الحسابات بتقييم ما إذا كانت آلية المنشاة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تعد مناسبة

أ/١٢١ إن تقييم مراقب الحسابات للطريقة التي تنفذ بها المنشأة التقييمات الدائمة والمنفصلة الخاصة بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، يساعده في فهم ما إذا كانت المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة موجودة وتعمل بفاعلية، مما يساعده في فهم المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويمكن أن يساعد هذا التقييم مراقب الحسابات أيضا في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات (انظر الفقرة "أ/٨٦").

تقييم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تعد مناسبة (راجع الفقرة "٢٤(ج)")

أ/١٢٢ يستند التقييم الذي يجريه مراقب الحسابات المناسبة الآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية إلى فهم مراقب الحسابات لتلك الآلية.

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع الفقرتين "٢٥" و"٢٦")

أ/١٢٣ إن أدوات الرقابة الموجودة في مكوني نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة هي بالأساس أدوات رقابة مباشرة أي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى التأكيدات أو اكتشافها أو تصحيحها).

أسباب مطالبة مراقب الحسابات بفهم نظام المعلومات والاتصالات وأدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة

أ/١٢٤ إن مراقب الحسابات مطالب بفهم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها لأن فهم سياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى من أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات التي تعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، وتقييم ما إذا كان المكون يدعم على نحو مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة، يدعم مراقب الحسابات في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وتقييمها. ويمكن أن يؤدي أيضا هذا الفهم والتقييم إلى التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية عندما تكون نتائج الإجراءات التي نفذها مراقب الحسابات غير متسقة مع التوقعات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتي ربما تم التوصل إليها استنادا إلى المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول المهمة أو الاستمرار فيها (انظر الفقرة "أ/٨٦").

أ/١٢٥ إن مراقب الحسابات مطالب بالتعرف على أدوات الرقابة الخاصة في مكون أنشطة الرقابة وتقييم تصميمها وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، لأن ذلك يساعده في فهم النهج الذي اتبعته الإدارة لمواجهة مخاطر معينة مما يوفر أساسا لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابة لهذه المخاطر وفقًا لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠) وكلما ارتفع تقييم الخطر على نطاق الخطر المتأصل، ارتفعت درجة الإقناع التي يلزم أن تتوفر في أدلة المراجعة. وحتى في حالة عدم تخطيط مراقب الحسابات لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل له تأثير على تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساسية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر ذات العلاقة، وعلى تحديد توقيتها ومداها.

الطابع التكراري لفهم مراقب الحسابات وتقييمه لنظام المعلومات والاتصالات، وأنشطة الرقابة

أ/١٢٦ وفقا لما تم توضيحه في الفقرة "أ/٤٩" فإن فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق قد يساعد مراقب الحسابات في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وعند التوصل إلى فهم لمكون نظام المعلومات والاتصالات وفقًا للفقرة "٢٥(أ)"، يمكن لمراقب الحسابات أن يستخدم هذه التوقعات المبدئية لغرض تحديد مدى الفهم الذي يلزم التوصل إليه فيما يتعلق بأنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات.

أ/١٢٧ يشمل فهم مراقب الحسابات لنظام المعلومات فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في المنشأة، والجوانب الأخرى المتعلقة بذلك في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. وهذه المعلومات، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من تقييم مراقب الحسابات لنظام المعلومات، قد تؤكد أو تؤثر على توقعات مراقب الحسابات فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة التي تم تحديدها في البداية (انظر الفقرة "أ/١٢٦").

أ/١٢٨ عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تتدفق بها المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام معلومات المنشأة، وكيفية تدفقها منه وخلاله، يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات أيضا على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التي يلزم التعرف عليها وفقًا للفقرة "٢٦(أ)". ويمكن أن يركز مراقب الحسابات

أولاً في تقييمه وتعرفه على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة على أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية وأدوات الرقابة التي يخطط مراقب الحسابات لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساسية، وتحديد توقيتها ومداها.

أ/١٢٩ يمكن أن يؤثر أيضا تقييم مراقب الحسابات للخطر المتأصل على التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن لمراقب الحسابات أن يتعرف على أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة إلا عندما يكون قد قيم الخطر المتأصل على مستوى التأكيدات وفقًا للفقرة "٣١". وعلاوة على ذلك، قد لا يمكن أيضا التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حدد مراقب الحسابات أن الإجراءات الأساسية بمفردها لا توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (وفقًا للفقرة "٣٣") إلا عندما يكون مراقب الحسابات قد أجرى تقييمات للخطر المتأصل.

أ/١٣٠ يتأثر تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات، وتقييمه لها، بكل مما يلي:

- فهم مراقب الحسابات السياسات المنشأة المتعلقة بأنشطة معالجة المعلومات في مكون نظام المعلومات والاتصالات؛
- تعرف مراقب الحسابات على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة وتقييمه لها.

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات والاتصالات (راجع الفقرة "٢٥")

يتناول الملحق الثالث، في الفقرات "١٥" – "١٩" اعتبارات إضافية تتعلق بنظام المعلومات والاتصالات.

اعتبارات التوسع

أ/١٣١ من المرجح أن يكون نظام المعلومات، وآليات العمل المتعلقة به في المنشآت الأقل تعقيدا أقل تطورا مما هو عليه في المنشآت الأكبر، ومن المرجح أن ينطوي على بيئة تقنية معلومات أقل تعقيدا؛ لكن الدور الذي يؤديه نظام المعلومات يظل على نفس القدر من الأهمية في جميع المنشآت. وقد لا تحتاج المنشآت الأقل تعقيداً، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة مباشرة إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة. ولذلك، فإن فهم الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة قد يتطلب جهدا اقل عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيدا، وقد ينطوي على الاستفسارات بدرجة أكبر من الملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمرًا مهما لتوفير الأساس اللازم لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقًا لمعيار المراجعة (٣٣٠) وقد يساعد ذلك مراقب الحسابات أيضا في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر أو تقييمها (انظر الفقرة "أ/٨٦").

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات (راجع الفقرة "٢٥(أ)")

أ/١٣٢ مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضا على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد القوائم المالية. ويمكن أن يشتمل فهم الطريقة التي تقوم المنشأة من خلالها بإنشاء المعاملات وجمع المعلومات في إطار فهم مراقب الحسابات لنظام المعلومات على فهم المعلومات المتعلقة بنظم المنشأة وسياساتها التي تهدف إلى تحقيق أهداف الالتزام والعمليات التشغيلية لأن مثل هذه المعلومات تعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية. وفضلا عن ذلك، قد يتوفر لدى بعض المنشآت نظم معلومات على درجة عالية من التكامل بحيث إن أدوات الرقابة يمكن أن تكون مصممة بطريقة تهدف إلى تحقيق أهداف القوائم المالية والالتزام والتشغيل، وإلى تحقيق مزيج من هذه الأهداف، على نحو متزامن.

أ/١٣٣ يشتمل أيضا فهم نظام معلومات المنشأة على التوصل إلى فهم للموارد التي سيتم استخدامها في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. ومن بين المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية المشاركة في المعالجة والتي من الممكن أن تكون ذات صلة بفهم المخاطر على سلامة نظام المعلومات، ما يلي:

- كفاءة الأفراد الذين يقومون بتنفيذ الأعمال؛
- ما إذا كانت هناك موارد كافية
- ما إذا كان هناك فصل مناسب في الاختصاصات.

أ/١٣٤ من بين الأمور التي قد ينظر فيها مراقب الحسابات عند فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة للمنشأة في مكون نظام المعلومات والاتصالات، طبيعة ما يلي:

(أ) البيانات أو المعلومات المتعلقة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التي سيتم معالجتها؛

(ب) معالجة المعلومات للحفاظ على سلامة تلك البيانات أو المعلومات؛

(ج) الآليات والموظفين والموارد الأخرى المستخدمة في آلية معالجة المعلومات.

أ/١٣٥ يساعد فهم آليات عمل المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، مراقب الحسابات في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

أ/١٣٦ يمكن أن يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم لنظام المعلومات بطرق مختلفة ويمكن أن يشتمل ذلك على ما يلي:

- الاستفسار من الموظفين المعنيين عن الإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها أو الاستفسار عن آلية إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة أو
- الفحص المادي للأدلة الإرشادية الخاصة بالسياسات أو العمليات، أو الوثائق الأخرى الخاصة بنظام معلومات المنشأة، أو
- ملاحظة أداء السياسات أو الإجراءات التي يطبقها موظفو المنشأة؛ أو
- اختيار معاملات وتتبعها خلال الآلية المطبقة عليها في نظام المعلومات (أي تنفيذ إجراء تتبع).

الأدوات والأساليب الآلية

أ/١٣٧ يمكن لمراقب الحسابات أن يستخدم أيضا أساليب آلية للوصول بشكل مباشر إلى قواعد البيانات الموجودة في نظام معلومات المنشأة والتي تخزن السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات، أو للوصول إلى المعلومات الرقمية التي تم تحميلها من قواعد البيانات تلك. وعن طريق تطبيق الأدوات أو الأساليب الآلية على هذه المعلومات، يمكن أن يتأكد مراقب الحسابات من الفهم الذي تم التوصل إليه عن كيفية تدفق المعاملات خلال نظام المعلومات عن طريق تتبع قيود اليومية أو السجلات الرقمية الأخرى المتعلقة بمعاملات معينة، أو بمجموعة المعاملات ككل، بدءاً من الإنشاء في السجلات المحاسبية ووصولاً إلى التسجيل في دفتر الأستاذ العام. ويمكن أن يؤدي أيضا تحليل مجموعات كاملة أو كبيرة من المعاملات إلى التعرف على صور مختلفة لإجراءات المعالجة العادية أو المتوقعة لهذه المعاملات، مما قد يؤدى إلى التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج دفاتر الأستاذ العامة والمساعدة

أ/١٣٨ قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد. ومن أمثلة المعلومات التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من اتفاقيات الإيجار، ذات الصلة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من خلال نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من الخبراء الذين استعانت بهم الإدارة والمفصح عنها في القوائم المالية.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - الافتراضات المعدة داخليا والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي الأصل من الأصول، أو
  - البيانات التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل معدلات الفائدة.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية المستنبطة من النماذج المالية، والتي تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- المعلومات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من التأكيدات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.

- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بأحداث أو حالات تم تحديدها على أنها قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة[٣٤].

أ/١٣٩ قد تستند بعض المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. ومع ذلك، فإن مراقب الحسابات غير مطالب بفهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، وإنما يستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات

أسباب فهم مراقب الحسابات لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات

أ/١٤٠ يشتمل فهم مراقب الحسابات لنظام المعلومات على فهم بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة لأن استخدام المنشأة لتطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات قد يترتب عليه ظهور مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ/١٤١ قد يوفر أيضا فهم نموذج أعمال المنشأة وكيفية تكامله مع استخدام تقنية المعلومات سياقا مفيدا لفهم طبيعة ومدى تقنية المعلومات المتوقع وجودها في نظام المعلومات.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات

أ/١٤٢ يمكن أن يركز فهم مراقب الحسابات لبيئة تقنية المعلومات على التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى الخاصة في بيئة تقنية المعلومات، وفهم طبيعتها وعددها، عندما تكون ذات صلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات. وقد تنتج تغييرات في تدفق المعاملات أو المعلومات داخل نظام المعلومات من التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات أو من التغييرات المباشرة في بيانات قواعد البيانات المستخدمة في معالجة أو تخزين تلك المعاملات أو المعلومات.

أ/١٤٣ يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات على تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات في وقت واحد مع فهمه لكيفية تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام المعلومات، وكيفية تدفقها منه وخلاله.

التوصل إلى فهم لاتصالات المنشأة (راجع الفقرة "٢٥(ب)")

اعتبارات التوسع

أ/١٤٤ في المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً، يمكن أن تكون الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقارير المالية مصدراً للمعلومات التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند فهم اتصالات المنشأة.

أ/١٤٥ في المنشآت الأقل تعقيدا، يمكن أن تكون الاتصالات أقل تنظيما (على سبيل المثال، قد لا تستخدم أدلة إرشادية رسمية) نظرا لقلة مستويات المسؤولية وبروز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها. وبغض النظر عن حجم المنشأة، تيسر قنوات الاتصال المفتوحة عملية الإبلاغ بالتوقعات والعمل على تحقيقها.

تقييم ما إذا كانت الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة تدعم إعداد القوائم المالية للمنشأة (راجع الفقرة "٢٥(ج)").

أ/١٤٦ يستند تقييم مراقب الحسابات لما إذا كان مكون نظام المعلومات والاتصالات لدى المنشأة يدعم على نحو مناسب عملية إعداد القوائم المالية إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه في الفقرة "٢٥(أ)(ب)".

أنشطة الرقابة (راجع الفقرة "٢٦")

أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة

يتناول **الملحق الثالث**، في الفقرتين "٢٠" و"٢١" اعتبارات إضافية تتعلق بأنشطة الرقابة.

[٣٤] معيار المراجعة رقم (٥٧٠) الفقرتان "١٩"، "٢٠".

أ/١٤٧ يتضمن مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي تهدف إلى ضمان التطبيق السليم للسياسات (التي تعد هي أيضا أدوات رقابة) في جميع المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، وهو يشمل كلا من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة.

مثال:

تتعلق أدوات الرقابة التي تضعها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي على نحو سليم، تعلقا مباشرا بمخاطر التحريف الهام والمؤثر ذات الصلة بتأكيدات وجود رصيد حساب المخزون واكتماله.

أ/١٤٨ يركز تعرف مراقب الحسابات على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، وتقييمه لها، على أدوات رقابة معالجة المعلومات، وهي أدوات رقابة تطبق أثناء معالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة وتواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها). ومع ذلك، فإن مراقب الحسابات غير مطالب بأن يتعرف على، وأن يقيم جميع أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المتعلقة بسياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

أ/١٤٩ قد توجد أيضا أدوات رقابة مباشرة في بيئة الرقابة أو آلية المنشأة لتقييم المخاطر أو آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يتم التعرف عليها وفقًا للفقرة "٢٦" ومع ذلك، فكلما كانت العلاقة بين أدوات الرقابة الداعمة وأداة الرقابة التي قيد النظر علاقة غير مباشرة، قلت فاعلية أداة الرقابة الداعمة في منع التحريفات ذات العلاقة، أو اكتشافها وتصحيحها.

مثال

في الأحوال الاعتيادية، يرتبط استعراض مدير المبيعات لملخص نشاط المبيعات في متاجر معينة، حسب المناطق، بشكل غير مباشر فقط بمخاطر التحريف الهام والمؤثر ذات الصلة بالإقرار الخاص باكتمال إيراد المبيعات وبناء عليه، فقد يكون مثل هذا الاستعراض أقل فاعلية في مواجهة تلك المخاطر من أدوات الرقابة التي ترتبط بصورة أكثر مباشرة بتلك المخاطر، مثل مطابقة اذون الشحن بالفواتير.

أ/١٥٠ تتطلب الفقرة "٢٦" أيضا من مراقب الحسابات أن يتعرف على، وأن يقيم، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي حدد مراقب الحسابات أنها تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، لأن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تدعم استمرار العمل الفعال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ولا تعد أداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات كافية بمفردها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات.

أ/١٥١ فيما يلي أدوات الرقابة التي من المطلوب أن يتعرف عليها مراقب الحسابات، وأن يقيم تصميمها ويحدد تطبيقها، وفقًا للفقرة "٢٦":

- أدوات الرقابة التي يخطط مراقب الحسابات لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساسية، وتحديد توقيتها ومداها. ويوفر تقييم مثل هذه الأدوات الأساس لقيام مراقب الحسابات بتصميم إجراءات اختبار أدوات الرقابة وفقًا المعيار المراجعة (٣٣٠) وتشمل أدوات الرقابة تلك، أيضا أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة وأدوات الرقابة على قيود اليومية. ويمكن لتعرف مراقب الحسابات على أدوات الرقابة تلك، وتقييمه لها، أن يؤثر على فهمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، بما في ذلك تعرفه على المزيد من مخاطر التحريف الهام والمؤثر (انظر الفقرة "أ/٩٥") ويوفر هذا الفهم أيضا الأساس لقيام مراقب الحسابات بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأساسية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر ذات العلاقة التي تم تقييمها.
- أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها مراقب الحسابات مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة "١٣" فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى التأكيدات، بناء على حكمه المهني.

أ/١٥٢ يلزم التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة عندما تستوفي هذه الأدوات ضابطا أو أكثر من الضوابط الواردة في الفقرة "٢٦(أ)". ولكن عندما تحقق أدوات رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري عندئذ التعرف على كل أداة من أدوات الرقابة المرتبطة بهذا الهدف.

أنواع أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة (راجع الفقرة "٢٦")

أ/١٥٣ من أمثلة أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التصريحات والموافقات والمطابقات وعمليات التحقق (مثل عمليات التدقيق التحريري والتحقق من الصحة، أو العمليات الحسابية الآلية)، والفصل في الاختصاصات، وأدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتناول حماية الأصول.

أ/١٥٤ قد تشمل أيضا أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي وضعتها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المتعلقة بعدم إعداد الإفصاحات وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق. وقد تتعلق أدوات الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يتم الحصول عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.

أ/١٥٥ سواء كانت أنشطة الرقابة موجودة في بيئة تقنية المعلومات أو في نظم يدوية، فقد تكون لها أهداف متنوعة وقد يتم تطبيقها على مستويات تنظيمية ووظيفية مختلفة.

اعتبارات التوسع (راجع الفقرة "٢٦")

أ/١٥٦ من المرجح أن تكون أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيدا مشابهة لنظيراتها في المنشآت الأكبر، ولكنها قد تختلف في مستوى الرسمية التي تعمل بها. وفي المنشآت الأقل تعقيدا أيضا، قد تتولى الإدارة بنفسها تطبيق المزيد من أدوات الرقابة.

مثال:
يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة.

أ/١٥٧ قد يكون الفصل في الاختصاصات أقل قابلية للتطبيق العملي في المنشآت الأقل تعقيدا التي يعمل بها عدد قليل من الموظفين. ومع ذلك، فقد يكون إشراف المدير المالك من خلال مشاركته المباشرة أكثر فاعلية في المنشآت التي يديرها ملاكها من المنشآت الأكبر، مما يعوض عن فرص الفصل في الاختصاصات التي تكون أكثر محدودية عادة. ورغم ذلك، ووفقا لما هو موضح في معيار المراجعة، (٢٤٠) فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد تؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة[٣٥].

أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات (راجع الفقرة "٢٦(أ)")

أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حدد أنها مخاطر مهمة (راجع الفقرة "٢٦(أ)(١)").

أ/١٥٨ بغض النظر عما إذا كان مراقب الحسابات يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة، فإن الفهم الذي يتم التوصل إليه عن منهج الإدارة في مواجهة تلك المخاطر يمكن أن يوفر أساسا لتصميم وتنفيذ الإجراءات الأساسية التي تستجيب للمخاطر المهمة وفقًا لما يتطلبه معيار المراجعة رقم (٣٣٠) [٣٦] (ورغم أن المخاطر المرتبطة بالأمور المهمة غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد يقل في الغالب احتمال خضوعها لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى تهدف إلى التعامل مع مثل تلك المخاطر وبناء عليه، فإن فهم مراقب الحسابات لما إذا كانت المنشأة قد صممت وطبقت أدوات رقابة للمخاطر المهمة الناتجة عن الأمور غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد، يمكن أن يشتمل على فهم ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجابتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

- أدوات الرقابة، مثل قيام الإدارة العليا أو الخبراء باستعراض الافتراضات.
- توثيق آليات إجراء التقديرات المحاسبية.
- الاعتماد من قبل المسؤولين عن الحوكمة.

مثال:
في حالة وجود أحداث تتم لمرة واحدة، مثل استلام إشعار بدعوى قضائية مهمة، فإن النظر في استجابة المنشأة قد يتضمن أمورا مثل ما إذا كان قد تم إحالة الأمر إلى الخبراء المناسبين (مثل المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي)، وما إذا كان قد تم إجراء تقييم للتأثير المحتمل، وما هي الكيفية المقترحة للإفصاح عن تلك الظروف في القوائم المالية.

[٣٥] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "أ/٢٨"
[٣٦] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٢١"

أ/١٥٩ يتطلب معيار المراجعة رقم (٢٤٠) [٣٧] من مراقب الحسابات أن يفهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المقيمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش (التي يتم التعامل معها على أنها مخاطر مهمة)، ويوضح أيضا أنه من المهم لمراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشافه.

أدوات الرقابة على قيود اليومية (راجع الفقرة "٢٦(أ)(٢)")

أ/١٦٠ إن أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات والتي من المتوقع أن يتم التعرف عليها في جميع المراجعات هي أدوات الرقابة على قيود اليومية، لأن الطريقة التي تدمج بها المنشأة المعلومات الناتجة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام تنطوي في العادة على استخدام قيود اليومية، سواء كانت قيودا نمطية أو غير نمطية أو آلية أو يدوية. ويتباين مدى التعرف على أدوات الرقابة الأخرى بناء على طبيعة المنشأة والمنهج الذي يخطط مراقب الحسابات أن ينفذ به إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

عند مراجعة منشأة أقل تعقيدا، قد لا يكون نظام معلومات المنشأة معقدا وقد لا يخطط مراقب الحسابات للاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفضلاً عن ذلك، يحتمل ألا يكون مراقب الحسابات قد تعرف على أي مخاطر مهمة أو أي مخاطر أخرى للتحريف الهام والمؤثر من الضروري أن يقيم لها تصميم أدوات الرقابة وأن يحدد أنه قد تم تطبيقها. وفي أية مراجعة من هذا القبيل، يمكن أن يحدد مراقب الحسابات أنه لا توجد أدوات رقابة أخرى يتم التعرف عليها بخلاف أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة على قيود اليومية.

الأدوات والأساليب الآلية

أ/١٦١ في نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، يمكن التعرف على قيود اليومية غير النمطية من خلال الفحص المادي لدفتر الأستاذ العام ودفاتر اليومية والوثائق الداعمة. وعندما تستخدم إجراءات آلية للحفاظ على دفتر الأستاذ العام وإعداد القوائم المالية فإن هذه القيود قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني، ولذا فقد يكون تحديدها أكثر سهولة من خلال استخدام الأساليب الآلية.

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيدا، قد يكون مراقب الحسابات قادرا على استخراج قائمة إجمالية بجميع قيود اليومية في صورة جدول بيانات بسيط وقد يصبح ممكنا عندئذ أن يقوم مراقب الحسابات بفرز قيود اليومية عن طريق تطبيق مجموعة متنوعة من عوامل التصفية مثل المبلغ واسم المعد والمراجع وقيود اليومية التي تتشكل منها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فقط أو أن يعرض القائمة حسب تاريخ ترحيل قيد اليومية إلى دفتر الأستاذ العام لمساعدته في تصميم الاستجابات للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بقيود اليومية.

أدوات الرقابة التي يخطط مراقب الحسابات لاختبار فاعليتها التشغيلية (راجع الفقرة "٢٦(أ)(٣)")

أ/١٦٢ يحدد مراقب الحسابات ما إذا كانت هناك أي مخاطر أخرى للتحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لها من خلال الإجراءات الأساسية بمفردها. ووفقا لمعيار المراجعة[٣٨] (٣٣٠)، فإن مراقب الحسابات مطالب بتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر تلك عندما لا توفر الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى التأكيدات. ونتيجة لذلك، فعند وجود أدوات الرقابة تلك التي تواجه هذه المخاطر، يتطلب الأمر التعرف عليها وتقييمها.

أ/١٦٣ في الحالات الأخرى، عندما يخطط مراقب الحسابات لأن يأخذ في حسبانه الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساسية، وتحديد توقيتها ومداها، وفقًا لمعيار المراجعة، (٣٣٠) فإن أدوات الرقابة تلك يتعين أيضا التعرف عليها لأن معيار المراجعة رقم (٣٣٠) [٣٩] يتطلب من مراقب الحسابات أن يصمم وينفذ اختبارات لتلك الأدوات.

أمثلة:

يمكن لمراقب الحسابات أن يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية الخاصة بأدوات الرقابة:

---

[٣٧] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرتان "٢٨" و"أ/٣٣".
[٣٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة"٨ (ب)"
[٣٩] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٨(أ)"

- المطبقة على فئات المعاملات الروتينية لأن هذه الاختبارات قد تكون أكثر فاعلية أو كفاءة فيما يخص الأعداد الكبيرة من المعاملات المتماثلة.
- المطبقة على اكتمال ودقة المعلومات التي من إعداد المنشـــاة (على ســـبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد التقارير التي من إنتاج النظام)، لتحديد إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات، عندما ينوي مراقب الحســـابات أن يأخذ في حسبانه الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.
- المتعلقة بأهداف العمليات التشـــغيلية والالتزام عندما تكون أدوات الرقابة مرتبطة بالبيانات التي يقوم مراقب الحسابات بتقييمها أو استخدامها عند تطبيقه لإجراءات المراجعة.

أ/١٦٤ يمكن أن تتأثر أيضـا خطط مراقب الحسـابات لاختبار الفاعلية التشـغيلية لأدوات الرقابة بمخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة التعرف على أوجه قصور فيما يتعلق ببيئة الرقابة، فإن هذا قد يؤثر على التوقعات العامة لمراقب الحسابات عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها مراقب الحسابات مناسبة (راجع الفقرة "٢٦(أ)(٤)")

أ/١٦٥ يمكن أن تشـــتمل أدوات الرقابة الأخرى التي قد يرى مراقب الحســـابات أنه من المناســـب التعرف عليها وتقييم تصميمها وتحديد تطبيقها على ما يلي:

- أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر تم تقييمها بمســـتوى مرتفع على نطاق الخطر المتأصـــل ولكن لم يحدد أنها مخاطر مهمة؛ و
- أدوات الرقابة التي تتعلق بمطابقة السجلات التفصيلية بدفتر الأستاذ العام؛ أو
- أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، في حالة استخدام منشأة خدمية[٤٠].

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر الناشـــئة عن اســـتخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع الفقرة "٢٦(ب) - (ج)")

يتناول الملحق الخامس أمثلة لخصـــائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وإرشـــادات تتعلق بتلك الخصـــائص، والتي من الممكن أن تكون ذات صـــلة عند التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات (راجع الفقرة "٢٦(ب)")

أسباب قيام مراقب الحسابات بالتعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها.

أ/١٦٦ يمكن أن يؤثر فهم المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تطبقها المنشأة لمواجهة تلك المخاطر، على ما يلي:

- قرار مراقب الحسابات بشأن ما إذا كان سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات أو

مثال

عندما لا تكون أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات مصـــممة بفاعلية أو مطبقة على نحو مناســـب لمواجهة المخاطر الناشـــئة عن اســـتخدام تقنية المعلومات (على ســـبيل المثال، أدوات الرقابة لا تمنع أو تكتشـــف على نحو مناســـب التغييرات البرمجية غير المصـرح بها على تطبيقات تقنية المعلومات أو الوصـول لها على نحو غير مصـرح به)، فإن هذا قد يؤثر على قرار مراقب الحسابات بالاعتماد على أدوات الرقابة الآلية الموجودة ضمن تطبيقات تقنية المعلومات المتأثرة.

- تقييم مراقب الحسابات لخطر الرقابة على مستوى التأكيدات أو

مثال:

قد يعتمد اسـتمرار الفاعلية التشـغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات على أدوات معينة من أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تمنع أو تكتشف التغييرات البرمجية غير المصرح بها على أداة الرقابة الخاصة بمعالجة المعلومات (أي

[٤٠] معيار المراجعة رقم (٤٠٢)

أدوات الرقابة على التغييرات البرمجية المطبقة على تطبيق تقنية المعلومات في الصـــلة). وفي مثل هذه الظروف، قد تؤثر الفاعلية التشـــغيلية المتوقعة لأداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات (أو الافتقار المتوقع لهذه الفاعلية التشـــغيلية) على تقييم مراقب الحســـابات لخطر الرقابة (على ســـبيل المثال، قد يرتفع خطر الرقابة عندما يكون من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات ســـتكون غير فعالة أو إذا كان مراقب الحســـابات لا يخطط لاختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات).

- استراتيجية مراقب الحسابات لاختبار المعلومات التي أعدتها المنشأة باستخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو التي تنطوي على معلومات مأخوذة من هذه التطبيقات أو

مثال

عندما تكون المعلومات التي من إعداد المنشأة والتي من المقرر استخدامها على أنها أدلة مراجعة هي من إعداد تطبيقات تقنية المعلومات، فقد يقرر مراقب الحســـابات أن يختبر أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، بما في ذلك أن يختبر ويتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه مخاطر التغييرات البرمجية أو التغييرات البيانية المباشرة، غير المناسبة أو غير المصرح بها، على التقارير.

- تقييم مراقب الحسابات للخطر المتأصل على مستوى التأكيدات أو

مثال

عندما تحدث تغييرات برمجية مهمة أو موسـعة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات للوفاء بمتطلبات تقرير جديدة أو معدلة في إطار التقارير المالية المطبق، فقد يمثل هذا مؤشـرا على تعقيد المتطلبات الجديدة وتأثيرها على القوائم المالية للمنشـأة. وعند حدوث مثل هذه التغييرات البرمجية أو البيانية الموسـعة يكون من المرجح أيضـا أن يخضـع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

إذا كانت أدوات الرقابة على معالجة المعلومات تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن يقرر مراقب الحسابات اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، مما يتطلب تصميم اختبارات لأدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات وإذا قرر مراقب الحسابات في نفس الظروف، عدم اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو إذا كان من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ستكون غير فعالة، فقد يلزم مواجهة المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات من خلال تصميم إجراءات أساسية. ومع ذلك، فقد لا يمكن مواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما ترتبط تلك المخاطر بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى النظر في انعكاسات ذلك على رأي المراجعة.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

أ/١٦٧ فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات ذات الصـــلة بنظام المعلومات يمكن أن يؤدي فهم طبيعة وتعقيد آليات تقنية المعلومات الخاصة وأدوات الرقابة العامة التي تطبقها المنشأة على تقنية المعلومات إلى مساعدة مراقب الحسابات في فهم تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشـــأة لمعالجة المعلومات على نحو مناســـب، والحفاظ على سلامتها، في نظام معلومات المنشأة. وقد تكون تطبيقات تقنية المعلومات تلك خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ/١٦٨ يسـتلزم التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضـعة للمخاطر الناشـئة عن اسـتخدام تقنية المعلومات أن يأخذ مراقب الحســابات في الحســبان أدوات الرقابة التي قام بالتعرف عليها لأن مثل هذه الأدوات يمكن أن تنطوي على اسـتخدام لتقنية المعلومات، أو يمكن أن تعتمد عليها. ويمكن أن يركز مراقب الحسـابات على ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يشـــتمل على أدوات رقابة آلية تعتمد عليها الإدارة وقام هو بالتعرف عليها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن ينظر مراقب الحســـابات أيضـــا في كيفية تخزين المعلومات، وكيفية معالجتها، في نظام المعلومات فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة وما إذا كانت الإدارة تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة تلك المعلومات.

أ/١٦٩ يمكن أن تعتمد أدوات الرقابة التي يتعرف عليها مراقب الحســـابات على تقارير من إنتاج النظام، وفي هذه الحالة، يمكن أن تكون تطبيقات تقنية المعلومات التي تنتج تلك التقارير خاضـــعة للمخاطر الناشـــئة عن اســـتخدام تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، قد لا يخطط مراقب الحســـابات للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، ويخطط لأن يقوم بشـكل مباشـر باختبار مدخلات تلك التقارير ومخرجاتها، وفي هذه الحالة

يمكن ألا يتعرف مراقب الحسابات على تطبيقات تقنية المعلومات ذات العلاقة الخاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات.

اعتبارات التوسع

أ/١٧٠ يختلف مدى فهم مراقب الحسابات لآليات تقنية المعلومات، بما في ذلك مدى وجود أدوات تطبقها المنشأة للرقابة العامة على تقنية المعلومات، تبعا لطبيعة وظروف المنشأة وبيئة تقنية المعلومات الخاصة بها، وأيضا بناء على طبيعة أدوات الرقابة التي يتعرف عليها مراقب الحسابات، ومداها. وسوف يختلف أيضا عدد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات بناء على هذه العوامل.

أمثلة:

- من غير المرجح أن تكون هناك آلية للتغييرات البرمجية لدى المنشأة التي تستخدم البرمجيات التجارية ولا تستطيع الوصول إلى الشفرة الأساسية لإجراء أي تغيير برمجي، لكن يمكن أن يكون لدى مثل هذه المنشأة آلية أو إجراءات لتكوين البرمجيات (على سبيل المثال، شجرة الحسابات أو المؤشرات القياسية لإعداد التقارير أو الحدود الدنيا). وإضافة لذلك، يمكن أن يكون لدى المنشأة آلية أو إجراءات لإدارة الوصول إلى التطبيق (على سبيل المثال، فرد محدد له صلاحية إدارية للوصول إلى البرمجيات التجارية). وفي مثل هذه الظروف، من غير المرجح أن يكون لدى المنشأة أدوات رقابة عامة، ذات طابع رسمي على تقنية المعلومات أو أن تكون المنشأة بحاجة إلى مثل هذه الأدوات.
- وفي المقابل، قد تعتمد المنشآت الأكبر على تقنية المعلومات إلى حد كبير وقد تنطوي بيئة تقنية المعلومات لديها على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات وقد يكون هناك تعقيد في آليات تقنية المعلومات المستخدمة لإدارة بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال وجود إدارة مخصصة لتقنية المعلومات تتولى تطوير وتنفيذ التغييرات البرمجية وتدير حقوق الوصول)، بما في ذلك أن تكون المنشأة قد طبقت أدوات رقابة عامة ذات طابع رسمي على آليات تقنية المعلومات المتبعة لديها.
- عندما لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة المعاملات أو الاحتفاظ بالبيانات، ولا يكون مراقب الحسابات قد تعرف على آية أدوات رقابة آلية أو أية أدوات رقابة اخرى على معالجة المعلومات أو أي من الأدوات التي تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات)، فيمكن أن يخطط مراقب الحسابات للقيام بشكل مباشر باختبار أية معلومات من إعداد المنشأة وتنطوي على استخدام تقنية المعلومات ويمكن ألا يتعرف على أي من تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.
- عندما تعتمد الإدارة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات لمعالجة البيانات والحفاظ عليها، وتكون البيانات كبيرة الحجم، وتعتمد الإدارة على تطبيق تقنية المعلومات لتنفيذ أدوات الرقابة الآلية التي تعرف عليها مراقب الحسابات أيضا، فمن المرجح عندئذ أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ/١٧١ عند وجود تعقيد كبير في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، فإن التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وتحديد المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، والتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من المرجح أن تتطلب عندئذ إشراك أعضاء في الفريق يتمتعون بمهارات متخصصة في تقنية المعلومات. ومن المرجح أن يكون هذا الإشراك ضروريا، وقد يلزم أن يكون إشراكا موسعا فيما يخص بيئات تقنية المعلومات المعقدة.

التعرف على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

أ/١٧٢ تشمل الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي من الممكن أن تخضع المخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات الشبكة ونظام التشغيل وقواعد البيانات، وفي بعض الظروف واجهات الاتصال بين تطبيقات تقنية المعلومات. ولا يتم التعرف عادة على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات عندما لا يقوم مراقب الحسابات بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وعندما يكون مراقب الحسابات قد تعرف على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، فمن المرجح أن يتم التعرف على جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات (مثل، قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة لأن هذه الجوانب تدعم تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها، وتتفاعل معها.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع الفقرة "٢٦(ج)")

يتناول **الملحق السادس** اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

أ/١٧٣ عند التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر مراقب الحسابات في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وأسباب خضوعها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفيما يخص بعض تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها، يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات على المخاطر المطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تتعلق في الأساس بالوصول غير المصرح به أو التغييرات البرمجية غير المصرح بها، وأيضا على المخاطر المرتبطة بالتغييرات البيانية غير المناسبة (على سبيل المثال، خطر التغييرات غير المناسبة في البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قواعد البيانات أو القدرة على التلاعب بشكل مباشر في البيانات).

أ/١٧٤ يتباين مدى المخاطر المطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وطبيعة هذه المخاطر، تبعا لطبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. ويمكن أن تنتج مخاطر تقنية المعلومات المطبقة عندما تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص الجوانب التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بمركز خدمات مشترك لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة). ويمكن التعرف أيضا على مخاطر منطبقة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات فيما يتعلق بالأمن الإلكتروني. ومن الأرجح أن تزيد المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما يرتفع حجم أو تعقيد أدوات الرقابة الآلية على التطبيقات وتعتمد الإدارة بشكل كبير على أدوات الرقابة تلك من أجل المعالجة الفعالة للمعاملات أو الحفاظ الفعال على سلامة المعلومات الأساسية.

تقييم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد تطبيقها، في مكون أنشطة الرقابة (راجع الفقرة "٢٦(ب)")

أ/١٧٥ ينطوي تقييم تصميم أداة الرقابة التي تم التعرف عليها على نظر مراقب الحسابات فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع التحريفات الهامة، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل فعال (أي قادرة على تحقيق هدف الرقابة).

أ/١٧٦ يحدد مراقب الحسابات تطبيق أداة الرقابة التي تم التعرف عليها عن طريق التأكد من أنها موجودة وأن المنشأة تقوم باستخدامها. ولا فائدة تذكر من قيام مراقب الحسابات بتقييم تطبيق أداة رقابة لم يتم تصميمها بشكل فعال. ولذلك، يقيم مراقب الحسابات تصميم أداة الرقابة أولاً. وقد يمثل التصميم غير المناسب لأداة الرقابة قصورا في الرقابة.

أ/١٧٧ قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.
- الفحص المادي للمستندات والتقارير.

ولكن الاستفسار وحده لا يكفي لتحقيق مثل تلك الأغراض

أ/١٧٨ يمكن أن يتوقع مراقب الحسابات بناء على خبرته من المراجعة السابقة أو بناء على إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية، أن الإدارة ليست لديها أدوات رقابة مصممة أو مطبقة بفاعلية لمواجهة أحد المخاطر المهمة، وفي مثل هذه الحالات. يمكن أن تتألف الإجراءات المنفذة للوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة "٢٦(د)" من تحديد أن أدوات الرقابة تلك لم يتم تصميمها. أو تطبيقها على نحو فعال. وإذا أشارت نتائج الاجراءات إلى أن أدوات الرقابة قد تم تصميمها أو تطبيقها بصورة جديدة، فإن مراقب الحسابات يكون مطالبا بتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة "٢٦(ب)-(د)" على أدوات الرقابة المصممة أو المطبقة بصورة جديدة.

أ/١٧٩ يمكن أن يخلص مراقب الحسابات إلى أن أداة الرقابة المصممة والمطبقة على نحو فعال، قد يكون من المناسب اختبارها من أجل أخذ فاعليتها التشغيلية في الحسبان عند تصميم الإجراءات الأساسية. ولكن عندما تكون أداة الرقابة غير مصممة أو غير مطبقة بفاعلية، فلا فائدة ترجى عندئذ من اختبارها وعندما يخطط مراقب الحسابات لاختبار أداة الرقابة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن مدى مواجهة أداة الرقابة لخطر أو مخاطر التحريف الهام والمؤثر تعد من المدخلات التي يستخدمها مراقب الحسابات في تقييم خطر الرقابة على مستوى التأكيدات.

أ/١٨٠ لا يعد تقييم تصـــميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشـــطة الرقابة، وتحديد تطبيقها، إجراء كافيا لاختيار فاعليتها التشـغيلية، ومع ذلك، ففيما يخص أدوات الرقابة الآلية، يمكن أن يخطط مراقب الحسـابات لاختبار الفاعلية التشـــغيلية الأدوات الرقابة الآلية عن طريق التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تكفل اتسـاق عمل أدوات الرقابة الآلية واختبار تلك الأدوات العامة، بدلاً من تنفيذ اختبارات الفاعلية التشـغيلية على أدوات الرقابة الآلية بشكل مباشر. ولا يوفر الحصول على أدلة مراجعة عن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة عن الفاعلية التشـغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضـعة للمراجعة. ويحتوي معيار المراجعة رقم (٣٣٠) على وصـف أكثر تفصـيلاً لاختبارات الفاعلية التشـغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة غير المباشرة[٤١].

أ/١٨١ عندما لا يخطط مراقب الحســابات لاختبار الفاعلية التشــغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل عاملاً مســاعداً في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأســاســية التي يتم تنفيذها اســتجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر ذات العلاقة، وفي تحديد توقيتها ومداها.

مثال:

يمكن أن توفر نتائج إجراءات تقييم المخاطر تلك أساسا لنظر مراقب الحسابات في الانحرافات التي من المحتمل أن توجد في مجتمع العينة عند تحديد عينات المراجعة.

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع الفقرة "٢٧")

أ/١٨٢ عند تنفيذ التقييمات لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشـــأة[٤٢]، يمكن أن يحدد مراقب الحســـابات أن بعض سياسات المنشأة في أحد المكونات ليست مناسبة لطبيعة المنشأة وظروفها، ويمكن أن يكون مثل هذا التحديد مؤشرا يسـاعد مراقب الحسـابات في التعرف على أوجه القصـور في الرقابة، وإذا تعرف مراقب الحسـابات على وجه أو أكثر من أوجه القصـور في الرقابة، فيمكنه أن ينظر في تأثير أوجه القصـور تلك على تصـميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقا لمعيار المراجعة (٣٣٠).

أ/١٨٣ إذا تعرف مراقب الحسابات على وجه أو أكثر من أوجه القصـور في الرقابة، فإن معيار المراجعة (٢٦٥)[٤٣] يتطلب من مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت أوجه القصور تشكل منفردة أو في مجملها، قصورا مهما، ويستخدم مراقب الحسابات الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان القصور يشكل قصوراً مهما في الرقابة[٤٤].

أمثلة:

من بين الظروف التي يمكن أن تشير إلى وجود قصور مهم في الرقابة، أمور مثل ما يلي:

- التعرف على غش أيا كان حجمه، تورطت فيه الإدارة العليا،
- عدم كفاية الآليات الداخلية التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بالتقرير والإبلاغ عن أوجه القصور التي ترصدها المراجعة الداخلية؛
- أوجه القصور المبلغ عنها في السابق والتي لم تقم الإدارة بتصحيحها في الوقت المناسب؛
- إخفاق الإدارة في الاستجابة للمخاطر المهمة، على سبيل المثال، بعدم تطبيق أدوات رقابة على تلك المخاطر.
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت في السابق.

التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها (راجع الفقرات "٢٨"–"٣٧")

أسباب تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها

أ/١٨٤ يقوم مراقب الحســـابات بالتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضـافية الضـرورية للحصـول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسـبة. وتمكن هذه الأدلة مراقب الحسابات من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة.

أ/١٨٥ تســتخدم المعلومات التي يتم جمعها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على أنها أدلة مراجعة لتوفير الأســاس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. فعلى سـبيل المثال، من أدلة المراجعة التي تسـتخدم لدعم تقييم المخاطر ادلة المراجعة التي يتم الحصـول عليها عند تقييم تصـميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وعند تحديد ما

---

[٤١] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرات "٨ "–"١١".

[٤٢] الفقرات"٢١ (ب)" و"٢٢ (ب)" و"٢٤ (ج)" و"٢٥ (ج)" و"٢٦ (د)".

[٤٣] معيار المراجعة رقم (٢٦٥) ، "الفقرة ٨".

[٤٤] تنص الفقرتان "أ/٦" و"أ/٧" من معيار المراجعة (٢٦٥) على مؤشرات لأوجه القصور المهمة، وعلى أمور يلزم أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية تشكل قصورا مهما.

إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها في مكون أنشطة الرقابة. وتوفر هذه الأدلة أيضا أساسا لمراقب الحسابات ليقوم بتصميم الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى القوائم المالية، وأيضا تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات، وفقا المعيار المراجعة رقم (٣٣٠).

التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر (راجع الفقرة "٢٨")

أ/١٨٦ يتم التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر قبل النظر في آية ادوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر المتأصل). ويستند هذا التعرف إلى النظرة الأولى لمراقب الحسابات في التحريفات التي من المحتمل بدرجة معقولة أن تحدث، وأن تكون هامة في حال حدوثها[٤٥].

أ/١٨٧ يوفر أيضا التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر الأساس اللازم لقيام مراقب الحسابات بتحديد التأكيدات ذات الصلة، مما يساعده في تحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

التأكيدات

أسباب استخدام مراقب الحسابات للتأكيدات

أ/١٨٨ عند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، يستخدم مراقب الحسابات التأكيدات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وتعد التأكيدات التي تعرف مراقب الحسابات على وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بها تأكيدات ذات صلة.

استخدام التأكيدات

أ/١٨٩ عند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، يمكن أن يستخدم مراقب الحسابات أصناف التأكيدات المبينة في الفقرة "أ/١٩٠(أ)-(ب)" أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. ويمكن أن يختار المراقب للحسابات أن يجمع بين التأكيدات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها،

أ/١٩٠ قد تقع التأكيدات التي يستخدمها مراقب الحسابات عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

(أ) التأكيدات عن فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للمراجعة:

١. الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشاة.

٢. الاكتمال أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضمنت.

٣. الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سجلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

٤. تاريخ القطع أن المعاملات والأحداث قد سجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة

٥. التبويب أن المعاملات والأحداث قد تم ادراجها في الحسابات المناسبة.

٦. العرض: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقارير المالية المطبق.

(ب) التأكيدات عن أرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها، في نهاية الفترة:

١. الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.

٢. الحقوق والواجبات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.

٣. الاكتمال: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سجلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد تم تضمينها.

---

[٤٥] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/١٥"

٤. الدقة والتقييم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقييم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

٥. التبويب: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم ادراجها في الحسابات المناسبة.

٦. العرض: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقارير المالية المطبق.

أ/١٩١ يمكن أن يستخدم مراقب الحسابات أيضا التأكيدات المبينة في الفقرة أ/١٩٠(أ)-(ب)" أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٩٢ بالإضافة إلى تلك التأكيدات الموضحة في الفقرة "أ/١٩٠(أ)-(ب)"، قد تقوم الإدارة في غالب الأحيان عند تقديم التأكيدات المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت القطاع العام بتأكيد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقا للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. وقد تقع هذه التأكيدات ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية (راجع الفقرتين "٢٨(أ)" و"٣٠")

أسباب تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وتقييمها

أ/١٩٣ يقوم مراقب الحسابات بالتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية لتحديد ما إذا كان للمخاطر تأثير منتشر على القوائم المالية، ومن ثم ستتطلب استجابات عامة وفقا لمعيار المراجعة رقم (٣٣٠) [٤٦].

أ/١٩٤ وإضافة لذلك، يمكن أن تؤثر أيضا مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية على تأكيدات فردية وقد يساعد التعرف على هذه المخاطر مراقب الحسابات في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وفي تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها.

التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وتقييمها

أ/١٩٥ تشير مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من التأكيدات والمخاطر التي من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر يمكن التعرف عليها في تأكيدات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة الأدوات الرقابة). وعلى الأصح، فإنها تمثل ظروفا يمكن أن تزيد بشكل واسع الانتشار مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات. ومما يدعم تقييم مراقب الحسابات المخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية، تقييمه لما إذا كانت المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية، وفي حالات أخرى، يمكن أيضا التعرف على عدد من التأكيدات المعرضة للخطر، وبالتالي، يمكن أن تؤثر على تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات، وعلى تقييمه لها.

مثال:

تواجه المنشأة خسائر تشغيلية ومشكلات في السيولة وتعتمد على تمويل لم يتم الحصول عليه بعد. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد مراقب الحسابات أن أساس الاستمرارية في المحاسبة ينشأ عنه خطر تحريف هام على مستوى القوائم المالية. وفي هذه الحالة، قد يلزم تطبيق الإطار المحاسبي باستخدام أحد أسس التصفية، الأمر الذي من المرجح أن يؤثر بشكل واسع الانتشار على جميع التأكيدات.

أ/١٩٦ يتأثر تعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها، بفهمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ولاسيما بفهمه لبيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى ما يلي:

- حاصل التقييمات ذات العلاقة التي تتطلبها الفقرات "٢١(ب)" و"٢٢(ب)" و"٢٤(ج)" و"٢٥(ج)"؛
- أي أوجه قصور في الرقابة يتم التعرف عليها وفقًا للفقرة "٢٧".

[٤٦] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٥"

وقد تنشأ المخاطر على مستوى القوائم المالية، بصفة خاصة، من أوجه القصور في بيئة الرقابة أو من الأحداث أو الحالات الخارجية مثل تراجع الظروف الاقتصادية.

أ/١٩٧ يمكن أن يكون لمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش صلة خاصة بنظر مراقب الحسابات في مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية.

مثال:

فهم مراقب الحسابات من الاستفسارات الموجهة للإدارة أن القوائم المالية للمنشأة من المقرر استخدامها في مناقشات مع المقرضين من أجل الحصول على تمويل إضافي للحفاظ على رأس المال العامل. ولذلك، فقد يحدد مراقب الحسابات وجود ارتفاع في قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش التي تؤثر على الخطر المتأصل (أي قابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر بسبب خطر القوائم المالية المضللة، مثل المبالغة في الأصول والإيرادات والتقليل من الالتزامات والمصروفات لضمان الحصول على التمويل).

أ/١٩٨ يمكن أن يؤدي فهم المراقب للحسابات، بما في ذلك تقييماته ذات العلاقة، لبيئة الرقابة والمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية إلى إثارة الشكوك حول قدرته على الحصول على أدلة المراجعة التي سيستند إليها رأي المراجعة أو يمكن أن يكون سببا في انسحابه من المهمة، متى كان مسموحا بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة.

أمثلة:

- نتيجة لتقييم بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة، كانت لدى المراقب للحسابات مخاوف بشأن نزاهة إدارة المنشأة، من الممكن أن تكون خطيرة لدرجة تدعو المراقب إلى استنتاج أن خطر سوء عرض الإدارة للقوائم المالية كبير لدرجة لا يستطيع معها القيام بالمراجعة.
- نتيجة لتقييم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها، حدد مراقب الحسابات أنه قد حدثت تغييرات مهمة في بيئة تقنية المعلومات تمت إدارتها على نحو سيئ، مع إشراف محدود عليها من جانب الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة. واستنتج مراقب الحسابات أنه توجد مخاوف مهمة بشأن حالة السجلات المحاسبية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد مراقب الحسابات أنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة اللازمة لدعمه في إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية.

أ/١٩٩ يحدد معيار المراجعة [٤٧] رقم (٧٠٥) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو الانسحاب من المهمة، حسبما يكون مطلوبا في بعض الحالات، متى كان الانسحاب ممكنًا بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٢٠٠ فيما يخص منشآت القطاع العام، يمكن أن يشتمل تعرف مراقب الحسابات على المخاطر التي على مستوى القوائم المالية على النظر في الأمور المتعلقة بالمناخ السياسي والمصلحة العامة وحساسية البرامج.

مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات (راجع الفقرة "٢٨(ب)")

يتناول الملحق الثاني أمثلة، في سياق عوامل الخطر المتأصل، لأحداث أو حالات قد تشير إلى قابلية التعرض لتحريف يمكن أن يكون هاما ومؤثرا.

أ/٢٠١ إن مخاطر التحريفات الهامة التي لا تتعلق بشكل واسع الانتشار بالقوائم المالية تعد من مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات.

التأكيدات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة (راجع الفقرة "٢٩")

أسباب تحديد التأكيدات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات المهمة

أ/٢٠٢ يوفر تحديد التأكيدات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات المهمة الأساس لنطاق الفهم الذي من المطلوب أن يتوصل إليه مراقب الحسابات النظام معلومات المنشاة وفقًا للفقرة "٢٥(أ)". ويمكن أن يساعد هذا الفهم مراقب الحسابات أيضا في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها (انظر الفقرة "أ/٨٦")

[٤٧] معيار المراجعة رقم (٧٠٥).

الأدوات والأساليب الآلية

أ/٢٠٣ يمكن أن يستخدم مراقب الحسابات الأساليب الآلية لمساعدته في التعرف على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

أمثلة:

- يمكن تحليل مجتمع المعاملات بالكامل باستخدام الأدوات والأساليب الآلية لفهم طبيعتها ومصدرها وحجمها وعددها. وعن طريق تطبيق الأساليب الآلية، يمكن أن يكتشف مراقب الحسابات على سبيل المثال، أن أحد الحسابات الذي يرصيد صفري في نهاية الفترة كان يتألف من مقاصة بين العديد من المعاملات وقيود اليومية التي تمت خلال الفترة، مما يشير إلى أن رصيد الحساب أو فئة المعاملات يمكن أن تكون مهمة (على سبيل المثال، حساب مقاصة خاص بالرواتب). ونفس حساب مقاصة الرواتب هذا يمكن أيضا أن يكشف عن تعويضات مصروفة للإدارة والموظفين الآخرين، وهو ما يمكن أن يكون إفصاحا مهما بسبب دفع هذه الأموال الأطراف ذات علاقة.
- عن طريق تحليل التدفقات الخاصة بمجتمع معاملات الإيرادات بالكامل، يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات بشكل أكثر سهولة على فئة مهمة من فئات المعاملات لم يكن قد تم التعرف عليها في السابق.

الإفصاحات التي قد تكون مهمة

أ/٢٠٤ تشمل الإفصاحات المهمة كلا من الإفصاحات الكمية والنوعية التي يوجد لها واحد أو أكثر من التأكيدات ذات الصلة. ومن أمثلة الإفصاحات التي لها جوانب نوعية والتي من الممكن أن توجد لها تأكيدات ذات صلة وبالتالي يمكن أن يعتبرها مراقب الحسابات إفصاحات مهمة، الإفصاحات عما يلي:

- السيولة وشروط الديون المنشأة تعاني من ضائقة مالية.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
- المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير، بما في ذلك الافتراضات بشأن المستقبل.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاحات الأخرى ذات الصلة التي يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق، عندما يتوقع، على سبيل المثال، أن يكون المتطلبات القوائم المالية الجديدة تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- ترتيبات المدفوعات على أساس الأسهم، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بكيفية تحديد أي مبالغ مثبتة، والإفصاحات الأخرى ذات الصلة.
- الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها.
- تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقييم الخاصة بالمنشأة، والتي تهدف إلى تمكين المستخدمين من فهم عدم التأكد المحيط بالقياس الأساسي لأي مبلغ مسجل أو مفصح عنه.

تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات

تقييم الخطر المتأصل (راجع الفقرات "٣١"-"٣٣").

تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (راجع الفقرة "٣١")

أسباب قيام مراقب الحسابات بتقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه

أ/٢٠٥ يقيم مراقب الحسابات احتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها لأن أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجم التحريف المحتمل في حال حدوثه هو ما يحدد مستوى تقييم الخطر الذي تم التعرف عليه ضمن نطاق الخطر المتأصل، الأمر الذي يسترشد به مراقب الحسابات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة الخطر.

أ/٢٠٦ يساعد أيضا تقييم الخطر المتأصل، فيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها، مراقب الحسابات في تحديد المخاطر المهمة. ويحدد مراقب الحسابات المخاطر المهمة لأن معيار المراجعة رقم (٣٣٠) ومعايير المراجعة الأخرى تتطلب تنفيذ استجابات خاصة للمخاطر المهمة.

أ/٢٠٧ تؤثر عوامل الخطر المتأصل على تقييم مراقب الحسابات لاحتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها على مستوى التأكيدات وكلما ارتفعت درجة تعرض فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح للتحريف الهام والمؤثر، ارتفع تقييم الخطر المتأصل. ويساعد النظر في الدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على قابلية احتواء الإقرار على تحريف، مراقب الحسابات في إجراء تقييم مناسب للخطر المتأصل فيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وفي تصميم استجابة أكثر دقة لمثل هذا الخطر.

نطاق الخطر المتأصل

أ/٢٠٨ عند تقييم الخطر المتأصل يستخدم مراقب الحسابات الحكم المهني في تحديد أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجمه.

أ/٢٠٩ يعد تقييم الخطر المتأصل فيما يتعلق بخطر تحريف هام ومؤثر معين على مستوى التأكيدات أمرا خاضعا للحكم المهني ضمن مدى معين من الأصغر إلى الأكبر على نطاق الخطر المتأصل. ويمكن أن يختلف الحكم المتعلق بموضع تقييم الخطر المتأصل ضمن هذا المدى بناء على طبيعة المنشأة وحجمها وتعقيدها، ويراعى فيه تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه وعوامل الخطر المتأصل.

أ/٢١٠ ينظر مراقب الحسابات في احتمال حدوث التحريف بناء على النظر في عوامل الخطر المتأصل.

أ/٢١١ عند النظر في حجم التحريف، ينظر مراقب الحسابات في الجوانب النوعية والكمية للتحريف المحتمل أي إن التحريفات في التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات يمكن الحكم بأنها تحريفات هامة بسبب حجمها أو طبيعتها أو ظروفها.

أ/٢١٢ يستعين مراقب الحسابات بأهمية كل من احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تحديد مستوى تقييم الخطر المتأصل على نطاق الخطر المتأصل (أي على المدى). فكلما ارتفعت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ارتفع تقييم الخطر المتأصل وكلما قلت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، قل تقييم الخطر المتأصل.

أ/٢١٣ فيما يخص الخطر الذي يتم تقييمه بمستوى مرتفع على نطاق الخطر المتأصل، لا يلزم أن يكون تقييم كل من حجم التحريف واحتمالية حدوثه تقييما مرتفعا وبالأخرى، فإن التداخل بين حجم التحريف الهام والمؤثر واحتمالية حدوثه على نطاق الخطر المتأصل هو ما يحدد ما إذا كان الخطر المتأصل سيتم تقييمه بمستوى مرتفع أو منخفض على نطاق الخطر المتأصل. وقد يرتفع أيضا تقييم الخطر المتأصل نتيجة لأشكال مختلفة من احتمالية حدوث التحريف وحجمه، فعلى سبيل المثال قد يرتفع تقييم الخطر المتأصل نتيجة لتحريف منخفض من حيث احتمالية الحدوث لكنه كبير جدا في حجمه.

أ/٢١٤ لأجل وضع استراتيجيات مناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، يمكن أن يقوم مراقب الحسابات بتعيين مخاطر التحريف الهام والمؤثر ضمن أصناف على امتداد نطاق الخطر المتأصل بناء على تقييم الخطر المتأصل لها. ويمكن وصف هذه الأصناف بطرق مختلفة. وبغض النظر عن طريقة التصنيف المستخدمة، فإن تقييم مراقب الحسابات للخطر المتأصل يعد مناسباً عندما يكون تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها على مستوى التأكيدات مستجيبا على نحو مناسب لتقييم الخطر المتأصل ولأسباب ذلك التقييم.

مخاطر التحريف الهام والمؤثر المنتشرة على مستوى التأكيدات (راجع الفقرة "٣١ (ب)")

أ/٢١٥ عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها على مستوى التأكيدات، يمكن أن يخلص مراقب الحسابات إلى أن بعض مخاطر التحريف الهام والمؤثر تتعلق بدرجة أكثر انتشارا بالقوائم المالية ككل ويحتمل أن تؤثر على العديد من التأكيدات، وفي هذه الحالة يمكن أن يقوم مراقب الحسابات بتحديث تعرفه على مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية.

أ/٢١٦ في الظروف التي تعد فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر مخاطر على مستوى القوائم المالية بسبب تأثيرها المنتشر على عدد من التأكيدات، ويكون من الممكن التعرف عليها فيما يتعلق تأكيدات محددة، فإن مراقب الحسابات مطالب بأن يأخذ في حسبانه تلك المخاطر عندما يقيم الخطر المتأصل مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٢١٧ عند ممارسة الحكم المهني فيما يتعلق بتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر، يمكن أن يأخذ مراقبي الحسابات في القطاع العام في الحسبان تعقيد اللوائح والتوجيهات، ومخاطر عدم الالتزام بالأوامر الملزمة.

المخاطر المهمة (راجع الفقرة "٣٢")

اسباب تحديد المخاطر المهمة وانعكاساتها على المراجعة

أ/٢١٨ يتيح تحديد المخاطر المهمة لمراقب الحسابات أن يركز بدرجة أكبر على تلك المخاطر التي تقع عند الطرف الأعلى لنطاق الخطر المتأصل من خلال تنفيذ استجابات معينة مطلوبة، من بينها:

- أن أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة يلزم التعرف عليها وفقًا للفقرة "٢٦(أ)(١)"، إضافة إلى متطلب تقييم ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية وفقًا للفقرة "٢٦(د)".
- أن معيار المراجعة رقم (٣٣٠) يتطلب اختبار أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة في الفترة الحالية (عندما ينوي مراقب الحسابات الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك) وتخطيط وتنفيذ الإجراءات الأساسية التي تستجيب بصفة خاصة للخطر المهم الذي تم التعرف عليه[٤٨].
- أن معيار المراجعة رقم (٣٣٠) يتطلب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة أكثر إقناعا كلما ارتفع تقييم مراقب الحسابات للخطر[٤٩].
- أن معيار المراجعة (٢٦٠) يتطلب الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها مراقب الحسابات[٥٠].
- أن معيار المراجعة (٧٠١) يتطلب من مراقب الحسابات أن يأخذ في حسبانه المخاطر المهمة عند تحديد تلك الأمور التي تطلبت منه اهتماما كبيرا، والتي من الممكن أن تكون أمورا رئيسية للمراجعة[٥١].
- أن قيام الشريك المسؤول عن المهمة بفحص توثيق أعمال المراجعة أولاً بأول خلال المراحل المناسبة أثناء المراجعة، يسمح بحل الأمور الهامة، بما في ذلك المخاطر المهمة، في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن المهمة في تاريخ تقرير مراقب الحسابات أو قبله[٥٢].
- أن معيار المراجعة (٦٠٠) يتطلب مشاركة أكبر من جانب الشريك المسؤول عن مهمة المجموعة إذا كان الخطر العام يتعلق بمكون معين في أحد أعمال مراجعة المجموعات ويتطلب من فريق مهمة المجموعة أن يتولى، بناء على طلب مراقب المكون، توجيه الأعمال في المكون[٥٣].

تحديد المخاطر المهمة

أ/٢١٩ عند تحديد المخاطر المهمة، يمكن أن يتعرف مراقب الحسابات أولاً على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر المتأصل، وذلك لوضع الأساس اللازم لتحديد المخاطر التي قد تكون قريبة من الطرف الأعلى للنطاق. وسيختلف قرب المخاطر من الطرف الأعلى لنطاق الخطر المتأصل من منشأة لأخرى، وليس بالضرورة أن تكون المخاطر القريبة من الطرف الأعلى هي نفسها للمنشأة الواحدة في كل فترة. وقد يعتمد ذلك على طبيعة وظروف المنشأة التي يتم تقييم الخطر لها.

أ/٢٢٠ بعد تحديد أي مخاطر التحريف الهام والمؤثر تقع قريبا من الطرف الأعلى لنطاق الخطر المتأصل، مما يجعلها من بين المخاطر المهمة، أمرا خاضعا للحكم المهني، ما لم يكن الخطر من الأنواع التي تم تحديد التعامل معها على أنها خطر مهم وفقا المتطلبات معيار آخر. ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي بسبب الغش وتقييمها[٥٤].

---

[٤٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرتان "١٥" و"٢١"

[٤٩] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٧ (ب)"

[٥٠] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٥"

[٥١] معيار المراجعة رقم (٧٠١) الفقرة "٩".

[٥٢] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرتان "١٧" و"١٩".

[٥٣] معيار المراجعة رقم (٦٠٠) الفقرتان "٣٠" و"٣١".

[٥٤] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرات "٢٨"-"٢٦"

مثال

- في الظروف الاعتيادية، قد يتم تحديد بند النقد في أحد المتاجر على أنه معرض لتحريف محتمل ذي احتمالية حدوث مرتفعة بسبب خطر اختلاس النقد، ولكن حجم ذلك الخطر سيكون عادة منخفضاً للغاية بسبب انخفاض مستويات النقد الفعلي الذي يتم التعامل معه في المتاجر. ومن غير المرجح أن يؤدي شكل هذين العاملين على نطاق الخطر المتأصل إلى تحديد النقد على أنه أحد المخاطر المهمة.
- دخلت منشأة في مفاوضات لبيع أحد قطاعات عملها. ينظر مراقب الحسابات في التأثير الواقع على الهبوط في قيمة الشهرة ويمكن أن يحدد أن ثمة ارتفاع في احتمالية التحريف وارتفاع في حجم التحريف بسبب أثر عوامل الخطر المتأصل المتمثلة في عدم الموضوعية وعدم التأكد وقابلية التعرض لتحيز الإدارة أو بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وقد يؤدي هذا إلى تحديد الهبوط في قيمة الشهرة على أنه خطر مهم.

أ/٢٢١ يأخذ مراقب الحسابات أيضا في الحسبان التأثيرات النسبية لعوامل الخطر المتأصل عند تقييم الخطر المتأصل. فكلما قل تأثير هذه العوامل، كان من المرجح أن يقل الخطر المقيم. ويمكن أن تنشأ مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي قد يخلص تقييمها إلى ارتفاع الخطر المتأصل لها، وبالتالي، قد يتم تحديدها على أنها خطر مهم، من أمور مثل ما يلي:

- المعاملات التي توجد لها معالجات محاسبية عديدة يمكن قبولها بحيث تنطوي على عدم موضوعية.
- التقديرات المحاسبية التي يحيط بتقديرها عدم تأكد كبير أو التي لها نماذج معقدة.
- التعقيد في جمع البيانات ومعالجتها لدعم أرصدة الحسابات.
- ارصدة الحسابات أو الإفصاحات الكمية التي تنطوي على عمليات حسابية معقدة.
- المبادئ المحاسبية التي من الممكن أن تخضع لتفسيرات مختلفة.
- التغيرات في عمل المنشأة التي تنطوي على تغييرات في المحاسبة على سبيل المثال الاندماجات والاستحواذات.

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع الفقرة "٣٣")

أسباب الحاجة إلى التعرف على المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ/٢٢٢ نظرا لطبيعة خطر التحريف المهام والمؤثر، وأنشطة الرقابة التي تواجه ذلك الخطر، ففي بعض الظروف يكون السبيل الوحيد للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وبناء عليه، فإن ثمة مطلب يوجب على مراقب الحسابات التعرف على أي مخاطر من هذا القبيل بسبب انعكاساتها على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقا لمعيار المراجعة (٣٣٠) لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات.

أ/٢٢٣ تتطلب أيضا الفقرة "٢٦(أ)(٣)" التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساسية بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأن مراقب الحسابات مطالب، وفقا لمعيار المراجعة[٥٥] رقم (٣٣٠)، بتصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك.

تحديد المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ/٢٢٤ عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو يتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن الاقتصار على تنفيذ الإجراءات الأساسية فيما يتعلق بالخطر. وقد تكون هذه هي الحال في الظروف التي يتم فيها إنشاء المعلومات الخاصة بالمنشأة، أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها، بصورة الكترونية فقط كما في نظم المعلومات التي تنطوي على درجة عالية من التكامل عبر تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بها. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون أدلة المراجعة متاحة فقط في شكل الكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها عادة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.
- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعال.

[٥٥] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٨"

مثال:

من غير الممكن عادة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإيرادات المنشأة التي تعمل في قطاع الاتصالات استنادا إلى الإجراءات الأساسية بمفردها. والسبب في هذا أن الأدلة على نشاط المكالمات أو البيانات لا توجد في صورة قابلة للملاحظة. وبدلاً من ذلك، تنفذ عادة اختبارات جوهرية لأدوات الرقابة لتحديد صحة جمع المعلومات عن نشأة أنشطة المكالمات والبيانات واكتمالها على سبيل المثال، دقائق المكالمة أو حجم التحميل وصحة تسجيلها في نظام فواتير المنشأة.

أ/٢٢٥ يقدم معيار المراجعة رقم (٥٤٠) المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عن المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة[٥٦]. وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد لا يقتصر ذلك على المعالجة الآلية، بل قد ينطبق أيضا على النماذج المعقدة.

تقييم خطر الرقابة (راجع الفقرة "٣٤")

أ/٢٢٦ تستند خطط مراقب الحسابات لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، وهذا سيشكل الأساس الذي سينبني عليه تقييم مراقب الحسابات لخطر الرقابة. ويستند التوقع المبدئي للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى تقييم مراقب الحسابات لتصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وإلى تحديد مراقب الحسابات لتطبيقها وعقب قيام مراقب الحسابات باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفقا لمعيار المراجعة رقم (٣٣٠)، سيكون مراقب الحسابات قادرا على تأكيد توقعه المبدئي بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم تكن أدوات الرقابة تعمل بالفاعلية المتوقعة، سيكون مراقب الحسابات عندئذ بحاجة إلى إعادة النظر في تقييم خطر الرقابة وفقًا للفقرة "٣٧".

أ/٢٢٧ يمكن أن يقيم مراقب الحسابات خطر الرقابة بطرق مختلفة بناء على أساليب أو منهجيات المراجعة التي يفضلها ويمكن التعبير عن هذا التقييم بطرق مختلفة.

أ/٢٢٨ إذا كان مراقب الحسابات يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يكون من الضروري اختبار مجموعة من أدوات الرقابة لتأكيد توقع مراقب الحسابات بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. ويمكن أن يخطط مراقب الحسابات لاختبار كل من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة، بما في ذلك أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وفي هذه الحالة، فإنه يمكن أن يأخذ في الحسبان التأثير المتوقع لأدوات الرقابة مجتمعة عند تقييم خطر الرقابة. وإذا كانت أداة الرقابة التي سيتم اختبارها لا تواجه بشكل كامل الخطر المتأصل الذي تم تقييمه، فإن مراقب الحسابات يحدد انعكاسات ذلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

أ/٢٢٩ عندما يخطط مراقب الحسابات لاختبار الفاعلية التشغيلية لإحدى أدوات الرقابة الآلية، فإنه يمكن أن يخطط أيضا الاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة التي تدعم استمرار عمل أداة الرقابة الآلية تلك المواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وتوفير أساس لتوقع مراقب الحسابات بأن أداة الرقابة الآلية كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة. وعندما يتوقع مراقب الحسابات عدم فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة، فإن هذا التحديد يمكن أن يؤثر على تقييم مراقب الحسابات لخطر الرقابة على مستوى التأكيدات وإجراءات المراجعة الإضافية قد تحتاج إلى أن تشتمل على إجراءات أساسيه لمواجهة المخاطر المطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ويحتوي معيار المراجعة رقم (٣٣٠) على المزيد من الإرشادات عن الإجراءات التي قد ينفذها مراقب الحسابات في هذه الظروف[٥٧].

تقييم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر (راجع الفقرة "٣٥")

أسباب قيام مراقب الحسابات بتقييم أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

أ/٢٣٠ توفر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. وهذا يوفر الأساس اللازم لقيام مراقب الحسابات بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات، وفقا لمعيار المراجعة (٣٣٠) وبناء عليه، توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، سواء أكانت بسبب الغش أم الخطا على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات.

---

[٥٦] معيار المراجعة رقم (٥٤٠)، الفقرات "أ/٨٧" – "أ/٨٩"

[٥٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرتان "أ/٢٩" و"أ/٣٠"

تقييم أدلة المراجعة

أ/٢٣١ تشـــمل أدلة المراجعة التي يتم الحصـــول عليها من إجراءات تقييم المخاطر كلا من المعلومات التي تدعم وتؤيد تأكيدات الإدارة، وأية معلومات تتناقض مع هذه التأكيدات [٥٨].

نزعة الشك المهني

أ/٢٣٢ عند تقييم ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، بنظر مراقب الحسابات فيما إذا كان قد تم التوصـل إلى فهم كافى للمنشـأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشـأة، حتى يكون قادرا على التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وينظر أيضـا فيما إذا كانت هناك أية أدلة مناقضـة قد تدل على وجود خطر للتحريف الهام والمؤثر.

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقا لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية (راجع الفقرة "٣٦")

أ/٢٣٣ كما هو موضـح في معيار المراجعة (٣٢٠) [٥٩]، تؤخذ في الحسـبان الأهمية النسـبية وخطر المراجعة عند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتقييمها، في فئات المعاملات وأرصـدة الحسـابات والإفصـاحات. ويعد تحديد مراقب الحســابات للأهمية النســبية أمرا خاضــعا للحكم المهني، ويتأثر بتصــور مراقب الحســابات لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية[٦٠]. ولغرض هذا المعيار والفقرة "١٨" من معيار المراجعة (٣٣٠) فإن فئات المعاملات أو أرصـدة الحسـابات أو الإفصـاحات تعد ذات أهمية نسـبية إذا كان إغفال المعلومات المتعلقة بها، أو تحريفها أو حجبها، يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه سـيؤثر على القرارات الاقتصـادية لمسـتخدمي التقارير المالية التي يتخذونها على أساس القوائم المالية ككل.

أ/٢٣٤ قد توجد فئات معاملات أو أرصـدة حسـابات أو إفصـاحات مهمة نسـبيا لكنها لم تحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة أي أنه لم يتم التعرف لها على أي تأكيدات ذات صلة).

مثال:

قد تكون المنشأة قد قدمت إفصـاحا عن مكافأة لأحد المدراء التنفيذيين ولم يتعرف مراقب الحسـابات على خطر للتحريف الهام والمؤثر فيما يخص هذه المكافأة. ومع ذلك، يمكن أن يحدد مراقب الحســابات أن هذا الإفصــاح يعد ذا أهمية نسـبية بناء على الاعتبارات المذكورة في الفقرة "أ/٢٣٣".

أ/٢٣٥ يتناول معيار المراجعة (٣٣٠) إجراءات المراجعة التي تتعامل مع فئات المعاملات أو أرصـــدة الحســـابات أو الإفصـاحات التي تعد ذات أهمية نسـبية لكنها لم تحدد على أنها مهمة[٦١] . وعندما تحدد إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصـدة الحسـابات أو الإفصـاحات على أنه مهم وفقا لمتطلبات الفقرة "٢٩"، فإن فئة المعاملات أو رصـيد الحسـاب أو الإفصاح يعد أيضا ذا أهمية نسبية لأغراض الفقرة "١٨" من معيار المراجعة (٣٣٠).

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع الفقرة "٣٧")

أ/٢٣٦ قد ينمو إلى علم مراقب الحســابات أثناء المراجعة معلومات جديدة أو معلومات أخرى تختلف بشــكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر.

مثال:

قد يعتمد تقييم مخاطر المنشـــأة على توقع بأن أدوات رقابة معينة تعمل بفاعلية، وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات، قد يحصـــل مراقب الحســـابات على أدلة مراجعة بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات ذات الصـــلة أثناء المراجعة. وبالمثل، وعند تنفيذ الإجراءات الأساسية، قد يكتشف مراقب الحسابات تحريفات بمبالغ أو بوتيرة أكبر مما يتسق مع تقييم مراقب الحسابات للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية للمنشـــأة بشـــكل مناســـب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضـــافية المخطط لها فعالة في اكتشـــاف التحريفات الهامة والمؤثرة. وتقدم الفقرتان "١٦" و"١٧" من معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات عن تقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

[٥٨] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرة "١١"

[٥٩] معيار المراجعة رقم (٣٢٠) الفقرة "أ/١".

[٦٠] معيار المراجعة رقم (٣٢٠) الفقرة "٤"

[٦١] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "١٨"

التوثيق (راجع الفقرة "٣٨")

أ/٢٣٧ فيما يخص عمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، بعد تحديثه حسب الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.

أ/٢٣٨ يشير معيار المراجعة (٢٣٠) إلى جملة اعتبارات من بينها أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة مراقب الحسابات لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك، دليلا على ممارسة مراقب الحسابات لنزعة الشك المهني[٦٢] فعلى سبيل المثال، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر على أدلة تؤيد وتتناقض في ذات الوقت مع تأكيدات الإدارة، فإن التوثيق يمكن أن يشتمل على كيفية تقييم مراقب الحسابات لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية التي تمت عند تقييم ما إذا كانت أدلة المراجعة توفر أساسا مناسبا لتعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلا على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب مراقب الحسابات ما يلي:

- الفقرة "١٣" التي تتطلب من مراقب الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تؤيد وجود المخاطر ولا تنحاز إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تتناقض مع وجود المخاطر؛
- الفقرة "١٧" التي تتطلب إجراء مناقشة بين أعضاء فريق العمل لتطبيق إطار التقارير المالية المطبق وقابلية احتواء القوائم المالية للمنشأة على تحريف هام ومؤثر؛
- الفقرتان "١٩(ب)" و"٢٠" اللتان تتطلبان من مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم لأسباب أي تغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة وأن يقيم ما إذا كانت هذه السياسات تعد مناسبة ومنسقة مع إطار التقارير المالية المطبق.
- الفقرات "٢١(ب)" و"٢٢(ب)" و"٢٣(ب)" و"٢٤(ج)" و"٢٠(ج)" و"٢١(د)" و"٢٧" التي تتطلب من مراقب الحسابات أن يقيم استناداً إلى الفهم المطلوب الذي تم التوصل إليه، ما إذا كانت مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة تعد مناسبة لظروف المنشأة مع الأخذ في الحسبان طبيعة المنشأة وتعقيدها، وأن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة؛
- الفقرة "٣٥" التي تتطلب من مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواء أكانت مؤيدة أم مناقضة لتأكيدات الإدارة، وأن يقيم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساسا مناسبا للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها؛
- الفقرة "١٣٦" التي تتطلب من مراقب الحسابات أن يقيم، عند الاقتضاء، ما إذا كان تحديده بعدم وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر فيما يخص إحدى فئات المعاملات، أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة نسبيا لا يزال تحديدا مناسبا.

اعتبارات التوسع

أ/٢٣٩ يترك لمراقب الحسابات تحديد الطريقة التي يوثق بها متطلبات الفقرة "١٣٨"، باستخدام حكمه المهني.

أ/٢٤٠ لدعم المبررات المنطقية للأحكام الصعبة التي تمت ممارستها، قد يتطلب الأمر إجراء توثيق أكثر تفصيلا، يكفي لتمكين أي محاسب قانوني خبير ، لم تكن له صلة في السابق بالمهمة من فهم طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة، وفهم توقيتها ومداها.

أ/٢٤١ فيما يخص مراجعة المنشآت الأقل تعقيدا، قد يكون شكل التوثيق ومداه بسيطا نسبيا. ويتأثر شكل توثيق مراقب الحسابات ومداه بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها، وتوفر المعلومات عن المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة، ومن غير الضروري توثيق فهم مراقب الحسابات بالكامل للمنشأة وللأمور المرتبطة بها. وقد تشمل عناصر الفهم الأساسية [٦٣] التي يوثقها مراقب الحسابات العناصر التي بني عليها تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك، فإن مراقب الحسابات غير مطالب بتوثيق كل عامل من عوامل الخطر المتأصل التي تم أخذها في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتقييمها، على مستوى التأكيدات.

---

[٦٢] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "١٨"

[٦٣] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) ،الفقرة "٨"

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيدا، قد يتم دمج توثيق أعمال المراجعة في توثيق مراقب الحسابات للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة[٦٤]. وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم توثيقها كجزء من توثيق مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة الإضافية [٦٥].

[٦٤] معيار المراجعة رقم (٣٠٠)، الفقرات "٧"،"٩"."أ/١١"

[٦٥] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٢٨"

الملحق الأول

(راجع الفقرات "أ/٦١"-"أ/٦٧")

اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

يشرح هذا الملحق اهداف نموذج أعمال المنشأة ونطاقه ويذكر امثلة للأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند فهم انشطة المنشأة التي قد تكون مضمنة في نموذج الأعمال. ويمكن أن يستعين مراقب الحسابات بفهمه لنموذج أعمال المنشأة، وكيفية تأثر هذا النموذج باستراتيجية وأهداف عمل المنشأة في التعرف على مخاطر الأعمال التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية. وقد يساعد هذا الفهم مراقب الحسابات أيضا في التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

أهداف ونطاق نموذج أعمال المنشأة

١- يصف نموذج أعمال المنشأة الكيفية التي تراعي بها المنشأة، على سبيل المثال، هيكلها التنظيمي، وعملياتها أو نطاق أنشطتها، وخطوط عملها بما في ذلك، منافسيها وعملائها، والباتها وفرص نموها ومراعاتها أيضا للعولمة والمتطلبات التنظيمية والتقنيات ويصف هذا النموذج أيضا طريقة تحقيق المنشأة للقيمة المالية أو القيمة الأوسع نطاقا، وطريقة الحفاظ المناهج التي تخطط الإدارة أن تحقق من خلالها أهداف المنشأة، ويشمل ذلك الكيفية التي تخطط عليها واكتسابها، لأصحاب المصلحة لديها.

٢- الاستراتيجيات هي المنشأة أن تتعامل بها مع المخاطر والفرص التي تواجهها. وتقوم الإدارة بتغيير استراتيجيات المنشأة بمرور الوقت، للاستجابة للتغيرات في أهدافها وفي الظروف الداخلية والخارجية التي تعمل فيها.

٣- يشتمل عادة وصف نموذج أعمال المنشأة على ما يلي:

- نطاق أنشطة المنشأة، وأسباب ممارستها لها.
- هيكل المنشأة وحجم عملياتها.
- الأسواق أو المناطق الجغرافية أو السكانية، والأجزاء من سلسلة القيمة التي تعمل فيها المنشأة، وكيفية انخراطها في تلك الأسواق أو المناطق والمنتجات وشرائح العملاء وطرق التوزيع الرئيسية، والأساس الذي تتنافس عليه.
- آليات العمل أو الآليات التشغيلية على سبيل المثال، آليات الاستثمار والتمويل والتشغيل التي تستخدمها المنشأة في تنفيذ أنشطتها، مع التركيز على تلك الأجزاء من آليات العمل المهمة في تحقيق القيمة أو الحفاظ عليها أو اكتسابها.
- الموارد على سبيل المثال المالية والبشرية والفكرية والبيئية والتقنية والمدخلات والعلاقات الأخرى (على سبيل المثال العملاء والمنافسين والموردين والموظفين الضرورية أو المهمة لنجاحها.
- الكيفية التي يدمج بها نموذج أعمال المنشأة استخدام تقنية المعلومات في تفاعلاته مع العملاء والموردين والمقرضين وأصحاب المصلحة الآخرين من خلال واجهات تقنية المعلومات والتقنيات الأخرى.

٤- قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الهام والمؤثر لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى التأكيدات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي خطر الأعمال الناشئ عن حدوث انخفاض كبير في القيم السوقية للعقارات إلى زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بتأكيدات التقييم المقرض يقدم قروضا متوسطة الأجل بضمان عقاري. ومع ذلك، فإن نفس الخطر قد تكون له أيضا تبعات أطول أمدا، خاصة عندما يقترن بانكماش اقتصادي حاد يرفع في نفس الوقت من الخطر الكامن للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمر القروض. وقد يثير صافي التعرض للخسائر الائتمانية، الناتج عن ذلك شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الحالة، يمكن أن تنتج عن ذلك انعكاسات على استنتاج الإدارة، ومراقب الحسابات بشأن مناسبة استخدام المنشأة أساس الاستمرارية في المحاسبة، وتحديدهما لحقيقة وجود عدم تأكد هام. ولذلك، ينظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر للتحريف الهام والمؤثر. في ضوء ظروف المنشأة. ويتناول الملحق الثاني أمثلة لأحداث وحالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر.

أنشطة المنشأة

٥- من أمثلة الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأنشطة المنشأة المضمنة في نموذج أعمالها ما يلي:

(أ) العمليات التجارية للمنشاة مثل:

- طبيعة مصادر الإيرادات، والمنتجات أو الخدمات والأسواق، بما في ذلك الانخراط في التجارة الإلكترونية مثل المبيعات وأنشطة التسويق على الإنترنت.

- تنفيذ العمليات (على سبيل المثال، مراحل وطرق الإنتاج، أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
- التحالفات والمشروعات المشتركة، والأنشطة المسندة إلى جهة خارجية.
- الانتشار الجغرافي وتجزئة الصناعة.
- موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب ومواقع وكميات المخزون.
- الترتيبات مع العملاء الرئيسيين وموردي البضائع ومقدمي الخدمات المهمين، والترتيبات المتعلقة بالعمالة (بما في ذلك العقود مع النقابات العمالية، ومعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، وخيارات شراء الأسهم أو ترتيبات العلاوات التشجيعية، واللوائح الحكومية الخاصة بشؤون العمل).
- أنشطة البحث والتطوير والإنفاق عليها.
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

(ب) الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

- عمليات الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات التي تمت مؤخرا أو المخطط لتنفيذها.
- الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
- انشطة الاستثمارات الرأسمالية.
- الاستثمارات في المنشآت غير المجمعة، بما في ذلك الشراكات غير المسيطر عليها والمشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص غير المسيطر عليها.

(ج) التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

- هيكل الملكية في المنشآت التابعة والمنشآت الشقيقة الرئيسية، بما في ذلك الهياكل المجمعة وغير المجمعة.
- هيكل الدين وما يرتبط به من شروط بما في ذلك ترتيبات الإيجار وترتيبات التمويل التي لا تظهر في قائمة المركز المالي.
- المالكون المستفيدون (على سبيل المثال، السمعة والخبرة التجارية المحلية والأجنبية) والأطراف ذات العلاقة.

(د) استخدام الأدوات المالية المشتقة.

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

٦- المنشأة ذات الغرض الخاص يُشار إليها أحيانا بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص هي منشأة تؤسس عادة لغرض ضيق وواضح، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة أو صندوق أمانة، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية مستقلة. وتقوم غالبا المنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بنقل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة على سبيل المثال، كجزء من معاملة لغرض الاستبعاد تنطوي على أصول مالية، أو الحصول على حق استخدام أصولها، أو أداء الخدمات لها، فيما قد تقوم أطراف أخرى بتوفير التمويل للمنشأة ذات الغرض الخاص. ووفقا لما يشير إليه معيار المراجعة رقم (٥٥٠) ففي بعض الظروف، قد تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفا ذا علاقة بالمنشأة [٦٦].

٧- تحدد أطر القوائم المالية في الغالب حالات مفصلة ترقى إلى حد السيطرة، أو ظروف ينبغي بموجبها النظر في تجميع القوائم المالية مع المنشأة ذات الغرض الخاص. ويحتاج تفسير متطلبات تلك الأطر في الغالب إلى معرفة تفصيلية بالاتفاقيات ذات الصلة التي تدخل فيها المنشأة ذات الغرض الخاص.

[٦٦] معيار المراجعة رقم (٥٥٠) فقرة "أ/٧"

الملحق الثاني

(راجع الفقرات "١٢(و)"، "١٩(ج)"، "أ/٧"، "أ/٨"، "أ/٨٥"، "أ/٨٩")

فهم عوامل الخطر المتأصل

يقدم هذا الملحق المزيد من الشرح العوامل الخطر المتاصل، وأيضا للأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند فهم وتطبيق عوامل الخطر المتأصل عند التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها على مستوى التأكيدات.

عوامل الخطر المتأصل

١- عوامل الخطر المتأصل هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية احتواء التأكيدات، المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على تحريف سواء بسبب الغش أو الخطأ وذلك قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان، ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى ٧١ بقدر تأثيرها على الخطر المتأصل. وعند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة، وفقا للفقرتين "١٩(أ)" و"١٩(ب)"، يفهم مراقب الحسابات أيضا كيفية تأثير عوامل الخطر المتأصل على قابلية احتواء التأكيدات على تحريف عند إعداد القوائم المالية.

٢- تشمل عوامل الخطر المتأصل التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق والمشار إليها في هذه الفقرة بلفظ "المعلومات المطلوبة" ما يلي:

- التعقيد - ينشأ إما من طبيعة المعلومات أو من الطريقة التي تعد بها المعلومات المطلوبة، بما في ذلك عندما تكون آليات الإعداد بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. وقد ينشأ التعقيد، على سبيل المثال:
  - عند احتساب الخصومات المقدمة من الموردين لأنه قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان شروط تجارية مختلفة مبرمة مع العديد من الموردين المختلفين، أو شروط تجارية عديدة متداخلة مع بعضها وجميعها بعد ذات صلة عند احتساب الخصومات المستحقة أو
  - عندما تكون هناك العديد من مصادر البيانات المحتملة، مع اختلاف الخصائص المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، فإن معالجة البيانات تنطوي على خطوات عديدة متداخلة، ومن ثم تكون البيانات بطبيعتها أكثر صعوبة في التعرف عليها أو الوصول إليها أو فهمها أو معالجتها.
- عدم الموضوعية - ينشأ من المحدودية الملازمة للقدرة على إعداد المعلومات المطلوبة بطريقة موضوعية، بسبب محدودية توفر المعرفة أو المعلومات، فعلى سبيل المثال قد تكون الإدارة بحاجة إلى إجراء اختيار أو اجتهاد شخصي بشأن المنهج الذي من المناسب اتباعه في القوائم المالية وبشأن المعلومات الناتجة التي سيتم تضمينها في هذه القوائم. ونظرا لاختلاف المناهج المتبعة الإعداد المعلومات المطلوبة، فقد تنتج نتائج مختلفة من التطبيق السليم لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق. ومع تزايد المحدودية المحيطة بالمعرفة أو البيانات، يزداد كذلك عدم الموضوعية في الاجتهادات التي من الممكن أن يمارسها أفراد على قدر معقول من المعرفة والاستقلال، ويزداد التنوع في النواتج المحتملة لهذه الاجتهادات.
- التغير - ينتج من الأحداث أو الحالات التي تؤثر، بمرور الوقت على عمل المنشأة أو على الجوانب الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية أو غيرها من الجوانب الخاصة بالبيئة التي تعمل فيها المنشأة، عندما تنعكس آثار تلك الأحداث أو الحالات في المعلومات المطلوبة. وقد تقع مثل هذه الأحداث أو الحالات أثناء فترات القوائم المالية، أو فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد ينتج التغير من تطورات في متطلبات إطار التقارير المالية المطبق أو في المنشأة ونموذج أعمالها أو في البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ويمكن أن يؤثر مثل هذا التغير على افتراضات الإدارة واجتهاداتها، بما في ذلك ما يتعلق منها باختيار الإدارة للسياسات المحاسبية أو كيفية إجراء التقديرات المحاسبية أو كيفية تحديد ما يتعلق بها من إفصاحات.
- عدم التأكد - ينشأ عندما يتعذر إعداد المعلومات المطلوبة بالاستناد فقط إلى البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية التي يمكن التحقق من صحتها من خلال الملاحظة المباشرة. وفي هذه الظروف، قد يلزم اتباع منهج يستخدم المعرفة المتاحة لإعداد المعلومات باستخدام البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية القابلة للرصد، إلى أقصى حد ممكن، والاجتهادات المعقولة التي تدعمها أنسب البيانات المتاحة، عندما لا تكون كذلك. وبعد القيود على توفر المعرفة أو البيانات التي لا تقع في نطاق سيطرة الإدارة (مع مراعاة قيود التكلفة، عند الاقتضاء من مصادر عدم التأكد، ولا يمكن محو تأثيرها على إعداد المعلومات المطلوبة. فعلى سبيل المثال، ينشأ عدم التأكد المحيط بالتقدير عندما لا يمكن تحديد المبلغ النقدي المطلوب بدقة ولا يعلم ناتج التقدير قبل تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية.

- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر المتأصل- تنتج قابلية التعرض لتحيز الإدارة من الحالات التي تخلق تعرضا لإخفاق متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة في الحفاظ على حيادها أثناء إعداد المعلومات. ويقترن تحيز الإدارة في الغالب بحالات معينة من الممكن أن تكون سببا لعدم حفاظ الإدارة على حيادها عند ممارسة الاجتهاد مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل، مما قد يقضي إلى تحريف هام في المعلومات التي ستكون مغشوشة إذا كان التحريف متعمداً. وتشتمل مثل هذه المؤشرات على الدوافع أو الضغوط بقدر تأثيرها على الخطر المتأصل (على سبيل المثال، نتيجة دافع لتحقيق نتيجة مرجوة، مثل مستهدف أرباح مرجو أو نسبة رأسمال مرجوة، وفرصة عدم الحفاظ على الحياد، وتوضح الفقرات "أ/١" إلى "أ/٥ " من معيار المراجعة رقم (٢٤٠) العوامل ذات الصلة بقابلية التعرض للتحريف بسبب الغش في صورة القوائم المالية المغشوشة أو اختلاس الأصول.

٣- عندما يكون التعقيد أحد عوامل الخطر المتأصل، قد تكون هناك حاجة طبيعية لاتباع اليات أكثر تعقيدا عند إعداد المعلومات، ومثل هذه الآليات قد تكون بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. ونتيجة لذلك، فقد يتطلب تطبيقها مهارات أو معرفة متخصصة، وقد تتطلب استخدام أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة.

٤- عندما يزداد طابع عدم الموضوعية في اجتهاد الإدارة، قد تزداد أيضا قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة سواء بشكل غير متعمد أو متعمد. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإدارة مارست اجتهادا مهما عند إجراء التقديرات المحاسبية التي تم التعرف على وجود ارتفاع كبير في درجة عدم التأكد المحيطة بها، وقد تعكس الاستنتاجات المتعلقة بالطرق والبيانات والافتراضات تحيزا غير متعمد أو متعمدا من جانب الإدارة.

أمثلة لأحداث أو حالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر

٥- فيما يلي أمثلة للأحداث بما في ذلك المعاملات والحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية على مستوى القوائم المالية أو مستوى التأكيدات. ورغم أن الأمثلة المذكورة المصنفة حسب عوامل الخطر المتأصل تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والحالات فإن هذه الأحداث والحالات ليست جميعها ذات صلة بكل مهمة مراجعة وقائمة الأمثلة ليست بالضرورة أن تكون قائمة كاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والحالات حسب عوامل الخطر المتأصل التي قد يكون لها بالغ الأثر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر المتأصل، فإن أمثلة الأحداث والحالات من المرجح أيضا أن تخضع لعوامل الخطر المتأصل الأخرى، أو تتأثر بها، بدرجات متفاوتة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات
التعقيد	الجانب التنظيمي: • العمليات الخاضعة للتنظيم بدرجة عالية من التعقيد. نموذج الأعمال: • وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة. إطار التقارير المالية المطبق: • القياسات المحاسبية التي تتضمن آليات معقدة. المعاملات: • استخدام تمويل لا يظهر في قائمة المركز المالي، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة.
عدم الموضوعية	إطار التقارير المالية المطبق: • وجود مجموعة كبيرة من ضوابط القياس المحتملة للتقدير المحاسبي على سبيل المثال إثبات الإدارة للإهلاك أو دخل ومصروف أعمال الإنشاءات. • اختيار الإدارة الأسلوب أو نموذج تقييم لأصل غير متداول، مثل الاستثمار العقاري.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات
التغير	الظروف الاقتصادية: • العمليات في المناطق غير المستقرة اقتصاديا على سبيل المثال، البلدان التي تعاني عملتها من انخفاض كبير في قيمتها أو الاقتصاديات التي تعاني من تضخم مرتفع. الأسواق: • العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال التداول في العقود الآجلة. فقدان العملاء • القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك فقدان العملاء المهمين. نموذج الصناعة • التغيرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة. نموذج الأعمال: • التغيرات في سلسلة التوريد. • تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة. الجغرافيا: • التوسع إلى مواقع جديدة. هيكل المنشأة: • التغيرات في المنشأة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة الكبيرة، أو الأحداث الأخرى غير المعتادة. • المنشآت أو قطاعات الأعمال التي من المحتمل أن يتم بيعها. كفاءة الموارد البشرية • التغييرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين. تقنية المعلومات: • التغيرات في بيئة تقنية المعلومات. • تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالقوائم المالية. إطار التقارير المالية المطبق: • تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة. رأس المال: • القيود الجديدة على توفر رأس المال والائتمان الجانب التنظيمي: • شروع السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية في تحريات عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية. • أثر التشريعات الجديدة المتعلقة بحماية البيئة.
عدم التأكد:	إعداد التقارير: • الأحداث أو المعاملات التي تنطوي على عدم تأكد كبير محيط بالقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها. • الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر المتأصل	إعداد التقارير: • فرص الإدارة والموظفين للتورط في إعداد قوائم مالية مغشوشة، بما في ذلك إغفال أو حجب معلومات مهمة في الافصاحات. المعاملات: • المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. • وجود قدر كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة، بما في ذلك المعاملات فيما بين شركات المجموعة الواحدة والمعاملات ذات الإيرادات الكبيرة في نهاية الفترة. • المعاملات المسجلة بناء على نوايا الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين، والأصول التي سيتم بيعها، وتصنيف الأوراق المالية القابلة للتداول

الأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية:

- الافتقار إلى الموظفين الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة في مجال المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- أوجه القصور في الرقابة - ولاسيما في بيئة الرقابة وآلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة، وخصوصا أوجه القصور التي لم تقم الإدارة بمواجهتها.
- وجود تحريفات سابقة أو تاريخ سابق من الأخطاء أو وجود تعديلات بمبالغ كبيرة في نهاية الفترة.

الملحق الثالث

(راجع الفقرات "١٢(م)"، "٢١"-"٢٦"، "أ/٩٠"-"أ/١٨١")

فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشاة

١- يمكن النص على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشـاة في الأدلة الإرشـادية والنظم والنماذج الخاصـة بالسـياسـات والإجراءات، والمعلومات المدمجة فيها، وللأفراد تأثير على هذا النظام. ويتولى تطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشـأة الإدارة والمسـئولون عن الحوكمة والموظفون الآخرون بناء على هيكل المنشـأة. ويمكن تطبيق هذا النظام، بناء على قرارات الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو الموظفين الآخرين وفي سياق المتطلبات النظامية والتنظيمية على نموذج تشغيل المنشأة أو الهيكل القانوني، أو عليهما معا.

٢- يقدم هذا الملحق شـرحاً إضـافيا لمكونات نظم الرقابة الداخلية للمنشـأة، وعوامل محدودية هذا النظام الموضـحة في الفقرات "١٢(م)" و"٢١"-"٢٦" و"أ/٩٠"-"أ/١٨١" حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.

٣- يشـتمل نظام الرقابة الداخلية للمنشـاة على الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشـأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية. ويمكن أن يشـتمل أيضـا على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشـغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد القوائم المالية.

مثال:

يمكن أن تكون لأدوات الرقابة على الالتزام بالأنظمة واللوائح صـلة بالقوائم المالية عندما تكون أدوات الرقابة تلك ذات صلة بإعداد المنشأة للإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة في القوائم المالية.

مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بيئة الرقابة

٤- تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمسؤولين عن الحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، مما يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، وتوفر الأساس العام لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

٥- يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمسؤولين عن الحوكمة، إذ يتمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في معادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالقوائم المالية، والتي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة من حيث مشاركة المسؤولين عن الحوكمة فيها، بأمور مثل:

- استقلالهم عن الإدارة وقدرتهم على تقييم تصرفاتها.
- ما إذا كانوا يفهمون المعاملات التجارية للمنشأة.
- مدى تقييمهم لإعداد القوائم المالية وفقا لإطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك ما إذا كانت القوائم المالية تتضـمن إفصاحات كافية.

٦- تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

(أ) كيفية تنفيذ مسـؤوليات الإدارة، مثل وضـع ثقافة المنشـأة والحفاظ عليها والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية. لا يمكن لفاعلية أدوات الرقابة أن تعلو على النزاهة والقيم الاخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضع هذه الأدوات ويتولون ادارتها ومتابعتها. وتعد النزاهة والسـلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسـلوكية للمنشـأة أو مدونة قواعد سلوكها المهني. ونتاج كيفية الإبلاغ بهذه المعايير والمدونات على سبيل المثال، من خلال بيانات السياسات، وكيفية تعزيزها في الممارسـة العملية (على سـبيل المثال، من خلال تصـرفات الإدارة الرامية إلى محو أو التخفيف من الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى ارتكاب تصـرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية. وقد يشـمل الإبلاغ بسـياسـات المنشـأة الخاصـة بالنزاهة والقيم الأخلاقية إبلاغ الموظفين بالمعايير السـلوكية من خلال بيانات السياسات ومدونات قواعد السلوك وتقديم القدوة العملية.

(ب) عندما يكون المسئولون عن الحوكمة منفصلين عن الإدارة يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمسؤولين عن الحوكمة. ومن بين الاعتبارات المحتملة في هذا الشـأن ما إذا كان هناك عدد كاف من الأفراد مسـتقلين عن الإدارة ويتمتعون بالموضـوعية في إجراء التقييمات واتخاذ القرارات وكيفية قيام المسؤولين عن الحوكمة بتحديد مسؤوليات الإشـراف وتحملهم لها وما إذا كان المسئولون عن الحوكمة يتولون مسؤولية الإشراف على الادارة عند قيامها بتصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشاة ويتم النص على أهمية مسؤوليات المسؤولين عن الحوكمة في مدونة قواعد السلوك وفي

الأنظمة واللوائح الأخرى. أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لصالح المسئولين عن الحوكمة. ومن بين المسؤوليات الأخرى التي يتولاها المسئولون عن الحوكمة الإشراف على تصميم إجراءات الإبلاغ عن المخالفات، وعلى فاعليتها التشغيلية.

(ج) كيفية تحديد المنشأة للصلاحيات والمسؤوليات من أجل تحقيق أهدافها. قد يشمل هذا اعتبارات تتعلق بما يلي:

- الجوانب الرئيسية المتعلقة بالصلاحيات والمسؤوليات والتسلسل الإداري المناسب؛
- السياسات التي تتعلق بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات؛
- السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الموظفين يفهمون أهداف المنشأة، ويعرفون كيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، ويدركون الكيفية التي سيحاسبون بها والأمور التي سيحاسبون عليها.

(د) كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم، بما يتماشى مع أهدافها . يشمل هذا الطريقة التي تضمن بها المنشأة أن الأفراد يتمتعون بالمعرفة والخبرات اللازمة لانجاز مهام عملهم، مثل:

- معايير تعيين الأفراد الأكثر تأهيلا - مع التركيز على الخلفية العلمية والخبرة العملية السابقة، والانجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي.
- سياسات التدريب التي يتم من خلالها الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتوقعة، بما في ذلك ممارسات مثل الاستعانة بمعاهد التدريب وإقامة الندوات التي تشرح مستويات الأداء والسلوك المأمولة؛
- عمليات تقييم الأداء الدورية التي تثبت التزام المنشاة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.

(هـ) كيفية محاسبة المنشاة للأفراد على مسؤولياتهم لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي، على سبيل المثال:

- آليات الاتصال بالأفراد ومحاسبتهم على أداء مسؤوليات الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- تحديد مقاييس الأداء والحوافز والمكافأت للمسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك كيفية تقييم المقاييس والحفاظ على ملاءمتها؛
- كيفية تأثير الضغوط المرتبطة بتحقيق أهداف الرقابة على مسؤوليات الأفراد ومقاييس أدائهم؛
- كيفية ضبط سلوك الأفراد، عند اللزوم.

وسيختلف مدى مناسبة الأمور المذكورة أعلاه من منشأة الأخرى تبعا لحجم المنشاة وتعقيد هيكلها وطبيعة أنشطتها.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٧- ان آلية المنشاة لتقييم المخاطر هي آلية ذات طابع تكراري للتعرف على المخاطر وتحليلها بغية تحقيق أهداف المنشأة وهي تشكل الأساس لكيفية قيام الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها.

٨- الأغراض القوائم المالية، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تحديد الإدارة المخاطر الأعمال ذات الصلة باعداد القوائم المالية وفقا لإطار التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقييم احتمال حدوثها، والبت في التصرفات التي سيتم اتخاذها للاستجابة لها وإدارتها ونتائج تلك التصرفات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية أخذ المنشاة في حسبانها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تعرفها على التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وطريقة تحليلها.

٩- تشمل المخاطر ذات الصلة بالقوائم المالية الذي يمكن الاعتماد عليها الأحداث أو المعاملات أو الظروف الخارجية والداخلية، التي قد تحدث وتؤثر سلبا على قدرة المنشأة على إنشاء المعلومات المالية وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها بما ينسق مع تأكيدات الإدارة في القوائم المالية. وقد تقوم الإدارة بوضع خطط أو برامج أو تصرفات لمواجهة مخاطر معينة أو قد تقرر أن تتحمل خطرا معينا بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف مثل ما يلي:

- التغيرات في البيئة التشغيلية: يمكن للتغيرات في البيئة التنظيمية أو الاقتصادية أو التشغيلية أن تؤدي إلى تغيرات في الضغوط التنافسية وإلى مخاطر مختلفة تماماً.

- الموظفون الجدد: قد يكون للموظفين الجدد تركيز مختلف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أو فهم مختلف له.
- نظم المعلومات الجديدة أو المحدثة: يمكن للتغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات أن تغير الخطر المتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- النمو السريع: يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يشكل عبنا على أدوات الرقابة وأن يزيد من مخاطر تعطل أدوات الرقابة
- التقنيات الحديثة: قد يؤدي ادخال تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية أو نظم المعلومات إلى تغيير الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشاة
- نماذج العمل أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة: قد يترتب على دخول المنشأة في مجالات عمل أو معاملات لا تمتلك فيها سوى خبرة ضئيلة ظهور مخاطر جديدة مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية للمنشاة
- اعادة هيكلة الشركة: قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغييرات في مهام الاشراف والفصل في الواجبات مما قد يغير من الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشاة.
- التوسع في العمليات الأجنبية: ينطوي التوسع في العمليات الأجنبية أو الاستحواذ على هذه العمليات على مخاطر جديدة وفريدة في الغالب، قد تؤثر على الرقابة الداخلية، ومثال ذلك، زيادة أو تغير المخاطر الناجمة عن المعاملات بالعملات الأجنبية.
- الإصدارات المحاسبية الجديدة: قد يؤثر إقرار مبادئ محاسبية جديدة، أو تغيير القائم منها على المخاطر في إعداد القوائم المالية.
- استخدام تقنية المعلومات: المخاطر المرتبطة بما يلي:
  - الحفاظ على سلامة البيانات ومعالجة المعلومات أو
  - المخاطر التي تواجه استراتيجية عمل المنشأة والتي تنشأ إذا كانت استراتيجية تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة لا تدعم بصورة فعالة استراتيجية عمل المنشاة أو
  - التغيرات أو الأعطال في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة أو الدوران الوظيفي لموظفي تقنية المعلومات أو عدم قيام المنشاة بإجراء التحديثات الضرورية على بيئة تقنية المعلومات أو عدم إجراء هذه التحديثات في الوقت المناسب.

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

١٠- تعد آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية آلية مستمرة لتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية لديها، واتخاذ التصرفات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. ويمكن أن تتألف آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها من أنشطة دائمة أو تقييمات منفصلة يتم إجراؤها بشكل دوري أو من نهج يجمع بين كلا الأمرين. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة ويمكن أن تشتمل على أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة. ومن المرجح أن تتباين آلية المنشأة من حيث نطاقها ومعدل تكرارها بناء على تقييم المخاطر الذي تجريه المنشأة.

١١- تشتمل أهداف وظائف المراجعة الداخلية، ونطاق عملها في الغالب على أنشطة تهدف إلى تقييم أو متابعة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة[٦٧]. وقد تشتمل آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها على أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقييم المراجعين الداخليين لمدى التزام موظفي المبيعات بسياسات المنشأة المتعلقة بشروط عقود البيع، وإشراف الإدارة القانونية على الالتزام بالسياسات الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل الخاصة بالمنشأة. وتتم المتابعة أيضا للتأكد من استمرار عمل أدوات الرقابة بكفاءة على مدار الوقت. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن هناك متابعة للمطابقات بالكشوف البنكية، من حيث توقيتها ودقتها، فمن المرجح أن يتوقف الموظفون عن إعدادها.

١٢- يمكن أن تكون هناك أدوات رقابة الية أو يدوية، أو مزيج من كليهما، فيما يتعلق بالية المنشأة المتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتابع أدوات الرقابة الآلية الأساسية، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشاة ادوات رقابة الية لمتابعة الوصول إلى تقنية معينة وهذه الأدوات تقوم بانشاء تقارير الية عن الأنشطة غير المعتادة وترفعها إلى الإدارة، التي تتولى بدورها التحرى يدويا عن الحالات الشاذة التي تم التعرف عليها.

---

[٦٧] معيار المراجعة رقم (٦١٠)

١٣- عند التمييز بين نشاط المتابعة وأداة الرقابة فيما يتعلق بنظام المعلومات، تؤخذ في الحسبان التفاصيل الأساسية للنشاط خاصة عندما ينطوي النشاط على مستوى معين من الاستعراض الاشرافي ولا تصنف الاستعراضات الإشرافية، تلقائيا. على أنها أنشطة متابعة، فتصنيف استعراض ما على أنه أداة رقابة تتعلق بنظام المعلومات أو على أنه نشاط متابعة يمكن أن يكون أمرا خاضعا للحكم الشخصي فعلى سبيل المثال المقصد من تطبيق أداة رقابة شهرية على اكتمال المعلومات سيكون اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، فيما سيبحث نشاط المتابعة في أسباب حدوث الأخطاء وسيوكل إلى الإدارة مسؤولية إصلاح الآلية المنع حدوث الأخطاء في المستقبل، وبعبارة أخرى بسيطة، تستجيب أداة الرقابة التي تتعلق بنظام المعلومات إلى خطر معين في حين أن نشاط المتابعة يقيم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل على النحو المنشود داخل كلا من المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة.

١٤- قد تتضمن أنشطة المتابعة استخدام معلومات يتم الحصول عليها من الاتصالات المستلمة من أطراف خارجية، والتي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. فالعملاء يؤيدون ضمنا بيانات الفواتير عن طريق قيامهم بالدفع أو أنهم يشتكون من تلك المصاريف وإضافة لذلك، قد تتواصل السلطات التنظيمية مع المنشأة بشأن الأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية مثل الاتصالات المتعلقة بالفحوصات التي تجريها الهيئات التنظيمية للقطاع المصرفي. وقد تأخذ الإدارة في حسبانها أيضاً، عند تنفيذ أنشطة المتابعة، أي اتصالات ترد من مراقبين الحسابات فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

نظام المعلومات والاتصالات

١٥- يتألف نظام المعلومات ذو الصلة بإعداد القوائم المالية من أنشطة وسياسات وسجلات محاسبية وأخرى داعمة، تهدف إلى ما يلي:

- إنشاء معاملات المنشأة وتسجيلها ومعالجتها إضافة إلى جمع المعلومات، ومعالجتها والإفصاح عنها، فيما يتعلق بالأحداث والحالات بخلاف المعاملات وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها
- حل المعالجة غير الصحيحة للمعاملات، على سبيل المثال الملفات الآلية المعلقة والإجراءات المتبعة لانهاء البنود المعلقة في الوقت المناسب؛
- معالجة حالات تجاوز النظام أو تخطي أدوات الرقابة والمحاسبة عنها؛
- دمج المعلومات التابعة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام على سبيل المثال، نقل المعاملات المتراكمة من دفتر الأستاذ المساعد)؛
- جمع المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، ومعالجة هذه المعلومات التي تتعلق بأحداث وحالات، بخلاف المعاملات مثل إهلاك الأصول واستهلاكها والتغيرات في إمكانية استرداد الأصول
- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب إطار التقارير المالية المطبق يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها. وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

١٦- تشمل اليات عمل المنشأة الأنشطة التي تهدف إلى ما يلي:

- تطوير منتجات وخدمات المنشاة وشرائها وانتاجها وبيعها وتوزيعها؛
- ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية ومعلومات القوائم المالية.
- وينتج عن اليات العمل معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات.

١٧- توثر جودة المعلومات في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطتها والرقابة عليها وفي قدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.

١٨- قد يأخذ الاتصال الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالقوائم المالية والمذكرات. ويمكن أيضا إجراء الاتصال الكترونيا وشفهيا ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.

١٩- ينطوي قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالقوائم المالية على توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ذي الصلة بالقوائم المالية. وقد يشتمل ذلك على أمور مثل مدى فهم الموظفين لوجه تعلق أنشطتهم في نظام المعلومات بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة.

أنشطة الرقابة

٢٠- يتم التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة وفقًا للفقرة "٢٦". وتشمل أدوات الرقابة تلك الادوات على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وكلتاهما يمكن أن تكونا ذات طبيعة يدوية أو آلية. وكلما زادت أدوات الرقابة الآلية، أو أدوات الرقابة التي تنطوي على جوانب آلية، والتي تستخدمها الإدارة أو تعتمد عليها فيما يتعلق بقوائمها المالية، زادت الأهمية التي يمكن أن يكتسبها قيام المنشأة بتطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات. التي تتصدى لاستمرار عمل الجوانب الآلية في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ويمكن أن تتعلق أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة بما يلي:

- الاعتماد والموافقات: يؤكد الاعتماد صحة المعاملة أي إنه يقر بأن حدثا اقتصاديا فعليا يقع ضمن نطاق سياسة المنشاة. ويأخذ الاعتماد عادة شكل الموافقة من مستوى إداري أعلى أو شكل المصادقة وتحديد ما إذا كانت المعاملة تعد صحيحة. فعلى سبيل المثال، يعتمد المشرف تقرير المصروفات بعد مراجعة ما إذا كانت المصروفات تبدو معقولة وفي نطاق سياسة المنشاة، ومن أمثلة الموافقة الآلية ما يكون عندما تتم مقارنة تكلفة الوحدة في إحدى الفواتير، آلياً بتكلفة الوحدة في أمر الشراء في الصلة ضمن مستوى مسموح به محدد مسبقا. ويتم تلقائيا اعتماد الفواتير التي في حدود المستوى المسموح به ليتم دفعها أما الفواتير التي تتجاوز ذلك المستوى، فيتم إرسالها للمزيد من التحقق.
- المطابقات - المطابقات هي مقارنة بين عنصرين أو أكثر من عناصر البيانات. وفي حالة التعرف على وجود اختلافات، يتم اتخاذ إجراء لجعل البيانات متفقة مع بعضها. وتتصدى المطابقات عادة لاكتمال أو دقة معالجة المعاملات.
- عمليات التحقق - في عمليات التحقق يتم مقارنة بندين أو أكثر مع بعضهما أو مقارنة بند مع سياسة، ومن المرجح أن تنطوي هذه العمليات على اجراء متابعة عندما لا يتطابق البندان أو لا يتسق البند مع السياسة. وتتصدى عمليات التحقق عادة لاكتمال أو دقة أو صحة معالجة المعاملات.
- أدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتصدى لحماية الأصول من الوصول أو الاقتناء أو الاستخدام أو التصرف غير المصرح به والتي تشمل ما يلي:
  - الأمن المادي للأصول، بما في ذلك تدابير الوقاية الكافية، مثل توفير وسائل الحماية على الوصول إلى الأصول والسجلات.
  - التصريح بالوصول إلى برامج الحاسب وملفات البيانات (أي الوصول المنطقي).
  - الجرد الدوري والمقارنة بالمبالغ الموضحة في سجلات الرقابة على سبيل المثال، مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية).

ويعتمد مدى اعتبار أدوات الرقابة المادية التي تهدف إلى منع سرقة الأصول ذات صلة بإمكانية الاعتماد على إعداد القوائم المالية على الظروف كما هو الحال عندما تكون الأصول معرضة إلى حد كبير للاختلاس.

- الفصل في الاختصاصات إسناد مسؤوليات التصريح بإجراء المعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول إلى أفراد مختلفين. ويهدف الفصل في الاختصاصات إلى الحد من فرص السماح لأي شخص بارتكاب خطأ أو غش ثم الخفائه خلال المسار الطبيعي لتنفيذ واجبات عمله.

فعلى سبيل المثال، المدير الذي يصرح بالمبيعات الأجلة لا يكون مسؤولاً عن حفظ السجلات الخاصة بالمبالغ مستحقة التحصيل أو عن التعامل مع المقبوضات النقدية. فإذا كان هناك شخص واحد يستطيع تنفيذ جميع هذه الأنشطة، فإنه قد يقوم على سبيل المثال بإنشاء عملية بيع وهمية قد لا يتم اكتشافها. وبالمثل، ينبغي ألا يكون المندوبي المبيعات القدرة على تعديل ملفات أسعار المنتجات أو نسب العمولات.

وفي بعض الأحيان، لا يكون الفصل في الواجبات عمليا أو فعالاً من حيث التكلفة أو ذا جدوى. فعلى سبيل المثال، قد تفتقر المنشآت الصغيرة والأقل تعقيداً إلى الموارد الكافية لتحقيق الفصل المثالي، وقد يترتب على تعيين المزيد من الموظفين تكاليف باهظة. وفي هذه الحالات، يمكن أن تضع الإدارة أدوات رقابة بديلة. وفي المثال المذكور أعلاه، إذا كان مندوب المبيعات يستطيع تعديل ملفات أسعار المنتجات يمكن تطبيق نشاط رقابة لغرض الاكتشاف يوجب على موظفين ليست لهم صلة بوظيفة المبيعات أن يراجعوا بشكل دوري ما إذا كان مندوب المبيعات قد قام بتغيير الأسعار والظروف التي تم فيها ذلك.

٢١- قد تعتمد أدوات رقابة معينة على وجود أدوات رقابة إشرافية مناسبة يتم وضعها من قبل الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة فعلى سبيل المثال، يمكن التفويض بتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بمنح الاعتماد وفقا لإرشادات مستقرة، مثل ضوابط الاستثمار التي يضعها المسئولون عن الحوكمة، وفي حالات أخرى قد تتطلب المعاملات غير الروتينية مثل

عمليات الاستحواذ الكبيرة أو تصفية الاستثمارات الحصول على اعتماد خاص رفيع المستوى بما في ذلك في بعض الحالات الاعتماد من المساهمين.

محدودية الرقابة الداخلية

٢٢- ان نظام الرقابة الداخلية للمنشاة، مهما بلغت فاعليته لن يوفر للمنشأة إلا تأكيدا معقولاً عن تحقيق أهداف القوائم المالية للمنشـــاة وتناثر احتمالية تحقيق تلك الأهداف بالمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية، ويعود ذلك إلى حقيقة أن الاجتهاد البشـري في اتخاذ القرارات قد تشـوبه العيوب وأن نظام الرقابة الداخلية للمنشـأة قد يتعطل بسـبب خطأ بشـري. فعلى سـبيل المثال. قد يحدث خطأ في تصـميم أداة رقابة، أو خطأ عند تغييرها. وبالمثل، قد لا يكون عمل أداة الرقابة فعالاً، كما في حالة عدم الفاعلية في اســتخدام المعلومات المعدة لأغراض نظام الرقابة الداخلية (على ســبيل المثال، تقرير الاستثناءات) بسبب عدم فهم الشخص المسؤول عن فحص المعلومات للغرض المعدة له هذه المعلومات أو فشله في اتخاذ التصرف المناسب.

٢٣- إضـافة لما سـبق، يمكن التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ بين شـخصـين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة الأدوات الرقابة بشكل غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد تدخل الإدارة في اتفاقات جانبية مع العملاء تغير من خلالها شروط وأحكام عقود البيع المتعارف عليها لدى المنشـأة، مما قد يؤدى إلى إثبات الإيرادات بشـكل غير سـليم. وقد يتم أيضـا تجاوز أو إيقاف عمليات التدقيق التحريري في أحد تطبيقات تقنية المعلومات، والمصـــممة لتحديد المعاملات التي تتجاوز حدودا ائتمانية معينة والإبلاغ عنها.

٢٤- وعلاوة على ذلك، فعند تصـــميم وتطبيق أدوات الرقابة، قد تجتهد الإدارة في طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تختار تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار تحملها.

الملحق الرابع

(راجع الفقرات "١٤(أ)"، "٢٤(أ)(٢)"، "أ/٢٥"-"أ/٢٨"، "أ/١١٨")

اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

يوفر هذا الملحق اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، عند وجود مثل هذه الوظيفة.

أهداف وظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملها

١- تختلف أهداف وظيفة المراجعة الداخلية، ونطاق عملها وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومساءلتها، اختلافا كبيرا وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال. وقد يتم النص على تلك الأمور في لائحة عمل المراجعة الداخلية أو في نطاق اختصاصها.

٢- قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقييم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمسئولين عن الحوكمة بشأن تصميم وفاعلية إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة. قد تؤدى وظيفة المراجعة الداخلية دورا مهما في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقييم الجانب الاقتصادي للعمليات وكفاءتها وفاعليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالقوائم المالية للمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

٣- إذا كانت المنشأة تحتوى على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة قد يوفر معلومات تفيد مراقب الحسابات في التوصل إلى فهم للمنشاة وبيئتها، وإطار التقارير المالية المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشاة، وفي التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات، وحتى تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بعملها، فمن المرجح أن تكون قد كونت فكرة عن عمليات المنشاة ومخاطر أعمالها، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استنادا إلى عملها، مثل التعرف على أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تسهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها أو إطار التقارير المالية المطبق أو نظام الرقابة الداخلية للمنشاة أو تقييمات مراقب الحسابات للمخاطر أو جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتلك الاستفسارات سواء كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها. ومن بين الاستفسارات التي قد تكون لها أهمية خاصة الاستفسارات عن الأمور التي أثارتها وظيفة المراجعة الداخلية مع المسؤولين عن الحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقتها الوظيفة.

٤- إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي ومراجعة القوائم المالية، استنادا إلى الردود على استفسارات مراقب الحسابات، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب أن يطلع على التقارير ذات العلاقة التي أعدتها وظيفة المراجعة الداخلية. ومن أمثلة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية التي قد تكون ذات صلة المستندات والتقارير المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط التي أعدت للعرض على الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة والتي تصف نتائج الاختبارات التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.

٥- إضافة إلى ما سبق، ووفقا لمعيار المراجعة رقم (٢٤٠) [٦٨]، فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات لمراقب الحسابات بشأن أي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، فعلى مراقب الحسابات أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تعرفه على خطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش.

٦- الأفراد المعنيون في وظيفة المراجعة الداخلية الذين يتم الاستفسار منهم هم من تتوفر لديهم، بحسب حكم مراقب الحسابات المعرفة والخبرة والسلطة المناسبة، مثل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، أو الأفراد الآخرين في هذه الوظيفة بحسب الظروف. وقد يرى مراقب الحسابات أيضا أنه من المناسب عقد لقاءات دورية مع هؤلاء الأفراد.

اخذ وظيفة المراجعة الداخلية في الحسبان عند فهم بيئة الرقابة

٧- عند فهم بيئة الرقابة، قد ينظر مراقب الحسابات أيضا في كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية بشأن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها فيما يتصل بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الاستجابات قد تم تطبيقها والكيفية التي تم تطبيقها بها، وما إذا كان قد تم تقييمها لاحقا من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

---

[٦٨] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "١٩"

فهم الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٨- إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وانشطة التأكيد التي تمارسها تتعلق بالقوائم المالية للمنشأة. فقد يكون بمقدور مراقب الحسابات أيضا الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة أو تخفيض مداها، التي سيقوم مراقب الحسابات بتنفيذها مباشرة للحصول على أدلة المراجعة وتزيد احتمالية قدرة المراقبين على الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة عندما يتضح على سبيل المثال استنادا إلى الخبرة من عمليات المراجعة السابقة أو إجراءات مراقب الحسابات بشأن تقييم المخاطر، أن المنشأة لديها وظيفة مراجعة داخلية تحصل على ما هو مناسب وكاف من الموارد مقارنة بتعقيد المنشأة وطبيعة عملياتها، وتربطها علاقة بالمسئولين عن الحوكمة تنطوي على تقديم تقارير مباشرة لهم.

٩- إذا كان مراقب الحسابات استنادا إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تخفيض مداها، فعندئذ يطبق معيار المراجعة (٦١٠).

١٠- وفقا لما تمت مناقشته باستفاضة في معيار المراجعة (٦١٠)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى الخاصة بالمتابعة والتي قد تكون ذات صلة بالقوائم المالية، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة التي تهدف إلى الإسهام في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

١١- يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من المهمة، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال المهمة، أن يسهل التبادل الفعال للمعلومات. ويؤسس ذلك لبيئة يمكن فيها إعلام مراقب الحسابات بالأمور المهمة التي قد تنمو إلى علم وظيفة المراجعة الداخلية، عندما يكون من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل مراقب الحسابات ويناقش معيار المراجعة (٢٠٠) أهمية قيام مراقب الحسابات بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني ٧٥، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وبناء عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال المهمة فرصا للمراجعين الداخليين للفت انتباه مراقب الحسابات لمثل تلك المعلومات. ومن ثم يكون بمقدور مراقب الحسابات أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها.

الملحق الخامس

(راجع: الفقرات "٢٥(أ)"، "٢٦(ب)-(ج)"، "أ/٩٤"، "أ/١٦٦"-أ/١٧٢)

اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

يحتوي هذا الملحق على أمور إضافية يمكن أن يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام الرقابة الداخلية لديها.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية لديها

١- يحتوي نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة على عناصر يدوية واخرى الية وأي أدوات رقابة وموارد أخرى يدوية والية يتم استخدامها في نظام الرقابة الداخلية للمنشاة، ويختلف مزيج العناصر اليدوية والآلية التي تستخدمها المنشأة حسب طبيعة استخدام المنشأة لتقنية المعلومات ومدى التعقيد في ذلك الاستخدام ويؤثر استخدام المنشاة لتقنية المعلومات على الطريقة التي تتم بها معالجة المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقا لإطار التقارير المالية المطبق، وطريقة تخزينها والإبلاغ بها، مما يؤثر على طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشاة وطريقة تطبيقه. ويمكن أن يستخدم كل مكون في نظام الرقابة الداخلية تقنية المعلومات المدى معين.

وبشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على نظام الرقابة الداخلية للمنشاة عن طريق تمكين المنشأة من القيام بما يلي: التطبيق المنسق لقواعد العمل المحددة سلفا وتنفيذ العمليات الحسابية المعقدة عند معالجة أحجام كبيرة من المعاملات أو البيانات؛

- تحسين توقيت إصدار المعلومات وإتاحتها ودقتها؛
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات؛
- تعزيز القدرة على متابعة أداء انشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها؛
- الحد من خطر التحايل على أدوات الرقابة؛
- تعزيز القدرة على تحقيق الفصل الفعال في الواجبات عن طريق تطبيق أدوات رقابة أمنية في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم التشغيل.

٢- تعد خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات صلة بتعرف مراقب الحسابات على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، وبإجراءات المراجعة الإضافية المبنية على ذلك. وقد تكون أدوات الرقابة اليدوية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية، لأنه لا يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بسهولة كما إنها أقل عرضة للأخطاء والغلطات البسيطة. وقد تكون أدوات الرقابة الآلية أكثر فاعلية من أدوات الرقابة اليدوية في الظروف الآتية:

- المعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها من خلال الوسائل الآلية منع، أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها.
- أدوات الرقابة التي يمكن فيها تصميم طرق خاصة وتشغيلها آليا على نحو ملائم لتطبيق الرقابة.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات (راجع الفقرة "٢٥(أ)")

٣- قد يشتمل نظام معلومات المنشأة على استخدام عناصر يدوية وآلية، وهو ما يؤثر أيضا على طريقة إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وعلى وجه الخصوص، يمكن إنفاذ الإجراءات الخاصة بإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة، ومن خلال طريقة تكوين المنشأة لتلك التطبيقات. ويمكن أيضا أن تحل السجلات التي في صورة معلومات رقمية محل السجلات التي في صورة مستندات ورقية، أو يمكن أن تقوم باستكمالها.

٤- عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات يقوم مراقب الحسابات بتجميع المعلومات عن طبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة، وأيضا عن تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لها. ويحتوي الجدول التالي على أمثلة للأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات، ويشتمل الجدول كذلك على أمثلة للخصائص النموذجية لبيئات تقنية المعلومات بناء على تعقيد تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في نظام معلومات المنشأة، ومع ذلك، فإن هذه الخصائص في خصائص إرشادية وقد تختلف بناء على طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة التي تستخدمها المنشأة.

امثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ

	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشاة)
• المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.			أو خارجين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)
• الأمور المتعلقة بمدى الطابع الآلي للبيانات ومدى استخدامها			
• مدى الاجراءات الآلية الخاصة بالمعالجة، ومدى تعقيد تلك الإجراءات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك معالجات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق.	غير منطبق	غير منطبق	إجراءات آلية موسعة غالباً ما تكون معقدة
• مدى اعتماد المنشأة على التقارير التي من انتاج النظام عند معالجة المعلومات	منطق بسيط لإعداد التقارير الآلية	منطق بسيط الاعداد التقرير الآلية ذات الصلة	منطق معقد لإعداد التقارير الآلية؛ برمجيات كتابة التقارير
• كيفية ادخال البيانات (أي إدخال يدوي أو إدخال بواسطة العميل أو المورد أو رفع ملفات)	طرق يدوية لإدخال البيانات	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات الاتصال المعقدة
• الطرق التي تسهل بها تقنية المعلومات الاتصال بين التطبيقات أو قواعد البيانات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات داخليا وخارجيا حسب الاقتضاء، من خلال واجهات الاتصال بين النظم.	لا توجد واجهات اتصال آلية (طرق إدخال يدوية فقط)	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال المعقدة
• حجم وتعقيد البيانات التي في صورة رقمية والتي يتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات، بما في ذلك ما اذا كانت السجلات المحاسبية أو المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة يمكن التحقق يدويا من صحتها، وتكون البيانات متاحة محليا	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة	بيانات كبيرة الحجم أو بيانات معقدة؛ قواعد البيانات؛ استخدام مقدمي خدمات تقنية معلومات داخليين أو خارجين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)
الأمور المتعلقة بتطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات			
• نوع التطبيق على سبيل المثال، تطبيق تجاري بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة، أو تطبيق بخيارات تخصيص كبيرة أو على درجة عالية من التكامل ربما يكون قد تم شراؤه وتخصيصه، أو تم تطويره داخل المنشأة).	تطبيق تم شراؤه بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة	تطبيق تم شراؤه أو تطبيقات بسيطة قديمة أو قليلة التكلفة لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة	تطبيقات مطورة على نحو مخصص أو تطبيقات أكثر تعقيداً التخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص كبيرة
• مدى التعقيد في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات	حل صغير قائم على كمبيوتر محمول صغير أو خادم عميل	حاسب مركزي متطور ومستقر، خادم عميل صغير أو بسيط، برمجيات مثل سحابة خدمات الكترونية	حاسب مركزي معقد خادم عميل كبير أو معقد تطبيقات على شبكة الويب، بنية تحتية مثل سحابة خدمات الكترونية

	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)
• المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.			أو خارجين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)
• ما إذا كانت هناك استضافة من طرف ثالث لخدمات تقنية المعلومات أو إسناد خارجي لها.	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة الكترونية)	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفو ومتطور وموثوق (على سبيل المثال مقدم خدمات سحابة الكترونية)	مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق فيما يخص الحصول على تطبيقات معينة ومقدم خدمات جديد أو ناشئ فيما يخص التطبيقات الأخرى
• ما إذا كانت المنشأة تستخدم تقنيات ناشئة تؤثر على تقريرها المالي	لا يوجد استخدام لتقنيات ناشئة	استخدام محدود للتقنيات الناشئة في بعض التطبيقات	استخدام متنوع للتقنيات الناشئة عبر مختلف النظم الأساسية.
الأمور المتعلقة بآليات تقنية المعلومات:			
• الموظفون المشاركون في الحفاظ على بيئة تقنية المعلومات (العدد ومستوى المهارات لموارد دعم تقنية المعلومات التي تدير أمن بيئة تقنية المعلومات والتغييرات التي تتم فيها).	عدد قليل من الموظفين الذين يحظون بمعرفة تقنية تقتصر على إجراء الترقيات التي يوفرها المورد وإدارة الوصول	عدد محدود من الموظفين الذين يتمتعون بمهارات في تقنية المعلومات / المتخصصين في تقنية مهارات المعلومات	إدارة متخصصة في تقنية المعلومات تضم موظفين اصحاب مهارات، بما في ذلك البرمجة
• مدى تعقيد آليات إدارة حقوق الوصول	فرد واحد له حق الوصول الإداري ويدير حقوق الوصول	عدد قليل من الأفراد لهم حق الوصول الإداري ويديرون حقوق الوصول	آليات معقدة يتولى إدارتها إدارة تقنية المعلومات التي تحدد حقوق الوصول
• مدى التعقيد في أمن بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك قابلية تعرض تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات للمخاطر الالكترونية ولا سيما عندما تكون هناك معاملات قائمة على الويب أو معاملات تنطوي على واجهات اتصال خارجية.	وصول بسيط من داخل مقر المنشأة بدون وجود أي عناصر خارجية على شبكة الويب	بعض التطبيقات القائمة على الويب، بتدابير أمنية بسيطة في الأساس ومستندة إلى الأدوار الوظيفية	نظم أساسية متعددة يمكن الوصول إليها من خلال شبكة الويب وذات نماذج أمنية معقدة
• ما إذا كانت قد طرأت تغييرات برمجية على الطريقة التي يتم بها معالجة المعلومات، ومدى هذه التغييرات خلال الفترة.	برمجيات تجارية بدون تثبيت أية شفرة مصدرية	بعض التطبيقات التجارية التي تكون بدون أية شفرة مصدرية وتطبيقات متطورة أخرى بعدد صغير من التغييرات أو بتغييرات بسيطة؛ المراحل التقليدية لتطوير الأنظمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام
• مدى التغيير داخل بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، جوانب جديدة في بيئة تقنية المعلومات أو تغييرات مهمة في تطبيقات تقنية المعلومات أو البنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات).	تغييرات تقتصر على ترقيات إصدارات البرمجيات التجارية	تغييرات تتألف من ترقيات البرمجيات التجارية أو ترقيات لإصدارات برامج تخطيط موارد المنشأة أو تحسينات للبرمجيات القديمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام، وتخصيص كبير لبرامج تخطيط موارد المنشأة

	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشاة)
• المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.			أو خارجين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)
• ما إذا كان قد حدث تحويل كبير في البيانات خلال الفترة، وإذا كان الأمر كذلك، فطبيعة وأهمية التغييرات والطريقة التي تم بها التحويل	ترقيات البرمجيات التي يوفرها المورد؛ ولا يتم تحويل البيانات نتيجة الترقيات	ترقيات طفيفة لإصدارات البرمجيات التجارية مع إجراء تحويل في بيانات محدودة	ترقيات كبيرة للإصدارات، طرح جديد، تغيير النظام الأساسي

التقنيات الناشئة

٥- يمكن أن تستخدم المنشآت تقنيات ناشئة (على سبيل المثال، سلسلة الكتل أو الروبوتات أو الذكاء الاصطناعي) لأن هذه التقنيات قد توفر فرصاً خاصة لزيادة الكفاءة التشغيلية أو تعزيز عملية إعداد القوائم المالية وعندما يتم استخدام هذه التقنيات الناشئة في نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية، يمكن أن يقوم مراقب الحسابات بتضمين هذه التقنيات في تعرفه على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ورغم أن التقنيات الناشئة يمكن أن ينظر إليها على أنها أكثر تطوراً وأكثر تعقيداً مقارنة بالتقنيات القائمة، فإن مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها وفقًا للفقرة "٢٦(ب)-(ج)" تظل كما هي دون تغيير.

اعتبارات التوسع

٦- يمكن التوصل بصورة أكثر سهولة إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة الأقل تعقيدا التي تستخدم برمجيات تجارية وعندما لا يكون بمقدور المنشاة الوصول إلى الشفرة الأساسية لإجراء أي تغييرات برمجية، وقد لا يتوفر لدى مثل هذا المنشات موارد متخصصة في تقنية معلومات ولكن قد يكون لديها شخص مسند إليه دور إداري لغرض منح الموظفين حقوق الوصول أو تثبيت التحديثات التي يوفرها المورد التطبيقات تقنية المعلومات. وفيما يلي بعض الأمور الخاصة التي من الممكن أن ينظر فيها مراقب الحسابات عند فهم الطبيعة الخاصة بحزمة برمجيات المحاسبة التجارية التي قد تكون تطبيق تقنية المعلومات الوحيد الذي تستخدمه المنشأة الأقل تعقيدا في نظام معلوماتها:

- مدى استقرار أداء البرمجيات ومدى شهرتها بأنه يمكن الاعتماد عليها؛
- مدى إمكانية أن تقوم المنشأة بتعديل الشفرة الأساسية للبرمجيات لتضمين وحدات نمطية إضافية أي وظائف إضافية في البرمجيات الأساسية، أو أن تجري تغييرات مباشرة في البيانات؛
- طبيعة ومدى التعديلات التي تم إدخالها على البرمجيات. رغم أن المنشاة قد لا يكون بمقدورها تعديل الشفرة الأساسية للبرمجيات، فإن العديد من حزم البرمجيات تتيح إجراء تكوينات على سبيل المثال، تحديد أو تعديل المؤشرات القياسية لإعداد التقارير). ولا يستلزم هذا في العادة إجراء تعديلات على الشفرة الأساسية ولكن يمكن أن ينظر مراقب الحسابات في مدى قدرة المنشأة على تكوين البرمجيات عندما ينظر في اكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها البرمجيات والتي تستخدم على أنها أدلة مراجعة؛
- مدى إمكانية الوصول بشكل مباشر إلى البيانات المتعلقة بإعداد القوائم المالية أي الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات بدون استخدام تطبيق تقنية المعلومات وحجم البيانات التي تتم معالجتها. كلما زاد حجم البيانات زادت احتمالية حاجة المنشأة إلى أدوات الرقابة التي تحافظ على سلامة البيانات، والتي قد يكون من بينها أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تراقب الوصول غير المصرح به والتغييرات في البيانات.

٧- يمكن أن تشتمل بيئات تقنية المعلومات المعقدة على تطبيقات تقنية معلومات على درجة عالية من التخصيص أو التكامل وبالتالي يمكن أن تتطلب المزيد من الجهد لفهمها. ويمكن أن تكون الآليات أو تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بالقوائم المالية متكاملة مع تطبيقات تقنية معلومات أخرى. ويمكن أن ينطوي هذا التكامل على تطبيقات تقنية المعلومات التي يتم استخدامها في العمليات التجارية للمنشأة والتي توفر المعلومات لتطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات الخاص بالمنشأة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن تكون بعض تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في العمليات التجارية للمنشأة ذات صلة باعداد القوائم المالية. ويمكن أن تتطلب بيئات تقنية المعلومات المعقدة وجود إدارات متخصصة في تقنية المعلومات لديها آليات تقنية معلومات مهيكلة يدعمها موظفون يحظون بمهارات في تطوير البرمجيات والحفاظ على بيئة تقنية المعلومات. وفي

حالات أخرى، يمكن أن تستعين المنشأة بمقدمي خدمات داخليين أو خارجيين لإدارة جوانب معينة، أو إدارة اليات تقنية معلومات معينة، في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها على سبيل المثال خدمات الاستضافة لدى طرف ثالث.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

٨- من خلال فهم طبيعة وتعقيد بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى أدوات الرقابة على معالجة المعلومات يمكن أن يحدد مراقب الحسابات تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشاة من أجل معالجة المعلومات المالية بدقة والحفاظ على سلامتها، ويمكن أن يكون للتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة تأثير على قرار مراقب الحسابات باختبار أدوات الرقابة الآلية ضمن تطبيقات تقنية المعلومات تلك، بافتراض أن أدوات الرقابة الآلية تلك تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم التعرف عليها. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة لا تعتمد على تطبيق. معين من تطبيقات تقنية المعلومات، فمن غير المرجح أن تكون أدوات الرقابة الآلية ضمن ذلك التطبيق مناسبة أو دقيقة بما فيه الكفاية لأغراض اختبارات الفاعلية التشغيلية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تشتمل أدوات الرقابة الآلية التي قد يتم التعرف عليها وفقًا للفقرة "٢٦(ب)" على أدوات الرقابة الآلية على العمليات الحسابية أو المدخلات وعلى المعالجة والمخرجات، مثل إجراء مطابقة ثلاثية لأوامر الشراء ووثائق الشحن الخاصة بالموردين وفواتير الموردين. وعندما يتعرف مراقب الحسابات على أدوات الرقابة الآلية ويحدد من خلال فهمه لبيئة تقنية المعلومات أن المنشاة تعتمد على تطبيق تقنية المعلومات الذي يشتمل على أدوات الرقابة الآلية تلك، فالأرجح عندئذ أن مراقب الحسابات قد يحدد تطبيق تقنية المعلومات على أنه تطبيق يخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

٩- عند النظر فيما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات التي تعرف مراقب الحسابات على أدوات رقابة آلية فيما يخضعها تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المرجح أن ينظر مراقب الحسابات فيما إذا كان للمنشأة وصول وفي مدى هذا الوصول إلى الشفرة الأساسية التي تمكن الإدارة من إجراء تغييرات برمجية على أدوات الرقابة تلك أو على تطبيقات تقنية المعلومات. ومن بين الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن تكون أيضاً ذات صلة مدى قيام المنشأة بإجراء تغييرات برامجية أو تغييرات في التكوين ومدى الطابع الرسمي لآليات تقنية المعلومات المطبقة على تلك التغييرات. ومن المرجح أن ينظر مراقب الحسابات أيضا في خطر الوصول غير المناسب إلى البيانات أو التغييرات غير المناسبة فيها.

١٠- على سبيل المثال، يمكن أن يكون من بين التقارير التي من إنتاج النظام والتي قد يميل مراقب الحسابات إلى استخدامها على أنها أدلة مراجعة تقارير تقادم المبالغ المستحقة التحصيل أو تقرير تقييم المخزون وفيما يخص مثل هذه التقارير، يمكن أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة عن اكتمالها ودقتها عن طريق إجراء اختبارات موضوعية المدخلات التقرير ومخرجاته. وفي حالات أخرى، يمكن أن يخطط مراقب الحسابات لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على إعداد التقرير والحفاظ عليه، وفي هذه الحالة من المرجح أن يكون تطبيق تقنية المعلومات الذي تم إنتاج التقرير منه خاضعاً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وإضافة إلى اختبار اكتمال التقرير ودقته، يمكن أن يخطط مراقب الحسابات لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه المخاطر المتعلقة بالتغييرات البرامجية أو البيانية غير المناسبة أو غير المصرح بها في التقرير.

١١- قد تشتمل بعض تطبيقات تقنية المعلومات في داخلها على وظائف تتعلق بكتابة التقارير فيما قد تستخدم بعض المنشآت أيضا تطبيقات مستقلة لكتابة التقارير أي برمجيات كتابة التقارير. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى تحديد مصادر التقارير التي من إنتاج النظام أي التطبيق الذي يعد التقرير ومصادر البيانات المستخدمة في التقرير) لتحديد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٢- قد تكون مصادر البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات قواعد بيانات لا يمكن الوصول إليها، على سبيل المثال الا من خلال تطبيق تقنية المعلومات أو بواسطة موظفي تقنية المعلومات الذين يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون مصدر البيانات مستودع بيانات قد يعد هو نفسه أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٣- يمكن أن يكون مراقب الحسابات قد تعرف على خطر لا توفر له الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب استخدام المنشأة لعمليات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق لأجل معالجة المعاملات، والتي قد تنطوي على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات المتكاملة فيما بينها. وفي مثل هذه الظروف من المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة التي يتعرف عليها مراقب الحسابات على أدوات رقابة آلية. ومن المحتمل أيضا أن تكون المنشأة معتمدة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من أجل الحفاظ على سلامة المعاملات التي يتم معالجتها وسلامة المعلومات الأخرى المستخدمة في المعالجة. وفي مثل هذه الحالات، من المرجح أن تخضع تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في معالجة المعلومات وتخزينها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

حلول حوسبة المستخدم النهائي

١٤- رغم أن أدلة المراجعة قد تأتي أيضا في صورة مخرج من إنتاج النظام يتم استخدامه في العمليات الحسابية التي تتم في أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي على سبيل المثال برمجيات جداول البيانات أو قواعد البيانات البسيطة، فان مثل تلك الأدوات لا يتم التعرف عليها عادة على أنها تطبيقات تقنية معلومات في سياق الفقرة "٢٦(ب)". وقد يكون تصميم وتطبيق أدوات الرقابة على الوصول إلى أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي، وعلى تغييرها، أمراً مليئًا بالتحديات، ومن النادر أن تكون أدوات الرقابة تلك مكافئة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو مساوية لها في الفاعلية. وبدلا من ذلك، يمكن أن ينظر مراقب الحسابات في مجموعة من أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، مع الأخذ في الحسبان غرض وتعقيد أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي ذات الصلة، مثل:

- ادوات الرقابة على معالجة المعلومات المطبقة على إنشاء ومعالجة البيانات الأساسية، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة أو أدوات الرقابة على واجهات الاتصال بمصدر استخراج البيانات أي مستودع البيانات؛ أو
- أدوات الرقابة المستخدمة للتحقق من أن منطق إعداد التقارير يعمل على النحو المرجو على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي "تثبت " استخراج البيانات مثل مطابقة التقرير بالبيانات المستخدمة في إعداده، ومقارنة البيانات في التقرير بمصدرها والعكس، وأدوات الرقابة التي تتحقق من الصيغ أو وحدات الماكرو أو
- استخدام أدوات التحقق من الصحة في البرمجيات التي تتحقق تلقائيا من الصيغ أو وحدات الماكرو، مثل أدوات السلامة في جداول البيانات.

اعتبارات التوسع

١٥- يمكن أن تتباين قدرة المنشأة على الحفاظ على سلامة المعلومات التي يتم تخزينها ومعالجتها في نظام المعلومات بناء على تعقيد وحجم المعاملات والمعلومات الأخرى ذات الصلة. فكلما زادت درجة تعقيد وحجم البيانات التي تدعم فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب أو الفصاح مهم قلت احتمالية أن تحافظ المنشأة على سلامة تلك المعلومات من خلال أدوات الرقابة على معالجة المعلومات بمفردها على سبيل المثال أدوات الرقابة على المدخلات والمخرجات أو أدوات الرقابة من خلال المراجعة. ونقل أيضا احتمالية أن يكون مراقب الحسابات قادرا على الحصول على أدلة مراجعة عن اكتمال تلك المعلومات ودقتها من خلال الاختبارات الأساسية بمفردها عندما يتم استخدام هذه المعلومات على أنها أدلة مراجعة، وفي بعض الظروف، عندما تكون المعاملات قليلة الحجم والتعقيد، يمكن أن يكون لدى الإدارة أداة رقابة على معالجة المعلومات تكفي للتحقق من دقة البيانات. واكتمالها (على سبيل المثال، قد يتم مطابقة أوامر البيع التي تمت معالجتها وإصدار فواتيرها بالنسخ الورقية التي تم إدخالها في البداية في تطبيق تقنية المعلومات). وعندما تعتمد المنشأة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة معلومات معينة تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات، يمكن أن يحدد مراقب الحسابات أن تطبيقات تقنية المعلومات، التي تحافظ على تلك المعلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات	أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات
• التطبيقات مستقلة. • حجم البيانات (المعاملات) ليس كبيراً. • وظائف التطبيق ليست معقدة. • كل معاملة تدعمها وثائق ورقية أصلية.	• التطبيقات تربط بينها واجهات اتصال. • البيانات (المعاملات) كبيرة الحجم. • وظائف التطبيق معقدة - لأن التطبيق يقوم تلقائيا بإنشاء المعاملات - لأنه توجد مجموعة متنوعة من العمليات الحسابية المعقدة التي تستند إليها القيود الآلية.
الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات: • البيانات ليست كبيرة الحجم وبالتالي لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها. • عدم اعتماد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو الوظائف الآلية الأخرى. وعدم تعرف مراقب الحسابات على أدوات رقابة آلية وفقًا للفقرة "٢٦(أ)". • بالرغم من استخدام الإدارة التقارير من إنتاج النظام في أدوات الرقابة الخاصة بها، فإنها لا تعتمد على	الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات. • اعتماد الإدارة على أحد نظم التطبيقات المعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها بسبب كبر حجم البيانات. • اعتماد الإدارة على نظم التطبيقات لتطبيق أدوات رقابة آلية معينة قام مراقب الحسابات أيضا بالتعرف عليها.

هذه التقارير وبدلاً من ذلك، تقوم الإدارة بمطابقة التقارير بالوثائق الورقية وتتحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة في التقارير. • قيام مراقب الحسابات بإجراء اختبار مباشر للمعلومات التي من إعداد المنشأة والتي سيستخدمها على أنها أدلة مراجعة.	

الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

١٦- عندما يتعرف مراقب الحسابات على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات فمن المعتاد أن توجد جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات تخضع أيضاً لتلك المخاطر. وتشمل البنية التحتية لتقنية المعلومات قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة. وتقوم قواعد البيانات بتخزين البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات ويمكن أن تتألف من العديد من جداول البيانات المترابطة ويمكن أيضا لموظفي تقنية المعلومات، وغيرهم ممن يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات الوصول إلى البيانات الموجودة في قواعد البيانات بشكل مباشر من خلال نظم إدارة قواعد البيانات. ويعد نظام التشغيل هو المسؤول عن إدارة الاتصالات بين الأجهزة وتطبيقات تقنية المعلومات والبرمجيات الأخرى المستخدمة في الشبكة. وهكذا، يمكن الوصول بشكل مباشر إلى تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات من خلال نظام التشغيل. وتستخدم الشبكة في البنية التحتية لتقنية المعلومات لإرسال البيانات ومشاركة المعلومات والموارد والخدمات من خلال قناة اتصال مشتركة. وتقوم الشبكة أيضا في العادة بإرساء مستوى معين من الأمن المنطقي (يتم تمكينه من خلال نظام التشغيل) للوصول إلى الموارد الأساسية.

١٧- عندما يتعرف مراقب الحسابات على خضوع مجموعة من تطبيقات تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات يتم التعرف أيضا في العادة على قواعد البيانات التي تخزن البيانات التي يقوم بمعالجتها كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وبالمثل، ونظرا لأن قدرة تطبيق تقنية المعلومات على العمل تتوقف في الغالب على نظام التشغيل ولأن تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات قد يتم الوصول اليها بشكل مباشر من خلال نظام التشغيل، فإن هذا النظام يخضع عادة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وقد يتم التعرف على الشبكة عندما تكون بمثابة نقطة وصول مركزية إلى تطبيقات تقنية المعلومات التي جرى التعرف عليها وقواعد البيانات المرتبطة بها أو عندما يتفاعل أحد تطبيقات تقنية المعلومات مع الموردين أو الأطراف الخارجية من خلال شبكة الانترنت أو عندما يتعرف مراقب الحسابات على وجود تطبيقات تقنية معلومات على شبكة الويب.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

١٨- من أمثلة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات المخاطر المرتبطة بالاعتماد غير المناسب على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو التي تعالج بيانات غير دقيقة، أو التي تقوم بكلا الأمرين، مثل:

- الوصول غير المصرح به للبيانات، مما قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو إلى حدوث تغييرات غير سليمة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات. وقد تنجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة.
- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات وصول تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم مما يترتب عليه زوال الفصل في الاختصاصات.
- التغييرات غير المصرح بها في بيانات الملفات الرئيسية.
- التغييرات غير المصرح بها في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- الاخفاق في إجراء التغييرات الضرورية في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- التدخل اليدوي غير المناسب.
- احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.

١٩- يمكن أن يشتمل نظر مراقب الحسابات في الوصول غير المصرح به على المخاطر المرتبطة بوصول الأطراف الداخلية أو الخارجية غير المصرح به يشار إليه غالبا بلفظ مخاطر الأمن الإلكتروني. وليس بالضرورة أن تؤثر مثل هذه المخاطر على القوائم المالية، لأن بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة يمكن أن تشتمل أيضا على تطبيقات تقنية المعلومات والبيانات المرتبطة بها، التي تفي بالاحتياجات التشغيلية أو احتياجات الامتثال وجدير بالذكر أن الحوادث الالكترونية تحدث في العادة أولاً على محيط الشبكة وبداخلها، ويغلب إزالتها من تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد

البيانات ونظم التشغيل التي تؤثر على إعداد القوائم المالية. ولذلك، فإذا تم التعرف على معلومات تفيد بوقوع اختراق أمني، فإن مراقب الحسابات ينظر عادة في مدى قدرة مثل هذا الاختراق على التأثير في القوائم المالية، وإذا كان من المحتمل أن تتأثر القوائم المالية، فقد يقرر مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة، وأن يقوم باختبارها، لأجل تحديد الأثر أو النطاق المحتمل للتحريفات الممكنة في القوائم المالية أو قد يحدد أن المنشأة قد قدمت ما يكفي من الإفصاحات فيما يتعلق بهذا الاختراق الأمني.

٢٠- إضافة لما سبق، فقد تشتمل الأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للمنشاة، على تشريعات تتعلق بحماية البيانات. وقد ينطوي النظر في التزام المنشأة بهذه الأنظمة أو اللوائح، وفقا لمعيار المراجعة رقم (٢٥٠) على فهم آليات تقنية المعلومات الخاصة بالمنشاة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي طبقتها المنشأة للوفاء بمتطلبات الانظمة أو اللوائح ذات الصلة.

٢١- يتم تطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وبناء عليه، يستخدم مراقب الحسابات الفهم الذي توصل إليه بشأن تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر المطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عند تحديد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي سيقوم بالتعرف عليها. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستخدم المنشاة اليات تقنية معلومات مشتركة عبر بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها أو عبر تطبيقات تقنية معلومات معينة، وفي هذه الحالة قد يتم التعرف على مخاطر مشتركة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات رقابة عامة مشتركة على تقنية المعلومات.

٢٢- بصفة عامة من المرجح أن يكون عدد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات أكبر مما يتم التعرف عليه فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن هذه الجوانب هي الأكثر صلة بمعالجة المعلومات وتخزينها في نظام معلومات المنشأة. وعند التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر مراقب الحسابات في أدوات الرقابة على تصرفات كل من المستخدمين النهائيين وموظفي تقنية المعلومات في المنشأة أو مقدمي خدمات تقنية المعلومات التابعين للمنشاة.

٢٣- يقدم الملحق السادس المزيد من التوضيح عن طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادة فيما يخص الجوانب المختلفة لبيئة تقنية المعلومات. ويقدم الملحق أيضا أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات فيما يخص آليات تقنية المعلومات المختلفة.

الملحق السادس

(راجع الفقرات "٢٥(ج)(٢)"، "أ/١٧٣"، "أ/١٧٤")

اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

يذكر هذا الملحق المزيد من الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات بعين الاعتبار عند فهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

١- تتكون طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادة فيما يخص كل من جوانب بيئة تقنية المعلومات من:

(أ) التطبيقات

ترتبط ادوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات بطبيعة وظائف التطبيق ومداها ومسارات الوصول المسموح بها في التقنية. فعلى سبيل المثال، سيكون من الملائم تطبيق المزيد من أدوات الرقابة فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات التي على درجة عالية من التكامل فيما بينها والتي لها خيارات أمنية معقدة، أكثر مما يتم تطبيقه فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات القديمة الداعمة لعدد صغير من أرصدة الحسابات التي تكون طرق الوصول إليها من خلال المعاملات فقط

(ب) قاعدة البيانات

تتصدى عادة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات على مستوى قواعد البيانات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بالتحديثات غير المصرح بها على معلومات القوائم المالية في قاعدة البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات أو من خلال تنفيذ برنامج نصي أو برنامج.

(ج) نظام التشغيل

تتصدى عادة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات على مستوى نظام التشغيل للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بالوصول الإداري، الذي يمكن أن يسهل تجاوز أدوات الرقابة الأخرى وهذا يشمل تصرفات مثل تغيير بيانات اعتماد المستخدمين الآخرين أو إضافة مستخدمين جدد غير مصرح بهم أو تحميل برامج ضارة أو تنفيذ برامج نصية أو برامج أخرى غير مصرح بها.

(د) الشبكة

تتصدى عادة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات على مستوى الشبكة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بتجزئة الشبكة والوصول عن بعد والمصادقة. ويمكن أن تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة عندما يكون لدى المنشأة تطبيقات على شبكة الويب يتم استخدامها في إعداد القوائم المالية. ويمكن أن تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة أيضا عندما تكون للمنشاة علاقات عمل مهمة مع الشركاء أو عندما تقوم بإسناد أعمال إلى أطراف خارجية، مما قد يزيد من إرسال البيانات ومن الحاجة إلى الوصول عن بُعد.

٢- من أمثلة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي قد تكون موجودة مرتبة حسب اليات تقنية المعلومات ما يلي:

(أ) آلية إدارة الوصول:

- المصادقة
  أدوات الرقابة التي تضمن أن المستخدم الذي يصل إلى تطبيق تقنية المعلومات أو أي جانب آخر في بيئة تقنية المعلومات يستخدم بيانات الاعتماد الخاصة بتسجيل دخوله أي أن المستخدم لا يستخدم بيانات اعتماد تخص مستخدم آخر).
- منح التصريح
  أدوات الرقابة التي تسمح للمستخدمين بالوصول إلى المعلومات اللازمة لتولي مسؤوليات عملهم دون سواها، مما يسهل الفصل المناسب في الواجبات.
- اعتماد المستخدمين
  أدوات الرقابة المطبقة للتصريح بإضافة مستخدمين جدد وإجراء تعديلات على امتيازات الوصول الخاصة بالمستخدمين الموجودين.
- الغاء اعتماد المستخدمين
  أدوات الرقابة على إزالة وصول المستخدمين عند إنهاء عملهم أو نقلهم.

- الوصول المتميز
أدوات الرقابة على وصول المستخدمين الإداريين أو ذوى السلطة.
- مراجعات وصول المستخدمين
أدوات الرقابة المطبقة لإعادة اعتماد وصول المستخدمين، أو تقييمه، فيما يخص العمليات التي تتم باستمرار لمنح التصريح على مدار الوقت.
- أدوات الرقابة الخاصة بتكوين الأمان
لكل تقنية عادة إعدادات تكوين رئيسية تساعد في تقييد الوصول إلى البيئة.
- الوصول المادي
أدوات الرقابة على الوصول المادي إلى مركز البيانات أو الأجهزة، لأن هذا الوصول يمكن أن يستخدم لتجاوز أدوات الرقابة الأخرى.

(ب) آلية إدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات الأخرى في بيئة تقنية المعلومات:

- آلية إدارة التغييرات
أدوات الرقابة على آلية تصميم وبرمجة واختبار وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج أي بيئة المستخدم النهائي).
- فصل الاختصاصات المتعلقة بترحيل التغييرات
أدوات الرقابة التي تفصل الوصول إلى إجراء وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج.
- تطوير الأنظمة أو اقتناؤها أو تطبيقها
أدوات الرقابة على التطوير أو التطبيق المبدئي لتطبيقات تقنية المعلومات أو فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- تحويل البيانات
أدوات الرقابة على تحويل البيانات أثناء تطوير بيئة تقنية المعلومات أو تطبيقها أو ترقيتها.

(ج) آلية إدارة عمليات تقنية المعلومات

- جدولة الوظائف
أدوات الرقابة على الوصول إلى جدولة وإنشاء الوظائف أو البرامج التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية.
- متابعة الوظائف
أدوات الرقابة المطبقة المتابعة وظائف أو برامج إعداد القوائم المالية، الغرض تنفيذها بنجاح.
- النسخ الاحتياطي والاسترداد
أدوات الرقابة المطبقة لضمان حدوث النسخ الاحتياطي لبيانات القوائم المالية حسبما هو مخطط له، وضمان أن تلك البيانات متاحة ويمكن الوصول إليها لاستردادها في حالات التعطل أو الهجمات.
- كشف التدخلات
أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة نقاط الضعف والتدخلات في بيئة تقنية المعلومات.

يحتوي الجدول التالي على أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتصدى لأمثلة من المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، بما في ذلك ما يخص تطبيقات تقنية المعلومات المختلفة بناء على طبيعتها.

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) انطباق أداة الرقابة (نعم/ لا)
إدارة الوصول	امتيازات وصول المستخدمين: حصول المستخدمين على امتيازات وصول تتجاوز تلك اللازمة لأداء الواجبات المسندة لهم، مما قد يخل بمسألة الفصل في الواجبات.	تقوم الإدارة باعتماد طبيعة ومدى امتيازات وصول المستخدمين فيما يخص الوصول الجديد والمعدل، بما في ذلك ملفات التعريف الأدوار القياسية في التطبيقات والمعاملات بالغة الأهمية في إعداد التقرير المالي والفصل في الواجبات	نعم - بدلا من المراجعات التي تتم الوصول المستخدمين المذكورة أدناه	نعم	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) انطباق أداة الرقابة (نعم/ لا)
		يتم إزالة أو تعديل وصول المستخدمين الذين تم إنهاء عملهم أو نقلهم، في الوقت المناسب.	نعم – بدلا من المراجعات التي تتم لوصول المستخدمين أدناه	نعم	نعم
		تتم مراجعات دورية لوصول المستخدمين	نعم – بدلا من أدوات الرقابة المطبقة لاعتماد المستخدمين	نعم – فيما يخص تطبيقات معينة	نعم
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)
			إلغاء اعتماد المستخدمين المذكورة أعلاه		
		يتم متابعة الفصل في الواجبات، ويتم إزالة الوصول المتضارب أو ربطه بأدوات رقابة للتخفيف من أثره، مع توثيق هذه الإجراءات واختبارها	غير منطبقة – لا يوجد فصل بمساعدة النظم	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم
		يتم التصريح بالوصول المتميز (على سبيل المثال، وصول المسؤولين عن التكوين والبيانات والأمان) وتقييده على النحو المناسب.	نعم - ربما على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات فقط	نعم – على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات ومستويات معينة في بيئة تقنية المعلومات فيما يخص النظام الأساسي	نعم – على جميع مستويات بيئة تقنية المعلومات فيما يخص النظام الأساسي
إدارة الوصول	الوصول المبار إلى البيانات: إجراء تغييرات غير مناسبة، بشكل مباشر على البيانات المالية من خلال وسائل أخرى غير معاملات التطبيق.	يقتصر الوصول إلى ملفات البيانات في التطبيقات أو الكائنات / الجداول / البيانات في قواعد البيانات على الموظفين المصرح لهم بذلك، بناء على مسؤولياتهم الوظيفية والأدوار المسندة لهم، وتقوم الإدارة باعتماد مثل هذا الوصول.	غير منطبقة	نعم – فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة	نعم
إدارة الوصول	اعدادات النظم: عدم تكوين النظم أو تحديثها كما ينبغي القصر الوصول إليها على المستخدمين المناسبين المصرح لهم بذلك على نحو سليم.	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين مصرح لهم بالوصول إلى النظام وتستوفي محددات كلمات المرور معايير الشركة أو الصناعة (على	نعم – مصادقة بكلمات المرور فقط	نعم - مزيج من المصادقات بكلمات المرور والمصادقات متعددة العوامل	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) انطباق أداة الرقابة (نعم/ لا)
		سبيل المثال، الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب)			
		يتم تطبيق السمات الأساسية، كما ينبغي، لتكوين الأمان	غير منطبقة – لا توجد أي تكوينات أمان فنية	نعم - فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة	نعم
إدارة التغيير	تغييرات التطبيقات إجراء تغييرات غير مناسبة على نظم أو برامج التطبيقات التي تحتوي على أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة (أي الاعدادات القابلة لنصنع او لنبتكر الخوارزميات	يتم اختبار تغييرات التطبيقات، واعتمادها على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة سيتم التحقق من عدم وجود أية شفرات مصدرية مثبتة	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم
	الآلية العمليات الحسابية الآلية، الاستخراج الآلي للبيانات) أو على منطق إعداد التقارير.				
إدارة التغيير	تغييرات قواعد البيانات إجراء تغييرات غير مناسبة على بنية قواعد البيانات والعلاقات بين البيانات.	يتم اختبار تغييرات قواعد البيانات، واعتمادها على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة – لا يتم إجراء أي تغييرات في قواعد بيانات المنشأة.	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم
إدارة التغيير	التغييرات في برمجيات النظام: إجراء تغييرات غير مناسبة في برمجيات النظام (على سبيل المثال، نظام التشغيل، الشبكة برمجيات إدارة التغييرات، برمجيات الرقابة على الوصول).	يتم اختبار التغييرات في برمجيات النظام، واعتمادها على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة - لا يتم إجراء أي تغييرات في برمجيات نظام المنشأة	نعم	نعم
إدارة التغيير	تحويل البيانات: حدوث أخطاء في البيانات بسبب تحويل البيانات من النظم القديمة أو الإصدارات	تقوم الإدارة باعتماد نتائج تحويل البيانات (على سبيل المثال أنشطة المطابقة) من نظام التطبيق القديم أو بنية البيانات القديمة إلى نظام التطبيق الجديد أو. بنية البيانات	غير منطبقة - يتم التصدي لها من خلال أدوات الرقابة اليدوية	نعم	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	البرمجيات التجارية غير المعقدة – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) انطباق أداة الرقابة (نعم/ لا)
	السابقة، إذا حدث خلال عملية التحويل نقل البيانات غير مكتملة أو متكررة أو قديمة أو غير دقيقة	الجديدة، وتتابع تنفيذ عملية التحويل وفقًا لسياسات وإجراءات التحويل المقررة.			
عمليات تقنية المعلومات	الشبكة: قصور الشبكة في منع المستخدمين غير المصرح لهم من الحصول على حقوق وصول غير مناسبة إلى نظم المعلومات	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين مصرح لهم بالوصول إلى النظام. وتستوفي محددات كلمات المرور سياسات ومعايير الشركة أو السياسات والمعايير المهنية (على سبيل المثال الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب)	غير منطبقة – لا توجد أية وسائل مستقلة لمصادقة الشبكة	نعم	نعم
		يقوم فريق إدارة الشبكة، على أساس دوري، بإجراء عمليات فحص الكتروني لنقاط الضعف على محيط الشبكة، ويتحرى أيضا عن نقاط الضعف المحتملة.	غير منطبقة	نعم – مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم – مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم إطلاق تنبيهات على أساس دوري للإشعار بالتهديدات التي يتم التعرف عليها من خلال نظم اكتشاف التدخل. ويقوم فريق إدارة الشبكة بالتحري عن هذه التهديدات.	غير منطبقة	نعم – مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم – مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم تطبيق أدوات رقابة القصر الوصول إلى الشبكة الخاصة الظاهرية (VPN) على المستخدمين المعنيين والمصرح لهم	غير منطبقة – لا توجد شبكة خاصة ظاهرية	نعم – مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم – مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
المعلومات عمليات تقنية	النسخ الاحتياطي للبيانات واستردادها: عدم امكانية استرداد البيانات المالية أو الوصول إليها في الوقت المناسب في حالة فقدان البيانات.	يتم إجراء نسخ احتياطي للبيانات المالية على أساس منتظم، وفقا لجدول زمني محدد ووتيرة محددة.	غير منطبقة - يكون هناك اعتماد على النسخ الاحتياطي اليدوي بواسطة فريق الشؤون المالية	نعم	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
			البرمجيات التجارية غير المعقدة – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد – انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) انطباق أداة الرقابة (نعم/ لا)
آلية تقنية المعلومات	أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات	أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات			
عمليات تقنية المعلومات	جدولة الوظائف: المعالجة غير الدقيقة، أو غير المكتملة أو غير المصرح بها للبيانات بسبب نظم أو برامج أو وظائف الإنتاج.	المستخدمون المصرح لهم وحدهم هم من يحظون بحق الوصول إلى تحديث الوظائف الدفعية (بما في ذلك وظائف واجهات الاتصال) في برمجيات جدولة الوظائف	غير منطبقة – لا توجد وظائف دفعية	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم
		يتم متابعة النظم أو البرامج أو الوظائف بالغة الأهمية، ويتم تصحيح أخطاء المعالجة لضمان النجاح في انجاز المهام	غير منطبقة - لا توجد متابعة للوظائف	نعم – فيما يخص تطبيقات معينة	نعم

المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٢٠) إصدار ٢٠٢٥

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٢٠) إصدار ٢٠٢٥

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
الأهمية النسبية في سياق المراجعة	٢-٦
تاريخ السريان	٧
الهدف	٨
تعريف	٩
المتطلبات	
تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة	١٠-١١
إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة	١٢-١٣
التوثيق	١٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
الأهمية النسبية وخطر المراجعة	أ/١
الأهمية النسبية في سياق المراجعة	أ/٢
تحديد الأهمية النسبية، والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة	أ/٣-أ/١٣
إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة	أ/١٤

ينبغي قراءة المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٢٠) جنبًا إلى جنب مع المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار:

١- يتناول هذا المعيار مسئولية مراقب الحسابات عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية، ويوضح معيار المراجعة (٤٥٠) كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقييم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.

الأهمية النسبية في سياق المراجعة:

٢- تناقش أطر التقارير المالية في الغالب مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض القوائم المالية، ورغم أن أطر التقارير المالية قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات بما في ذلك الإغفالات، تُعد هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية.
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما.
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تُعد هامة ومؤثرة لمستخدمي القوائم المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة[(١)]، ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

٣- توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقارير المالية المطبق، إطارًا مرجعيًا لمراقب الحسابات عند تحديد الأهمية النسبية للمراجعة، وإذا لم يتضمن إطار التقارير المالية المطبق مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها في الفقرة (٢) توفر لمراقب الحسابات مثل هذا الإطار المرجعي.

٤- يُعد تحديد مراقب الحسابات للأهمية النسبية أمرًا خاضعًا للحكم المهني، ويتأثر بتصور مراقب الحسابات لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية، وفي هذا السياق من المعقول لمراقب الحسابات افتراض أن المستخدمين:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية.

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعًا لمستويات من الأهمية النسبية.

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان.

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

٥- يطبق مراقب الحسابات مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها وعند تقييم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات. (راجع الفقرة" أ/١")

٦- يتخذ مراقب الحسابات عند التخطيط للمراجعة أحكامًا بشأن التحريفات التي سيتم اعتبارها تحريفات هامة ومؤثرة. وتوفر هذه الأحكام أساسًا لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر.

(ب) تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها.

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

وليس بالضرورة أن تعين الأهمية النسبية التي يتم تحديدها عند التخطيط للمراجعة مبلغًا بحيث تقوم دائمًا التحريفات غير المصححة الأقل منه، منفردة أو في محلها، على أنها غير هامة ومؤثرة، فقد تدفع الظروف المتعلقة ببعض التحريفات مراقب الحسابات إلى تقييم هذه التحريفات على أنها هامة ومؤثرة، حتى ولو كانت أقل من الأهمية النسبية.

---

(١) على سبيل المثال، يشير إطار إعداد وعرض القوائم المالية، إلى أنه فيما يتعلق بالمنشأة الهادفة للربح، ونظرًا لأن المستثمرين هم من يقدمون رأس المال المخاطر إلى المنشأة، فإن توفير القوائم المالية التي تفي باحتياجاتهم ستفي كذلك بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تليها القوائم المالية.

ومن غير الممكن عمليًا تصـميم إجراءات مراجعة لاكتشـاف جميع التحريفات التي يُمكن أن تكون هامة ومؤثرة فقط بسبب طبيعتها، ومع ذلك فإن النظر في طبيعة التحريفات المحتملة في الإفصاحات هو أمرٌ ذو صلة بتصميم إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر[٢]، وإضـافة إلى ذلك فعند تقييم تأثير جميع التحريفات غير المصححة على القوائم المالية، لا يقتصر مراقب الحسابات على النظر في حجم التحريفات غير المصححة، وإنما ينظر كذلك في طبيعتها والظروف الخاصة المحيطة بحدوثها[٣]. (راجع الفقرة/٢")

تاريخ السريان:

٧- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف:

٨- هدف مراقب الحسابات هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.

تعريف:

٩- لأغراض معايير المراجعة، فإن الأهمية النسـبية للتنفيذ (تنفيذ إجراءات المراجعة) تعني المبلغ أو المبالغ التي يُحددها مراقب الحسابات بما يقل عن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصـححة وغير المكتشـفة الأهمية النسـبية للقوائم المالية ككل. وتُشـير الأهمية النسـبية للتنفيذ أيضًا في حالة التطبيق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يُحددها مراقب الحسابات بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة.

المتطلبات

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة.

١٠- عند وضـع الاسـتراتيجية العامة للمراجعة يجب على مراقب الحسـابات أن يُحدد الأهمية النسـبية للقوائم المالية ككل، وفي ظل الظروف الخاصـة المحيطة بالمنشـأة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصـيد حساب أو إفصـاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسـبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية فيجب على مراقب الحسابات تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك. (راجع الفقرتين "أ/٣"و"أ/١٢").

١١- يجب على مراقب الحسـابات تحديد الأهمية النسـبية للتنفيذ لأغراض تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. (راجع الفقرة "أ/١٣").

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة:

١٢- يجب على مراقب الحسابات أن يُعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة التطبيق) إذ أصبح أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغًا (أو مبالغ) مختلفًا من البداية، (راجع الفقرة "أ /١٤").

١٣- إذا خلص مراقب الحسابات إلى مناسبة مستوى للأهمية النسبية أقل مما كان محددًا ابتداء للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة التطبيق) فيجب عليه تحديد ما إذا كان من الضـروري أن يعيد النظر في الأهمية النسـبية للتنفيذ، وما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضـافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

التوثيق:

١٤- يجب على مراقب الحسابات أن يتضمن في توثيقه لأعمال المراجعة المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها[٤]:

(أ) الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر الفقرة"١٠").

---

[٢] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرتان "أ/١٨٦" – "١٨٧".
[٣] معيار المراجعة رقم (٤٥٠) الفقرة "أ/٢١".
[٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "١١".

(ب) مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في حالة الانطباق (انظر الفقرة"١٠").

(ج) الأهمية النسبية للتنفيذ (انظر الفقرة"١١").

(د) أية إعادة نظر في البنود (أ) إلى (ج) خلال التقدم في المراجعة (انظر الفقرتين" ١٢"،" ١٣").

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الأهمية النسبية وخطر المراجعة (راجع الفقرة"٥").

أ/١ عند مراجعة القوائم المالية تتمثل الأهداف العامة لمراقب الحسابات في الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة ، وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق، وتقديم تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ بالنتائج وفقًا لِمَا هو مطلوب بموجب معايير المراجعة[٥]، ويصل مراقب الحسابات إلى التأكيد المعقول عن طريق الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يُمكن قبولها[٦]. وخطر المراجعة هو خطر إبداء مراقب الحسابات لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر، ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر وخطر الاكتشاف[٧]، ويتم أخذ الأهمية النسبية وخطر المراجعة في الحسبان طوال المراجعة وخاصة عند:

(أ) تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها[٨].

(ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية[٩].

(ج) تقييم تأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت على القوائم المالية[١٠] وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات[١١].

الأهمية النسبية في سياق المراجعة (راجع الفقرة" ٦").

أ/٢ ينطوي تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها[١٢] على استخدام الحكم المهني لتحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بما في ذلك الإفصاحات النوعية التي قد يكون التحريف فيها هاما ومؤثر (بعبارة أخرى وبشكل عام تعد التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل) وعند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية يُمكن أن تكون هامة ومؤثرة، فقد يقوم مراقب الحسابات بتحديد العوامل ذات الصلة مثل:

- ظروف المنشأة خلال الفترة (على سبيل المثال، قد تكون المنشأة قد قامت بتجميع مهم للأعمال خلال الفترة)
- إطار التقارير المالية المطبق بما في ذلك التغييرات التي تطرأ عليه (على سبيل المثال قد يتطلب معيار محاسبي جديد إفصاحات نوعية جديدة تعد مهمة للمنشأة).
- الإفصاحات النوعية التي تعد مهمة لمستخدمي القوائم المالية بسبب طبيعة المنشأة (على سبيل المثال قد تكون الإفصاحات عن مخاطر السيولة مهمة لمستخدمي القوائم المالية لمؤسسة مالية).

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) ، الفقرة"١١"
[٦] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٧"
[٧] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٣(ج)"
[٨] معيار المراجعة رقم (٣١٥)
[٩] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)
[١٠] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)
[١١] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)
[١٢] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرات "٢٨"-"٣٧"

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للتنفيذ عند التخطيط للمراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع الفقرة"١٠"):

٣/أ في حالة منشآت القطاع العام تكون جهات إصدار الأنظمة والسلطات التنظيمية هي في الغالب المستخدمون الرئيسون لقوائمها المالية، وعلاوة على ذلك، فقد يتم استخدام القوائم المالية لاتخاذ قرارات بخلاف القرارات الاقتصادية ولذلك يتأثر تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة في حالة الانطباق) عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة قطاع عام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى، وباحتياجات جهات إصدار الأنظمة والعموم من المعلومات المالية، فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

استخدام أسس مرجعية عند تحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (راجع الفقرة" ١٠")

٤/أ ينطوي تحديد الأهمية النسبية على ممارسة الحكم المهني، وفي الغالب يتم تطبيق نسبة مئوية على أساس مرجعي مختار، كبداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وتتضمن العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب ما يلي:

- عناصر القوائم المالية (على سبيل المثال: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات).
- ما إذا كانت هناك بنود يميل اهتمام مستخدمي القوائم المالية للمنشأة المعينة إلى التركيز عليها (على سبيل المثال: لغرض الأداء المالي، قد يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد أو صافي الأصول).
- طبيعة المنشأة وأين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة.
- هيكل ملكية المنشأة والطريقة التي تمول بها (على سبيل المثال إذا كانت المنشأة ممولة فقط بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد يركز المستخدمون بصورة أكبر على الأصول والمطالبات التي عليها بدلاً من أرباح المنشأة).

التقلبات النسبية للأسس المرجعية:

٥/أ من بين أمثلة الأسس المرجعية التي قد تكون مناسبة بناء على ظروف المنشأة فئات الدخل الذي يتم التقرير عنه مثل الربح قبل خصم الضريبة أو إجمالي الإيراد أو مجمل الربح أوإجمالي المصروفات أو إجمالي حقوق الملكية أو صافي قيمة الأصول ويُستخدم في الغالب الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الضريبة للمنشآت الهادفة للربح، وعندما يكون الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الضريبة متقلبًا، فإن أسسًا مرجعية أخرى قد تكون مناسبة بصورة أكبر، مثل مجمل الربح أو إجمالي الإيرادات.

٦/أ فيما يتعلق بالأساس المرجعي المختار، فإن البيانات المالية الملائمة تتضمن في العادة النتائج المالية والمراكز المالية للفترات السابقة، والنتائج المالية والمركز المالي من بداية الفترة حتى تاريخه والموازنات أو التنبؤات للفترة الحالية، معدلة حسب التغيرات المهمة في ظروف المنشأة (على سبيل المثال: الاستحواذ على منشأة أعمال مهمة) والتغيرات ذات الصلة في أحوال الصناعة أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة، فعلى سبيل المثال: وكنقطة بداية، فعندما تحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل لمنشأة معينة على أساس نسبة من الربح الناتج من العمليات المستمرة قبل خصم الضريبة، فإن الظروف التي ينتج عنها انخفاض استثنائي أو زيادة استثنائية في هذا الربح قد تدفع مراقب الحسابات إلى استنتاج أن الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل تحدد بشكل أكثر مناسبة باستخدام رقم يمثل الربح المعتاد من العمليات المستمرة قبل الضريبة بالاستناد إلى النتائج الماضية.

٧/أ ترتبط الأهمية النسبية بالقوائم المالية التي يُعد مراقب الحسابات تقريره عنها، وعندما تعد القوائم المالية لفترة مالية تزيد أو تقل عن اثني عشر شهرًا، مثلما قد يكون عليه الحال في منشأة جديدة أو عندما يحدث تغيير في الفترة المالية فإن الأهمية النسبية ترتبط بالقوائم المالية المعدة لتلك الفترة.

٨/أ ينطوي تحديد نسبة مئوية لتطبيقها على أساس مرجعي مختار على ممارسة الحكم المهني، وهناك علاقة بين النسبة المئوية والأساس المرجعي المختار، ومثال ذلك: أن النسبة المئوية المطبقة على الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الضريبة، ستكون عادة أعلى من النسبة المئوية المطبقة على إجمالي الإيراد، فعلى سبيل المثال: يمكن أن يعتبر مراقب الحسابات أن نسبة خمسة في المائة من الربح من العمليات المستمرة قبل خصم الضريبة مناسبة لمنشأة تهدف للربح في صناعة تحويلية، فيما قد يعتبر مراقب الحسابات أن نسبة واحد في المائة ممن إجمالي الإيراد أو إجمالي المصروفات مناسبة لمنشأة لا تهدف للربح ومع ذلك قد يكون من المناسب استخدام نسب أعلى أو أقل بحسب الظروف.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٩ عندما يكون ربح المنشأة من العمليات المستمرة قبل خصم الضريبة ضئيلاً باستمرار، كما قد يكون عليه الحال في الأعمال التي يديرها مالكها حيث يأخذ المالك الكثير من الربح قبل خصم الضريبة في صورة أجر، فإن أساسًا مرجعيًا أخر مثل الربح قبل خصم الأجر والضريبة قد يكون أكثر ملائمة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٠ عند مراجعة منشأة قطاع عام، قد يكون إجمالي التكلفة أو صافي التكلفة (المصروفات ناقص الإيرادات أو المدفوعات ناقص المقبوضات) أساسًا مرجعيًا مناسبًا لأنشطة البرامج، ومتى كانت هناك أصول عامة في عهدة منشأة القطاع العام، فيمكن أن تكون الأصول أساسًا مرجعيًا مناسبًا.

مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (راجع الفقرة" ١٠").

أ/١١ من بين العوامل التي قد تشير إلى وجود فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية ما يلي:

- ما إذا كان للأنظمة واللوائح أو إطار التقارير المالية المطبق تأثير على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس بنود معينة أو الإفصاح عنها (على سبيل المثال المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، وأجر الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، وتحليل الحساسية للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي ترتفع فيها درجة عدم تأكد التقدير).
- الإفصاحات الرئيسية المتعلقة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة (على سبيل المثال: تكاليف البحث والتطوير لشركة أدوية).
- ما إذا كان الاهتمام منصبًا على جانب معين من أعمال المنشأة مفصح عنه بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال: الإفصاحات عن القطاعات أو التجميع المهم للأعمال).

أ/١٢ عند النظر فيما إذا كانت تلك الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات موجودة وفقًا للظروف الخاصة المحيطة بالمنشأة، فقد يجد مراقب الحسابات أنه من المفيد التوصل إلى فهم لوجهات نظر وتوقعات والمسؤولين عن الحوكمة والإدارة.

الأهمية النسبية للتنفيذ (راجع الفقرة" ١١")

أ/١٣ إن التخطيط للمراجعة فقط لغرض اكتشاف التحريفات التي تُعد هامة ومؤثرة بصورتها الفردية يتجاهل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الهامة و الغير مؤثرة بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر، ولا يترك هامشًا لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة، ويتم وضع الأهمية النسبية للتنفيذ (التي تكون كما تم تعريفها مبلغًا واحدًا أو أكثر) للتقليص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وبالمثل فإن الأهمية النسبية للتنفيذ فيما يتعلق بمستوى الأهمية النسبية المحدد لفئة معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة يتم تعيينها للتقليص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة من احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة المعينة من المعاملات أو في رصيد الحساب أو الإفصاح المعين مستوى الأهمية النسبية لتلك الفئة المعينة أو ذلك الرصيد أو الإفصاح المعين، وتحديد الأهمية النسبية للتنفيذ ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي أيضًا على ممارسة الحكم المهني، ويتأثر ذلك بفهم مراقب الحسابات للمنشأة، الذي يتم تحديثه أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وبطبيعة ومدى التحريفات المحددة في عمليات المراجعة السابقة، ومن ثم بتوقعات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالتحريفات في الفترات الحالية.

إعادة النظر خلال التقدم في المراجعة (راجع الفقرة" ١٢")

أ/١٤ قد تكون هناك حاجة لإعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة التطبيق) نتيجة حدوث تغير في الظروف أثناء المراجعة (على سبيل المثال: اتخاذ قرار بالتخلص من جزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو ظهور معلومات جديدة أو حدوث تغير في فهم مراقب الحسابات للمنشأة وعملياتها نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، فعلى سبيل المثال: إذا تبين أثناء المراجعة أن النتائج المالية الفعلية من المرجح أن تكون مختلفة إلى حد كبير عن النتائج المالية المتوقعة في نهاية الفترة والتي استخدمت في البداية لتحديد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، فإن مراقب الحسابات يقوم بإعادة النظر في تلك الأهمية النسبية.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٣٣٠) إصدار ٢٠٢٥

إجراءات مراقب الحسابات تجاه المخاطر التى تم تقييمها

المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٣٠) اصدار ٢٠٢٥

إجراءات مراقب الحسابات تجاه المخاطر التي تم تقييمها

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
الاجراءات العامة	٥
إجراءات المراجعة تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات	٦-٢٣
كفاية عرض القوائم المالية	٢٤
تقييم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها	٢٥-٢٧
التوثيق	٢٨-٣٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
الاجراءات العامة	أ/١- أ/٣
إجراءات المراجعة تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات	أ/٤- أ/٥٨
كفاية عرض القوائم المالية	أ/٥٩
تقييم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها	أ/٦٠- أ/٦٢
التوثيق	أ/٦٣

ينبغي قراءة المعيار المصري للمراجعة رقم (٣٣٠) جنباً إلى جنب مع المعيار المصري للمراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن تصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي حددها المراقب وقيّمها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

٢- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٣- هدف المراقب هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيَّمة، من خلال تصميم إجراءات مناسبة لتلك المخاطر وتنفيذها.

التعريفات

٤- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها:

(أ) **الإجراء الأساسي**: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات. وتشمل الإجراءات الأساسية ما يلي:

١) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛

٢) الإجراءات التحليلية الأساسية.

(ب) **اختبار أدوات الرقابة**: إجراء مراجعة مصمم لتقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات.

المتطلبات

الإجراءات العامة

٥- يجب على المراقب أن يُصمم وينفذ إجراءات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرات "أ/١"–"أ/٣").

إجراءات المراجعة تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات

٦- يجب على المراقب أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات وتتعامل معها (راجع: الفقرات "أ/٤"- "أ/٨").

٧- عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراقب القيام بما يلي:

(أ) أن ينظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات لكل فئة معاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح، بما في ذلك:

١) احتمال وجود تحريف هام ومؤثر بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح ذي الصلة (بعبارة أخرى، الخطر المتأصل)؛

٢) ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة (أي خطر الرقابة) ، مما يتطلب من المراقب الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية) بعبارة أخرى، ما إذا كان المراقب ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الاساسية) ؛(راجع: الفقرات "أ/٩"– "أ/١٨")

(ب) أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراقب للخطر (راجع: الفقرة "أ/١٩").

اختبارات أدوات الرقابة

٨- يجب على المراقب أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا تضمن تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (بعبارة أخرى، إذا نوى المراقب الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية)؛ أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساسية لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى التأكيدات (راجع: الفقرات "أ/٢٠" – "أ/٢٤").

٩- عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة (راجع: الفقرة "أ/٢٥").

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

١٠- عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراقب القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:

١) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات الملائمة أثناء الفترة محل المراجعة؛

٢) الاتساق الذي تم تطبيقها بها.

٣) القائم بتطبيق هذه الأدوات والوسائل التي تم تطبيقها بها (راجع: الفقرات "أ/٢٦" –"أ/٢٩").

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة (راجع: الفقرتين "أ/٣٠" ، "أ/٣١").

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

١١- يجب على المراقب أن يختبر أدوات الرقابة التي ينوي الاعتماد عليها في وقت معين أو على مدار الفترة، مع مراعاة الفقرتين "١٢" و"١٥" أدناه، وذلك من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد المنشود من قبل المراجع (راجع: الفقرة "أ/٣٢").

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة مرحلية

١٢- إذا حصل المراقب على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة مرحلية، فيجب عليه أن يقوم بما يلي:

(أ) أن يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على تلك الأدوات بعد الفترة المرحلية؛

(ب) أن يحدد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية (راجع: الفقرتين "أ/٣٣"، "أ/٣٤").

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة

١٣- يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه عند تقرير ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا كان ذلك مناسباً، فعند تحديده لطول الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة:

(ا) فاعلية عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، بما في ذلك بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لأدوات الرقابة، وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

(ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛

(ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛

(د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كان هناك تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛

(هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب الظروف المتغيرة؛

(و) مخاطر التحريف الهام والمؤثر ومدى الاعتماد على الرقابة (راجع: الفقرة "أ/٣٥").

١٤- إذا كان المراقب يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه أن يثبت استمرار ملاءمة تلك الأدلة عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراقب الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي:

(أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة (راجع: الفقرة "أ/٣٦").

(ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراقب اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث عمليات مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراقب الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة دون اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين (راجع: الفقرات "أ/٣٧" –"أ/٣٩").

أدوات الرقابة على المخاطر المهمة

١٥- إذا كان المراقب يخطط أن يعتمد على أدوات رقابة على خطر معين حدده بأنه خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

تقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

١٦- عند تقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، يجب على المراقب أن يقيم ما إذا كان التحريفات التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات الأساسية تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأساسية لا يوفر أدلة مراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المتعلقة بالتأكيد الخاضع للاختبار (راجع: الفقرة "أ/٤٠").

١٧- في حالة اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراقب الاعتماد عليها، فيجب على المراقب إجراء استفسارات محددة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب أن يحدد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة "أ/ ٤١")

(أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها تُشكل أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو

(ب) الاختبارات الإضافية لأدوات الرقابة ضرورية؛ أو

(ج) المخاطر المحتملة للتحريف يلزم مواجهتها باستخدام الإجراءات الأساسية.

الإجراءات الأساسية

١٨- بغض النظر عن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيّمة، يجب على المراقب أن يصمم وينفذ إجراءاتٍ أساسية لكل فئة هامة ومؤثرة من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب هام ومؤثر وكل إفصاح هام ومؤثر (راجع: الفقرات "أ/٤٢" –"أ/٤٧").

١٩- يجب على المراقب أن ينظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقات الخارجية سيتم تنفيذها على أنها من إجراءات المراجعة الأساسية (راجع: الفقرات "أ/٤٨" –"أ/٥١").

الإجراءات الأساسية المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية

٢٠- يجب أن تتضمن الإجراءات الأساسية التي ينفذها المراقب إجراءات المراجعة الآتية فيما يتعلق بآلية إقفال القوائم المالية:

(أ) اتفاق أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مطابقة أو اتفاق المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من خارجهما؛

(ب) اختبار قيود اليومية الهامة والمؤثرة والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية (راجع: الفقرة "أ/٥٢").

الإجراءات الأساسية تجاه المخاطر المهمة

٢١- إذا حدد المراقب أن خطراً من مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساسية لمواجهة لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما تقتصر مواجهة الخطر المهم على تنفيذ الإجراءات الأساسية، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل (راجع: الفقرة "أ/٥٣").

توقيت الإجراءات الأساسية

٢٢- في حالة تنفيذ الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي، فيجب على المراقب تغطية الفترة المتبقية عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات أساسية، إلى جانب اختبارات أدوات الرقابة لتاريخ القطع؛ أو

(ب) إجراءات أساسية إضافية فقط، إذا رأى المراقب أنها كافية، وتوفر أساساً معقولاً لسحب استنتاجات المراجعة من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة (راجع: الفقرات "أ/٥٤" –"أ/٥٧").

٢٣- في حالة اكتشاف تحريفات في تاريخ مرحلي، لم يكن يتوقعها المراقب عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر، فيجب عليه أن يقيم ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل تقييم الخطر ذي العلاقة والإجراءات الأساسية المخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها التي تغطي الفترة المتبقية (راجع: الفقرة "أ/٥٨").

كفاية عرض القوائم المالية

٢٤- يجب أن ينفذ المراقب إجراءات مراجعة لتقييم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقا لإطار التقارير المالية المطبق. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المراقب أن ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة مناسبة تعكس ما يلي:

- تبويب ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الممثلة لها؛
- عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها (راجع: الفقرة "أ/٥٩").

تقييم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٢٥- استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراقب أن يقيم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات لا تزال مناسبة (راجع: الفقرتين "أ/٦٠"، "أ/٦١").

٢٦- يجب على المراقب أن يقرر ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بغض النظر عمّا إذا كان من الواضح أنها تؤيد التأكيدات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها (راجع: الفقرة "أ/٦٢").

٢٧- إذا لم يحصل المراقب على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإقرار هام ومؤثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحاول الحصول على أدلة مراجعة إضافية. وإذا كان المراقب غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء أي رأي في القوائم المالية.

التوثيق

٢٨- يجب على المراقب أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي [١]:

(أ) الاجراءات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة؛

(ب) علاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المقيمة على مستوى الإقرارات؛

(ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت تلك النتائج غير واضحة (راجع: الفقرة "أ/٦٣").

٢٩- إذا كان المراقب يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الاعتماد على مثل تلك الأدوات التي تم اختبارها في عمليات مراجعة سابقة.

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرات"١١" -"٨"، و"أ/٦"

٣٠- يجب أن يوضح توثيق المراقب أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تضاهي أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من خارجهما.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الاجراءات العامة (راجع: الفقرة "٥")

أ /١ قد تتضمن الاجراءات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ما يلي:

- التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- توفير المزيد من الإشراف.
- إدخال عناصر مفاجأة إضافية عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات أساسية في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ مرحلي؛ أو تعديل طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

أ /٢ يتأثر تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية، ومن ثمّ الاجراءات العامة للمراقب، بفهم المراقب لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المراقب ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمراقب، على سبيل المثال، بالقيام ببعض إجراءات المراجعة في تاريخ مرحلي بدلاً من نهاية الفترة. وفي المقابل، يكون لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير عكسي؛ فعلى سبيل المثال، قد يتعامل المراقب مع بيئة الرقابة غير الفعّالة من خلال:

- القيام بإجراءات مراجعة في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ مرحلي.
- الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساسية.
- زيادة عدد المواقع التي يشملها نطاق المراجعة.

أ/٣ وبناءً عليه، فإن لهذه الاعتبارات تأثير مهم على المنهج العام للمراقب، على سبيل المثال، بالتركيز على الإجراءات الأساسية (منهج الإجراءات الأساسية)، أو باتباع منهج يعتمد على استخدام اختبارات أدوات الرقابة إضافة إلى الإجراءات الأساسية (المنهج المشترك) .

إجراءات المراجعة تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية (راجع: الفقرة "٦")

أ/٤ يوفر تقييم المراقب للمخاطر المحددة على مستوى التأكيدات أساسا للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المراقب:

(أ) أن تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط قد يحقق للمراقب اجراءات فعّالة تجاه خطر التحريف الهام والمؤثر المقيّم لتأكيد معين؛ أو

(ب) أن تنفيذ الإجراءات الأساسية فقط مناسب لتأكيدات معينة، وبالتالي يستبعد المراقب تأثير أدوات الرقابة من تقييم الخطر ذي الصلة. وقد يعود السبب في ذلك إلى أن إجراءات المراقب لتقييم المخاطر لم تحدد أي أدوات رقابة فعّالة ذات صلة بهذا الإقرار، أو لأن اختبار أدوات الرقابة سيكون غير كفء ومن ثم لا ينوي المراقب الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية؛ أو

(ج) أن المنهج المشترك باستخدام كل من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساسية هو منهج فعال.

ومع ذلك، ووفقا لمتطلبات الفقرة "١٨"، وبغض النظر عن المنهج المختار، يقوم المراقب بتصميم وتنفيذ إجراءات أساسية لكل فئة هامة ومؤثرة من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب هام ومؤثر وكل إفصاح هام ومؤثر.

أ/٥ تشير طبيعة إجراء المراجعة إلى الغرض منه (بعبارة أخرى، ما إذا كان اختبار لأدوات الرقابة أو إجراء أساسي) ونوعه (بعبارة أخرى، ما إذا كان فحصاً مادياً أو ملاحظة أو استفساراً أو مصادقة أو إعادة احتساب أو إعادة تنفيذ أو إجراء تحليلي). وتُعد طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية قصوى في الإجراءات تجاه المخاطر التي تم تقييمها.

أ/٦ يشير توقيت إجراء المراجعة إلى وقت تنفيذ الإجراء، أو إلى الفترة أو التاريخ الذي ينطبق عليه دليل المراجعة.

أ/٧ يشير مدى إجراء المراجعة إلى القدر الذي سيتم تنفيذه به، على سبيل المثال، حجم العينة، أو عدد الملاحظات لنشاط من أنشطة الرقابة.

أ/٨ يوفر تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، التي تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات، رابطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية للمراقب وتقييمه للمخاطر.

الاجراءات تجاه المخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات (راجع: الفقرة "٧(أ)")

الطبيعة

أ/٩ قد تؤثر المخاطر المقيّمة من قبل المراقب على كل من أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وعلى الجمع فيما بينها. فعلى سبيل المثال، عندما يكون الخطر المقيّم مرتفعاً، يمكن أن يطلب المراقب مصادقة من الطرف المقابل على اكتمال بنود عقد معين، بالإضافة إلى الفحص المادي للمستند. وعلاوةً على ذلك، قد تكون إجراءات مراجعة معينة أكثر مناسبة لبعض التأكيدات من غيرها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، قد تكون اختبارات أدوات الرقابة أكثر استجابة لخطر التحريف المقيّم في تأكيد الاكتمال، فيما قد تكون الإجراءات الأساسية أكثر استجابة لخطر التحريف المقيّم في تأكيد الحدوث.

أ/١٠ تكون أسباب التقييم المحدد لخطر من المخاطر ذات صلة عند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر المقيّم منخفضاً بسبب خصائص معينة لفئة من المعاملات، دونما اعتبار لأدوات الرقابة المرتبطة بها، فإن المراقب قد يقرر أن الإجراءات التحليلية الأساسية بمفردها توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كان الخطر المقيّم منخفضا بسبب أدوات الرقابة الداخلية، وينوي المراقب تنفيذ الإجراءات الأساسية على أساس هذا التقييم المنخفض، فيجب عليه تنفيذ الاختبارات لأدوات الرقابة تلك، وفقاً لما تتطلبه الفقرة "٨(أ)". وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، لفئة من المعاملات ذات خصائص متماثلة على نحو معقول وغير معقدة، وتُعالَج وتُراقب بشكل روتيني بواسطة نظام معلومات المنشأة.

التوقيت

أ/١١ قد يقوم المراقب بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الهام والمؤثر مرتفعاً، زادت احتمالية أن يقرر المراقب أن تنفيذ الإجراءات الأساسية سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، أو في نهايتها، بدلاً من تاريخ مبكر، أو يقرر تنفيذ إجراءات مراجعة غير معلن عنها أو في وقت مفاجئ (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة في مواقع مختارة دون سابق إعلان). ويُعد هذا الأمر ملائما بصفة خاصة عند النظر في التعامل مع مخاطر الغش. فعلى سبيل المثال، قد يخلص المراقب إلى أنه، عندما يتم تحديد مخاطر تحريف أو تلاعب متعمد، فإن إجراءات المراجعة المنفذة لتعميم استنتاجات المراجعة من تاريخ مرحلي إلى نهاية الفترة لن تكون فعّالة.

أ/١٢ ومن جهة أخرى، قد يساعد تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة المراقب في تحديد الأمور المهمة في مرحلة مبكرة من المراجعة، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة أو وضع منهج مراجعة فعّال للتعامل مع هذه الأمور.

أ/١٣ إضافة إلى ما سبق، ثمّة إجراءات مراجعة معينة لا يمكن تنفيذها إلا عند نهاية الفترة أو بعدها، ومثال ذلك:

- مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من خارجهما؛
- التحقق من التعديلات التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية؛
- إجراءات الاستجابة لخطرٍ يتمثل في إمكانية دخول المنشأة في عقود بيع غير مناسبة أو وجود معاملات ربما لم يتم إنجازها، في نهاية الفترة.

أ /١٤ من بين العوامل الأخرى ذات الصلة التي تؤثر على نظر المراقب في الوقت الذي ينفذ فيه إجراءات المراجعة، ما يلي:

- بيئة الرقابة.
- وقت توفر المعلومات الملائمة (فعلى سبيل المثال، قد يتم تغيير محتوى الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد لا تحدث الإجراءات التي سيتم ملاحظتها إلا في أوقات معينة).
- طبيعة الخطر (فعلى سبيل المثال، إذا تعلق الخطر بتضخيم الإيرادات لتلبية التوقعات بشأن الأرباح، عن طريق إبرام اتفاقيات بيع وهمية في وقت متأخر، فقد يرغب المراقب في التحقق من العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة المراجعة.
- توقيت إعداد القوائم المالية، وخاصة لتلك الإفصاحات التي تقدم المزيد من التوضيح عن المبالغ المسجلة في قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل أو قائمة الدخل الشامل، أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية.

المدى

أ/١٥ يتم تحديد مدى إجراءات المراجعة التي يرى المراقب ضرورة تنفيذها، بعد النظر في الأهمية النسبية والخطر المقيّم ودرجة التأكيد التي يخطط المراقب للتوصل إليها. وعند تحقيق غرض واحد من خلال مجموعة من الإجراءات، يُنظر في مدى كل إجراء على حدة. وبصفة عامة، فإن مدى إجراءات المراجعة يزيد بزيادة خطر التحريف الهام والمؤثر. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينة أو تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية بمستوى أكثر تفصيلياً، للتعامل مع الخطر المقيّم للتحريف الهام والمؤثر الذي بسبب الغش. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين فعّالاً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

أ/١٦ قد يمكّن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب من القيام باختبارات أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، وهو ما قد يكون مفيداً عندما يقرر المراقب تعديل مدى الاختبارات، على سبيل المثال، للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي بسبب الغش. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة، أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع عينة كامل بدلاً من اختبار عينة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٧ بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد يؤثر التكليف الرسمي بالمراجعة وأي متطلبات خاصة أخرى للمراجعة على نظر المراقب في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/١٨ في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أنشطة رقابة كثيرة يمكن أن يتعرف عليها المراقب، أو قد يكون توثيق المنشأة لمدى وجود هذه الأنشطة أو تشغيلها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأكثر كفاءة للمراقب أن ينفذ إجراءات مراجعة إضافية هي بالدرجة الأولى إجراءات أساسية. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو مكونات الرقابة الأخرى.

التقييمات المرتفعة للخطر (راجع: الفقرة "٧(ب)")

أ/١٩عند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراقب بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

اختبارات أدوات الرقابة

تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة "٨")

أ/٢٠ يتم تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط على الأدوات التي قرر المراقب أنها مصممة بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريف الهام والمؤثر في تأكيد معين. وفي حالة استخدام أدوات رقابة مختلفة إلى حد كبير في أوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، فيجب النظر في كل منها بشكل منفصل.

أ/٢١ يختلف اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عن التوصل إلى فهم لتلك الأدوات وتقييم تصميمها وتطبيقها. ومع ذلك يتم استخدام نفس أنواع إجراءات المراجعة. ولذلك، قد يقرر المراقب أنه من الكفاءة اختبار الفاعلية التشغيلية أدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقييم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها.

أ/٢٢ وعلاوة على ذلك، وبالرغم من أن بعض إجراءات تقييم المخاطر قد لا تكون مصممة بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، فإنها قد توفر أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، وبالتالي، قد تكون بمثابة اختبارات لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتضمن إجراءات مراقب الحسابات لتقييم المخاطر ما يلي:

- الاستفسار بشأن استخدام الإدارة للموازنات.
- ملاحظة مقارنة الإدارة للمصروفات الشهرية المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.
- الفحص المادي للتقارير المتعلقة بالتحري عن الاختلافات بين المبالغ المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.

وتوفر إجراءات المراجعة تلك المعرفة اللازمة بشأن تصميم سياسات إعداد الموازنات في المنشأة، وما إذا كان قد تم تطبيقها، ولكنها قد توفر أيضا أدلة مراجعة حول فاعلية عمل سياسات إعداد الموازنات في منع أو اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في تصنيف المصروفات.

أ/٢٣ إضافة لما سبق، قد يصمم المراقب اختباراً لأدوات الرقابة ليتم تنفيذه بالتزامن مع اختبار تفاصيل لنفس المعاملة. وبالرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم إنجاز كليهما في آنٍ واحد عن طريق تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة، وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض. فعلى سبيل المثال، يمكن للمراقب أن يُصمم اختباراً للتحقق من فاتورة معينة ويقيم نتائج الاختبار، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة المراجعة الأساسية لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقييم الاختبار مزدوج الغرض عن طريق النظر في غرض كل اختبار على حده.

أ/٢٤ قد يجد المراقب في بعض الحالات أنه من غير الممكن تصميم إجراءاتٍ أساسية فعّالة توفر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى التأكيدات[٢]. وقد يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تتطلب الفقرة "٨(ب)" أن ينفّذ المراقب اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة.

أدلة المراجعة والاعتماد المطلوب (راجع: الفقرة "٩")

أ/٢٥ يمكن الحصول على مستوى أعلى من التأكيد بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عندما يتألف المنهج الذي تم تبنيه بشكل أساسي من اختبارات أدوات الرقابة، وبخاصة عندما يكون من غير الممكن أو من غير العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساسية فقط.

---

[٢] معيار المراجعة رقم (٣١٥) ، الفقرة "٣٧".

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

إجراءات المراجعة الأخرى إلى جانب الاستفسار (راجع: الفقرة "١٠(أ)")

أ/٢٦ لا يُعد الاستفسار وحده كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، تُنفَّذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار. وفي هذا الشأن، قد يوفر الاستفسار المقترن بالفحص المادي أو إعادة التنفيذ تأكيداً أعلى من الاستفسار والملاحظة، لأن الملاحظة تكون ملائمة فقط في وقت إجرائها.

أ/٢٧ تؤثر طبيعة أداة الرقابة في نوع الإجراء المطلوب للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الفاعلية التشغيلية يدل عليها التوثيق، فقد يتخذ المراقب قراراً بإجراء فحص مادي لهذا التوثيق للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية. ومع ذلك، وفيما يخص أدوات الرقابة الأخرى، قد لا يكون التوثيق متاحا أو ملائماً. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد توثيق لعمل بعض العوامل في بيئة الرقابة، مثل تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، أو لبعض أنواع أنشطة الرقابة، مثل أنشطة الرقابة التي يؤديها الحاسب. وفي مثل تلك الظروف، قد يتم الحصول على أدلة المراجعة بشأن فاعلية العمل من خلال الاستفسار المقترن بإجراءات مراجعة أخرى مثل الملاحظة أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

مدى اختبارات أدوات الرقابة

أ/٢٨ عندما تكون هناك حاجة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعا فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابة معينة، فقد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة. وإضافة إلى درجة الاعتماد على أدوات الرقابة، فمن بين الأمور الأخرى التي قد يأخذها المراقب في الحسبان عند تحديد مدى اختبار أدوات الرقابة ما يلي:

- تكرار تطبيق المنشأة لأداة الرقابة خلال الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء فترة المراجعة التي يعتمد فيها المراقب على الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.
- معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
- ملاءمة وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة على مستوى التأكيدات.
- مدى الحصول على أدلة مراجعة من اختبارات أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالتأكيد.

ويحتوي معيار المراجعة (٥٣٠) على المزيد من الإرشادات حول مدى الاختبارات.

أ/٢٩ نظرا للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فقد لا يكون من الضروري زيادة مدى اختبار أدوات الرقابة الآلية. ويُتوقع أن تعمل أداة الرقابة الآلية بشكل متسق ما لم يتم تغيير البرنامج (بما في ذلك الجداول، أو الملفات، أو البيانات الدائمة الأخرى التي يستخدمها البرنامج). وفور قيام المراقب بتحديد أن أداة الرقابة الآلية تعمل على النحو المنشود (وهو ما يمكن تحديده في الوقت الذي طُبقت فيه أداة الرقابة في بادئ الأمر أو في تاريخ آخر)، فقد ينظر المراقب في تنفيذ اختبارات لتحديد أن أداة الرقابة لا تزال تعمل بفاعلية. وقد تتضمن مثل هذه الاختبارات تحديد ما يلي:

- أن التغييرات في البرنامج لا تتم إلا بخضوعها لأدوات الرقابة المناسبة الخاصة بتغيير البرامج؛
- أن النسخة المصرح بها من البرنامج هي المستخدمة لمعالجة المعاملات؛
- أن أدوات الرقابة العامة الأخرى ذات الصلة تمتاز بالفاعلية.

وقد تتضمن تلك الاختبارات أيضاً تحديد أنه لم تطرأ تغييرات على البرامج، كما هو الحال عندما تستخدم المنشأة حزم تطبيقات برمجية دون تعديلها أو صيانتها. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراقب بإجراء فحص مادي للسجل الخاص بإدارة أمن تقنية المعلومات للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم حدوث وصول غير مصرح به أثناء الفترة.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة "١٠(ب)")

أ/٣٠ في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر المراقب اختبار فاعلية فحص مستخدمٍ لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان المصرح بها، يكون الفحص الذي قام به المستخدم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل المراقب. وتُوصَف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

أ/٣١ نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن أدلة المراجعة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع أدلة المراجعة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة، قد توفر أيضاً أدلة مراجعة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة (وبشكل خاص، أدوات الرقابة على التغييرات).

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

فترة الاعتماد المطلوبة (راجع: الفقرة "١١")

أ/٣٢ قد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بلحظة زمنية معينة كافية لتحقيق غرض المراقب، على سبيل المثال، عند اختبار أدوات الرقابة على جرد المنشأة الفعلي للمخزون في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى، فإنه إذا كان لدى المراقب نية للاعتماد على أداة رقابة خلال فترة معينة، فإن الاختبارات المناسبة هي تلك التي يمكنها تقديم أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في الأوقات ذات الصلة خلال تلك الفترة. وقد تتضمن هذه الاختبارات اختبارات لمتابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة مرحلية (راجع: الفقرة "١٢(ب)")

أ/٣٣ من بين العوامل ذات الصلة بتحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يجب الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة التي كانت تعمل خلال الفترة المتبقية بعد فترة مرحلية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيدات.
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة المرحلية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين.
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.
- طول الفترة المتبقية.
- الحد الذي ينوي المراقب أن يخفض إليه الإجراءات الأساسية الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة.
- بيئة الرقابة.

أ/٣٤ يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة على مدى الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة "١٣")

أ/٣٥ في ظروف معينة، قد توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة إذا نفذ المراقب إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد يحدد المراقب أثناء تنفيذ مراجعة سابقة أن إحدى أدوات الرقابة الآلية كانت تعمل على النحو المنشود. قد يحصل المراقب على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في أداة الرقابة الآلية تؤثر على استمرار فاعليتها التشغيلية، وذلك، على سبيل المثال، من خلال الاستفسار من الإدارة والفحص المادي للسجلات لمعرفة أدوات الرقابة التي طالها التغيير. وقد يدعم النظر في أدلة المراجعة المتعلقة بهذه التغييرات إما زيادة أو تخفيض أدلة المراجعة المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أدوات الرقابة التي تغيرت بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة "١٤(أ)")

أ/٣٦ قد تؤثر التغييرات على مدى ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بحيث لا يعد هناك أساس لاستمرار الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا تؤثر تغييرات النظام التي تتيح للمنشأة الحصول على تقرير جديد من النظام على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة؛ ولكن التغيير الذي يؤدي إلى تجميع البيانات أو حسابها بشكل مختلف يؤثر على الأدلة.

أدوات الرقابة التي لم تتغير بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة "١٤(ب)")

أ/٣٧ إن قرار المراقب بشأن الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن أدوات الرقابة التي:

(أ) لم تتغير منذ اختبارها آخر مرة؛

(ب) ليست من أدوات الرقابة التي تخفف من المخاطر المهمة،

هو أمر خاضع للحكم المهني. كما إن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار أدوات الرقابة هو أيضا أمر يخضع للحكم المهني، ولكن يجب أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات وفقاً لمتطلبات الفقرة "١٤(ب)".

أ /٣٨ بشكلٍ عام، كلما كان خطر التحريف الهام والمؤثر مرتفعاً، أو كان الاعتماد على أدوات الرقابة كبيراً، كان من المرجح أن تكون الفترة الزمنية المنقضية أقصر، إن وجدت. وتشمل العوامل التي قد تقلل من فترة إعادة اختبار أداة الرقابة، أو التي قد ينجم عنها عدم الاعتماد كليةً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، ما يلي:

- قصور بيئة الرقابة.
- قصور متابعة أدوات الرقابة.
- وجود عنصر يدوي مهم في أدوات الرقابة ذات الصلة.
- حدوث تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة.
- تغير الظروف بما يدل على الحاجة إلى إدخال تغييرات في أداة الرقابة.
- قصور أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

أ/٣٩ عندما يكون هناك عدد من أدوات الرقابة ينوي المراقب أن يعتمد في تحديد فاعليتها على أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة، فإن اختبار بعض تلك الأدوات في كل عملية مراجعة من شأنه أن يوفر معلومات تؤيد استمرار فاعلية بيئة الرقابة. ويساهم ذلك في قرار المراقب بشأن ما إذا كان من المناسب الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة.

تقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين "١٦"،"١٧")

أ/٤٠ يُعد اكتشاف المراقب لوجود تحريف هام ومؤثر من خلال إجراءات المراجعة مؤشراً قوياً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.

أ/٤١ يقر مفهوم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بأن بعض الانحرافات قد تحدث في طريقة تطبيق المنشأة لأدوات الرقابة. وقد تنتج الانحرافات في أدوات الرقابة المفروضة عن عوامل مثل تغيير الموظفين الرئيسيين والتقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات والخطأ البشري. وقد يشير معدل الانحراف المكتشف، وخصوصاً بالمقارنة مع المعدل المتوقع، إلى عدم إمكانية الاعتماد على الرقابة لتخفيض الخطر على مستوى التأكيدات إلى ذلك الخطر الذي قيّمه المراقب.

الإجراءات الأساسية (راجع: الفقرة "١٨")

أ/٤٢ تتطلب الفقرة "١٨" أن يصمم المراقب وينفذ الإجراءات الأساسية لكل فئة هامة ومؤثرة من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب هام ومؤثر وكل إفصاح هام ومؤثر، بغض النظر عن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيّمة. ويعكس هذا المتطلب حقيقة أن: (أ) تقييم المراقب للخطر هو أمر اجتهادي وبالتالي قد لا يحدد جميع مخاطر التحريف الهام والمؤثر؛ (ب) وأن هناك محدودية ملازمة للرقابة الداخلية، من بينها تجاوز الإدارة لها.

طبيعة ومدى الإجراءات الأساسية

أ/٤٣ استناداً إلى الظروف، قد يحدد المراقب أن:

- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية فقط سيكون كافياً لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. على سبيل المثال، عندما يكون تقييم المراقب للخطر مدعوماً بأدلة مراجعة تم الحصول عليها من اختبارات أدوات الرقابة.
- اختبارات التفاصيل فقط ستكون مناسبة.
- الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساسية واختبارات التفاصيل هو الأكثر تعاملاً مع المخاطر المقيّمة.

أ/٤٤ تُعد الإجراءات التحليلية الأساسية، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي تميل إلى أن تكون قابلة للتنبؤ بها بمرور الوقت. ويحدد معيار المراجعة (٥٢٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة.

أ/٤٥ تُعد طبيعة الخطر والتأكيد ذوى صلة بتصميم اختبارات التفاصيل. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود تأكيد أو حدوثه على اختيار بند من البنود الواردة ضمن مبلغ في القوائم المالية والحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن جهة أخرى، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بتأكيد الاكتمال على اختيار بند من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة في القوائم المالية والتحقق مما إذا كان مُضمَّناً.

أ/٤٦ نظرا لأن تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر يأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية، فقد تكون هناك حاجة لزيادة مدى الإجراءات الأساسية عندما تكون نتائج اختبارات أدوات الرقابة غير مرضية. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين مناسبا إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

أ/٤٧ عند تصميم اختبارات التفاصيل، يتم التفكير عادة في مدى الاختبارات من حيث حجم العينة. وهناك أيضاً أمور أخرى ذات صلة، من بينها ما إذا كان استخدام وسائل اختبار اختيارية أخرى من شأنه أن يحقق المزيد من الفاعلية. انظر معيار المراجعة (٥٠٠) [٣].

النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية سيتم تنفيذها (راجع: الفقرة "١٩")

أ /٤٨ تُعد إجراءات المصادقة الخارجية في كثير من الأحيان ذات صلة عند التعامل مع التأكيدات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها، ولكن لا يلزم أن تقتصر على هذه البنود. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراقب مصادقة خارجية على شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات التي بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويمكن أيضا تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة حول عدم وجود شروط معينة. فعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على مصادقة بعدم وجود "اتفاق جانبي" قد يكون ذا صلة بالتأكيد المتعلق بتاريخ القطع لإيرادات المنشأة. ومن بين المواقف الأخرى التي قد توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ذات صلة بالتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيّمة ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل وشروطها.

---

[٣] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "١٠".

- البضاعة لدى أطراف ثالثة والمحجوزة لدى الجمارك إلى أن تدفع الرسوم المفروضة عليها أو بغرض شحنها.
- سندات الملكية العقارية التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون في مكان آمن أو المحتفظ بها كضمان.
- الاستثمارات المحتفظ بها بشكل آمن عند أطراف ثالثة، أو التي تم شراؤها من سماسرة الأوراق المالية، ولكن لم يتم تسلمها حتى تاريخ قائمة المركز المالي.
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك شروط السداد ذات الصلة والاتفاقات التقييدية.
- أرصدة الحسابات مستحقة السداد وشروطها.

أ/٤٩ رغم أن المصادقات الخارجية قد توفر أدلة مراجعة ملائمة فيما يتعلق بتأكيدات معينة، توجد بعض التأكيدات التي توفر لها المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أقل ملاءمة. فعلى سبيل المثال، توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية استرداد أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل أقل ملاءمة مما تقدمه بشأن وجود هذه الأرصدة.

أ/٥٠ قد يرى المراقب أن إجراءات المصادقة الخارجية التي تم تنفيذها لغرض واحد توفر فرصة للحصول على أدلة مراجعة بشأن أمور أخرى. فعلى سبيل المثال، تتضمن طلبات المصادقة عن أرصدة البنوك في الغالب طلبات عن معلومات ذات صلة بتأكيدات القوائم المالية الأخرى. وقد تؤثر مثل هذه الاعتبارات على قرار المراقب بشأن القيام بإجراءات المصادقة الخارجية.

أ/٥١ من بين العوامل التي قد تساعد المراقب في تحديد ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات مراجعة أساسية ما يلي:

- معرفة الطرف القائم بالمصادقة بالموضوع - قد تزيد إمكانية الاعتماد على الردود إذا قُدمت من شخص يعمل لدى الطرف القائم بالمصادقة ولديه المعرفة اللازمة بشأن المعلومات المطلوب المصادقة عليها.
- قدرة الطرف القائم بالمصادقة المقصود على الرد أو رغبته في الرد - فعلى سبيل المثال، فإن الطرف القائم بالمصادقة:
  - قد لا يوافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛ أو
  - قد يعتبر الرد مكلفاً جداً أو مستهلكاً لكثير من الوقت؛ أو
  - قد تساوره مخاوف بشأن الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛ أو
  - قد يقوم بالمحاسبة عن المعاملات بعملات مختلفة؛ أو
  - قد يعمل في بيئة لا يُعد فيها الرد على طلبات المصادقة جانباً أساسياً من العمليات اليومية.

وفي مثل هذه الحالات، قد لا ترد الأطراف المطلوب منها المصادقة، أو قد ترد بشكل غير رسمي، أو قد تحاول تقييد مدى الاعتماد على الرد.

- موضوعية الطرف القائم بالمصادقة -إذا كان الطرف القائم بالمصادقة ذا علاقة بالمنشأة، فقد تقل إمكانية الاعتماد على الردود.

الإجراءات الأساسية المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/٥٢ تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات الأساسية للمراقب ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية على طبيعة ومدى تعقد آلية إعداد القوائم المالية للمنشأة ومخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبطة بها.

الإجراءات الأساسية لمواجهة المخاطر المهمة (راجع: الفقرة "٢١")

أ/٥٣ تتطلب الفقرة "٢١" من هذا المعيار أن يقوم المراقب بتنفيذ إجراءات أساسية تستجيب بشكل خاص للمخاطر التي حدد أنها مخاطر مهمة. وقد تساعد أدلة المراجعة، التي في صورة مصادقات خارجية استلمها المراقب مباشرةً من الأطراف المناسبة القائمة بالمصادقة، المراقب في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها إلى حد كبير ويحتاج إليها المراقب للاستجابة للمخاطر المهمة بوجود تحريف هام ومؤثر بسبب غش أو خطأ. فعلى سبيل المثال، إذا حدد المراقب أن الإدارة تتعرض لضغوط بشأن تحقيق أرباح متوقعة، فقد يرتبط ذلك بخطر قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الإثبات غير السليم للإيرادات المتعلقة باتفاقيات البيع التي تنص على شروط تمنع إثبات الإيرادات أو عن طريق إصدار فواتير المبيعات قبل الشحن. وفي هذه الظروف، قد يقوم المراقب، على سبيل المثال، بتصميم إجراءات مصادقة خارجية، ليس فقط لتأكيد المبالغ القائمة، وإنما أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وإضافة لذلك، قد يجد المراقب أنه مما يحقق الفاعلية استكمال إجراءات المصادقة الخارجية تلك بالاستفسار من الموظفين غير الماليين في المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.

توقيت الإجراءات الأساسية (راجع: الفقرتين "٢٢"، "٢٣")

أ/٥٤ في معظم الحالات، توفر أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساسية لمراجعة سابقة أدلة مراجعة قليلة للفترة الحالية، أو قد لا توفر لها أية أدلة على الإطلاق. ولكن ثمة استثناءات، فعلى سبيل المثال، قد يكون من الملائم في الفترة الحالية الاستعانة برأي قانوني تم الحصول عليه في عملية مراجعة سابقة يتعلق بهيكل للتوريق لم تطرأ عليه أي تغييرات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب استخدام أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساسية لمراجعة سابقة إذا لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على هذه الأدلة والموضوع المرتبطة به، وتم تنفيذ إجراءات مراجعة أثناء الفترة الحالية لإثبات استمرارية ملاءمة هذه الأدلة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة مرحلية (راجع: الفقرة "٢٢")

أ/٥٥ قد يرى المراقب في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي، ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقارنة في التاريخ المرحلي وذلك من أجل:

- تحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة؛
- التحري عن أي من تلك المبالغ؛
- تنفيذ إجراءات تحليلية أساسية أو اختبارات التفاصيل من أجل اختبار تاريخ القطع.

أ/٥٦ إن تنفيذ الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي دون تنفيذ المزيد من الإجراءات في تاريخ لاحق يرفع من خطر عدم تمكن المراقب من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي:

- بيئة الرقابة وأدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة.
- توفر المعلومات الضرورية لإجراءات المراقب، في تاريخ لاحق.
- الغرض من الإجراءات الأساسية.
- الخطر المُقيّم للتحريف الهام والمؤثر.
- طبيعة فئة المعاملات أو رصيد الحساب والتأكيدات ذات العلاقة.
- قدرة المراقب على تنفيذ إجراءات أساسية مناسبة أو إجراءات أساسية مقرونة باختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تقليل خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد تكون موجودة في نهاية الفترة.

أ/٥٧ قد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات تحليلية أساسية فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ المرحلي ونهاية الفترة:

- ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات معاملات أو أرصدة حسابات معينة يمكن التنبؤ بمبلغها ووزنها النسبي ومكوناتها بشكل معقول.
- ما إذا كانت إجراءات المنشأة مناسبة لتحليل وتعديل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات في تواريخ أولية ولوضع حدود محاسبية فاصلة سليمة.
- ما إذا كان نظام المعلومات ذو الصلة بالقوائم المالية يوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة وبالمعاملات في الفترة المتبقية وهذه المعلومات تكفي للتحري عن:
  (أ) المعاملات أو القيود المهمة غير المعتادة (بما في ذلك، التي تحدث في نهاية الفترة أو بالقرب منها)؛
  (ب) الأسباب الأخرى للتقلبات المهمة، أو التقلبات المتوقعة التي لم تحدث؛
  (ج) التغيرات في مكونات فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

التحريفات المكتشفة في تاريخ مرحلي (راجع: الفقرة "٢٣")

أ/٥٨ عندما يخلص المراقب إلى أن الإجراءات الأساسية المخطط لها من حيث طبيعتها أو توقيتها أو مداها والتي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل بسبب التحريفات غير المتوقعة المكتشفة في تاريخ مرحلي، فإن هذا التعديل قد يتضمن تمديد أو تكرار الإجراءات التي تم تنفيذها في التاريخ المرحلي في نهاية الفترة.

كفاية عرض القوائم المالية (راجع: الفقرة "٢٤")

أ/٥٩ يتضمن تقييم العرض والترتيب والمحتوى المناسب للقوائم المالية، على سبيل المثال، النظر في المصطلحات المستخدمة على النحو الذي يقتضيه إطار التقارير المالية المطبق، ومستوى التفصيل المقدم، وتجميع المبالغ وتقسيمها، وأسس المبالغ المبينة.

تقييم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها (راجع: الفقرات "٢٥" – "٢٧")

أ/٦٠ إن مراجعة القوائم المالية هي عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المراقب إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المراقب إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراقب معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال:

- قد يؤدي مدى التحريفات التي يكتشفها المراقب عن طريق تنفيذ الإجراءات الأساسية إلى تغيير حُكمه بشأن تقييم المخاطر وقد يدل على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.
- قد يصبح المراقب على علم بتناقضات في السجلات المحاسبية أو بأدلة متضاربة أو غائبة.
- قد تشير الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة الفحص العام من المراجعة إلى وجود خطر تحريف هام ومؤثر لم يتم الانتباه له من قبل.

وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراقب إلى إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على إعادة النظر في المخاطر التي تم تقييمها لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والتأكيدات المتعلقة بها. ويحتوي معيار المراجعة (٣١٥) على المزيد من الإرشادات بشأن إعادة النظر في تقييم المراقب للمخاطر [٤].

أ/٦١ لا يمكن للمراقب أن يفترض أن حدوث غش أو خطأ هو حدث منعزل بنفسه. ومن ثمّ، فمن المهم النظر في كيفية تأثير اكتشاف تحريفٍ ما على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها عند تحديد ما إذا كان التقييم لا يزال مناسباً.

أ/٦٢ يتأثر حكم المراقب فيما يتعلق بأدلة المراجعة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل في التأكيدات، واحتمال أن يكون له تأثير هام ومؤثر، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على القوائم المالية.

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة"٣٧ ".

- فاعلية استجابة الإدارة وأدوات الرقابة لمواجهة المخاطر.
- الخبرة المكتسبة من المراجعات السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت إجراءات المراجعة تلك قد حددت حالات معينة لغش أو خطأ.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة أدلة المراجعة على الإقناع.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها.

التوثيق (راجع: الفقرة "٢٨")

أ/٦٣ إن شكل ومدى توثيق أعمال المراجعة هو أمر خاضع للحكم المهني، ويتأثر بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية المراجعة والتقنية المستخدمة فيها.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٤٠٢) إصدار ٢٠٢٥

اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التى تستخدم منشأة خدمية

المعيار المصري للمراجعة (٤٠٢) إصدار ٢٠٢٥

اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشأة خدمية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	٣
تاريخ السريان	٦
الأهداف	٧
التعريفات	٨
المتطلبات	
التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية	٩-١٢
التقارير من النوع (١) أوالنوع (٢) لدعم فهم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية	١٣-١٤
إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها	١٥
اختبارات أدوات الرقابة	١٦
استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية	١٧
التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن	١٨
الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنفذة في المنشأة الخدمية	١٩
التقرير من مراقب حسابات المنشأة المستفيدة	٢٠-٢٢
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية	أ/١ – أ/٢٣
إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها	أ/٢٤ – أ/٣٩
التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن	أ/٤٠
الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المصححة المتعلقة بالأنشطة المنفذة في المنشأة الخدمية	أ/٤١
التقرير من مراقب حسابات المنشأة المستفيدة	أ/٤٢ – أ/٤٤

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٤٠٢) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب حسابات المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستخدم هذه المنشأة خدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في مناقشة كيفية تطبيق مراقب حسابات المنشأة المستفيدة لمعيار المراجعة رقم(٣١٥) ومعيار المراجعة رقم (٣٣٠) عند التوصل إلى فهم للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة يكفي لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية استجابة لتلك المخاطر.

٢- تقوم العديد من المنشآت بإسناد جوانب من أعمالها لمؤسسات تقدم خدمات، وتتراوح هذه الجوانب من تنفيذ مهمة محددة، تحت إشراف المنشأة، إلى الإحلال الكامل لوحدات أعمال المنشأة أو أقسامها، مثل قسم الالتزام الضريبي ويكون العديد من الخدمات التي تقدمها هذه المؤسسات جزء لا يتجزأ من العمليات التجارية للمنشأة، لكن تلك الخدمات ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة.

٣- تعد الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عندما تكون تلك الخدمات، وأدوات الرقابة عليها، جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، ذي الصلة بالقوائم المالية ، وبالرغم من أن معظم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من المرجح أن تتعلق بالقوائم المالية ، فقد توجد أدوات رقابة أخرى قد تكون أيضًا ذات صلة بالمراجعة، مثل أدوات الرقابة على حماية الأصول وتعد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة ذي الصلة بالقوائم المالية بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، إذا كانت هذه الخدمات تؤثر على أي مما يلي:

(أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة المستفيدة التي تعد ذات أهمية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة؛

(ب) الإجراءات، في كل من تقنية المعلومات والنظم اليدوية التي يتم بها إنشاء معاملات المنشأة المستفيدة وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها، عند الضرورة، ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛

(ت) السجلات المحاسبية ذات العلاقة سواء في شكلها الالكتروني أو اليدوي، والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة التي تُستخدم لإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات غير الصحيحة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام؛

(ث) كيفية تسجيل نظام معلومات المنشأة المستفيدة للأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، المهمة للقوائم المالية؛

(ج) آلية القوائم المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة المستفيدة بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة؛

(ح) أدوات الرقابة المحيطة بقيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة.

٤- تتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراقب حسابات المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة.

٥- لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات التي تقدمها المؤسسات المالية والمقتصرة على معالجة معاملات مصرح بها بشكل محدد من قبل المنشأة لحسابها في تلك المؤسسات المالية، مثل معالجة معاملات حساب جار من قبل بنك أو معالجة معاملات أوراق مالية من قبل وسيط في السوق المالية، ولا ينطبق هذا المعيار كذلك على مراجعة المعاملات الناتجة عن حصص الملكية المالية في المنشآت الأخرى، مثل شركات الأشخاص والشركات المساهمة والمشروعات المشتركة عندما تتم المحاسبة عن حصص الملكية والتقرير عنها لأصحابها.

تاريخ السريان

٦- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد اول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٧- تتمثل أهداف مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، عندما تستخدم المنشأة المستفيدة خدمات منشأة خدمية، فيما يلي:

(أ) التوصل إلى فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، بما يكفي لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها؛

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة استجابة لتلك المخاطر.

التعريفات

٨- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها:

(أ) **أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة**: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ب) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)) هو تقرير يشمل:

(١) وصفًا أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛

(٢) تقريرًا يعده مراقب حسابات المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن رأي مراقب الحسابات المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.

(ج) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)) هو تقرير يشمل:

(١) وصفًا أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛

(٢) تقريرًا يعده مراقب حسابات المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكيد معقول يتضمن:

أ. رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

ب. وصفًا للاختبارات التي أجراها مراقب حسابات المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(د) **مراقب حسابات المنشأة الخدمية**: هو مراقب حسابات يقدم، بناءً على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكيد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

(هـ) **المنشأة الخدمية**: منشأة تُعد طرفًا ثالثًا (أو قسم في منشأة تُعد طرفًا ثالثًا) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءًا من نظم المعلومات ذات الصلة بالقوائم المالية في تلك المنشآت.

(و) **نظام المنشأة الخدمية**: السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها وتحتفظ بها المنشأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراقب الحسابات المنشأة الخدمية.

(ز) **منشأة خدمية من الباطن**: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءا من نظم المعلومات ذات الصلة بالقوائم المالية في تلك المنشآت المستفيدة.

(ح) **مراقب حسابات المنشأة المستفيدة**: مراقب الحسابات الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

(ط) **المنشأة المستفيدة**: منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

المتطلبات

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

٩- يجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم لهذه المنشأة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٣١٥) [١] أن يتوصل إلى فهم لكيفية استخدام هذه المنشأة لخدمات المنشأة الخدمية في عملياتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين "أ/١"، "أ/٢").

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، وأهمية تلك الخدمات للمنشأة المستفيدة، بما في ذلك تأثير تلك الخدمات على الرقابة الداخلية للمنشأة المستفيدة؛ (راجع: الفقرات "أ/٣" –" أ/٥").

(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات المُعالجة أو الحسابات أو آليات القوائم المالية المتأثرة بالمنشأة الخدمية؛ (راجع: الفقرة "أ/٦").

(ج) درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية وأنشطة المنشأة المستفيدة؛ (راجع: الفقرة "أ/٧").

(د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية، بما في ذلك الشروط التعاقدية ذات الصلة للأنشطة التي تضطلع بتنفيذها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرات "أ/٨" – "أ/١١").

١٠- يجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، عند توصله إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٣١٥) [٢] أن يقيم تصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة المستفيدة التي تتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تُطبق على المعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية (راجع الفقرات "أ/١٢" – "أ/١٤").

١١- يجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يحدد ما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كاف لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة، لتوفير الأساس اللازم لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها.

١٢- إذا كان مراقب حسابات المنشأة المستفيدة غير قادر على الحصول على فهم كاف من المنشأة المستفيدة فيجب عليه أن يتوصل إلى ذلك الفهم من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)، إذا كان متاحًا؛ أو

(ب) الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، للحصول على معلومات محددة؛ أو

(ج) زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية؛ أو

(د) الاستعانة بمراقب حسابات آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات الضرورية عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية (راجع: الفقرات "أ/١٥" –"أ/٢٠").

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية

١٣- يجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، عند تحديد كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يوفرها تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) أن يكون راضياً عما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية لمراقب حسابات المنشأة الخدمية واستقلاله عن هذه المنشأة؛

(ب) كفاية المعايير التي صدر بموجبها التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) (راجع: الفقرة "أ/٢١")

١٤- إذا كان مراقب حسابات المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) كأحد أدلة المراجعة لدعم فهمه لتصميم وتطبيق أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، فيجب عليه:

(أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية في تاريخ مناسب، أو لفترة مناسبة، لأغراض مراقب حسابات المنشأة المستفيدة؛

(ب) تقييم كفاية ومناسبة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة في المنشأة المستفيدة؛

(ج) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة والمحددة من قبل المنشأة الخدمية تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يتوصل إلى فهم عما إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات (راجع: الفقرتين "أ/٢٢"،"أ/٢٣").

---

[١] معيار المراجعة، (٣١٥) الفقرة "١٩"

[٢] معيار المراجعة، (٣١٥) الفقرة "٢١"

إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها

١٥- عند التعامل مع المخاطر التي تم تقييمها وفقا لمعيار المرجعة رقم (٣٣٠) يجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة:

(أ) تحديد ما إذا كانت السجلات التي تمسكها المنشأة المستفيدة توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن تأكيدات القوائم المالية ذات الصلة؛ وإذا لم يكن الحال كذلك،

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو الاستعانة بمراقب حسابات آخر لتنفيذ تلك الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابة عنه (راجع: الفقرات "أ/٢٤" – "أ/٢٨").

اختبارات أدوات الرقابة

١٦- عندما يتضمن تقييم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمخاطر توقعًا بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية:

(أ) الحصول على تقرير من النوع (٢) إذا كان متاحا أو

(ب) تنفيذ اختبارات مناسبة لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو

(ج) الاستعانة بمراقب حسابات آخر لتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية نيابة عنه (راجع الفقرتين "أ/٢٩"-"أ/٣٠").

استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية

١٧- إذا كان مراقب حسابات المنشأة المستفيدة يخطط، وفقًا للفترة "١٦(أ)"، لاستخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمخاطر، وذلك عن طريق:

(أ) تقييم ما إذا كان وصف أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في تاريخ مناسب، أو لفترة مناسبة، لأغراض مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة؛

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، المحددة من قبل المنشأة الخدمية، تُعد ملائمة للمنشأة المستفيدة، وإذا كان الأمر كذلك، يتم التوصل إلى فهم عما إذا كانت المنشأة المستفيدة قد صممت وطبقت تلك الأدوات، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يتم اختبار فاعليتها التشغيلية؛

(ج) تقييم مدى كفاية الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة، والوقت المنقضي منذ تنفيذ تلك الاختبارات؛

(د) تقييم ما إذا كانت اختبارات أدوات الرقابة التي نفذها مراقب حسابات المنشأة الخدمية ونتائجها، كما هي موضحة في تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية، تُعد ذات صلة بالتأكيدات الواردة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة وتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم تقييم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمخاطر (راجع: الفقرات "أ/٣١" – "أ/٣٩").

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن

١٨- إذا كان مراقب حسابات المنشأة المستفيدة يخطط لاستخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) يستبعد الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من الباطن وكانت تلك الخدمات ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن (راجع الفقرة "أ/٤٠").

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصححة فيما يتعلق بالأنشطة المنفذة في المنشأة الخدمية

١٩- يجب على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستفيدة عما إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريرًا للمنشأة المستفيدة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات غير مُصححة تؤثر على القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، أو ما إذا كانت المنشأة المستفيدة على علم بأية طريقة أخرى بهذه الحالات، ويجب عليه

أن يقييم كيف أن هذه الأمور تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضـــافية، بما في ذلك تأثيرها على استنتاجات مراقب حسابات المنشأة المستفيدة وعلى تقريره (راجع: الفترة "أ/٤١").

التقرير من مراقب حسابات المنشأة المستفيدة

٢٠- يجب على مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة تعديل الرأي في تقريره وفقا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٥) [٣] إذا لم يكن بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي قدمتها المنشأة الخدمية والتي لها صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. (راجع الفقرة "أ/٤٢").

٢١- لا يجوز لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة الإشارة إلى عمل مراقب حسابات المنشأة الخدمية في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل ما لم يكن مطالبًا بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت هذه الإشـــارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب أن يوضـح تقرير مراقب الحسـابات المنشـأة المسـتفيدة أن تلك الإشـارة لا تقلل من مسـؤولية مراقب حسابات المنشأة المستفيدة عن رأي المراجعة (راجع: الفقرة "أ/٤٣").

٢٢- إذا كانت الإشـارة إلى عمل مراقب حسـابات المنشـأة الخدمية ذات صـلة بفهم تعديل في رأي مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة، فإن تقرير مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة يجب أن يبين أن هذه الإشـارة لا تقلل من مسـؤولية مراقب حسابات المنشأة المستفيدة عن ذلك الرأي (راجع: الفقرة "أ/٤٤").

***

[٣] معيار المراجعة (٧٠٥) الفقرة"٦".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التوصل إلى فهم للخدمات المقدمة من منشأة خدمية، بما في ذلك الرقابة الداخلية

مصادر المعلومات (راجع الفقرة"٩")

أ/١ قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها منشأة خدمية من مجموعة متنوعة من المصادر، مثل:

- كتيبات تعليمات المستخدم.
- النظرات العامة على النظام.
- كتيبات التعليمات الفنية.
- العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.
- تقارير المنشآت الخدمية، أو وظيفة المراجعة الداخلية، أو السلطات التنظيمية حول أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.
- تقارير مراقب حسابات المنشأة الخدمية، بما في ذلك خطابات الإدارة، إذا كانت متاحة.

أ/٢ قد تكون المعرفة التي يتم الحصول عليها من خلال التجربة السابقة لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة مع المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، من خلال الخبرة المكتسبة من ارتباطات المراجعة الأخرى، مفيدة أيضا في التوصل إلى فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية. وقد يكون ذلك مفيدًا بوجه خاص إذا كانت الخدمات وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية المطبقة على تلك الخدمات نمطية إلى حد كبير.

طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة "٩(أ)")

أ/٣ قد تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية، كتلك التي تعالج المعاملات وتحافظ على المسائل المرتبطة بها، أو التي تسجل المعاملات وتعالج البيانات المرتبطة بها. ومن بين المنشآت الخدمية التي تقدم مثل هذه الخدمات، على سبيل المثال، أقسام الودائع في البنوك التي تستثمر وتخدم الأصول لصالح خطط منافع الموظفين أو لصالح خطط أخرى؛ ومقدمي خدمات التطبيقات الذين يقدمون حزم تطبيقات برمجية وبيئة تكنولوجية تمكن العملاء من معالجة المعاملات المالية والتشغيلية.

أ/٤ من أمثلة الخدمات التي تقدمها المنشآت الخدمية، والتي تعد ذات صلة بالمراجعة:

- حفظ السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة.
- إدارة الأصول.
- إنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها، كوكيل عن المنشأة المستفيدة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٥ قد تستخدم المنشآت الصغيرة خدمات خارجية لإمساك الدفاتر، تتراوح ما بين معالجة معاملات معينة (على سبيل المثال، دفع ضرائب الرواتب) وحفظ السجلات المحاسبية إلى إعداد القوائم المالية. ولا يُعفي استخدام منشأة خدمية لإعداد القوائم المالية للمنشآت الصغيرة إدارة المنشأة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال من مسؤولياتهم عن القوائم المالية[٤].

الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة "٩ (ب)")

أ/٦ قد تضع المنشأة الخدمية سياسات وإجراءات تؤثر على الرقابة الداخلية في المنشأة المستفيدة. وتكون هذه السياسات والإجراءات منفصلة جزئيًا على الأقل من الناحية المادية والتشغيلية عن المنشأة المستفيدة. وتعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية،

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠) الفقرات "٤" و"أ/٤" – "أ/٥".

بما في ذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تقوم بمعالجتها للمنشأة المستفيدة. وفي حالات معينة، قد لا تبدو المعاملات التي تمت معالجتها والحسابات التي تأثرت بالمنشأة الخدمية جوهرية بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة المستفيدة، إلا أن طبيعة المعاملات التي تمت معالجتها قد تكون مهمة وقد يحدد مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن فهم أدوات الرقابة يعد ضروريًا في ظل الظروف القائمة.

درجة التفاعل بين أنشطة المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة "٩ (ج)")

٧/أ تعتمد أهمية أدوات الرقابة للمنشأة الخدمية بالنسبة لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة المستفيدة أيضاً على درجة التفاعل بين أنشطتها وأنشطة المنشأة المستفيدة. وتشير درجة التفاعل إلى مدى قدرة المنشأة المستفيدة على تطبيق ومدى اختيارها لتطبيق أدوات رقابة فعالة على المعالجة التي تنفذها المنشأة الخدمية فعلى سبيل المثال، توجد درجة تفاعل كبيرة بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية عندما تقوم المنشأة المستفيدة بتفويض المعاملات وتقوم المنشأة الخدمية بالمعالجة وإجراء المحاسبة لتلك المعاملات. ففي هذه الظروف، قد يكون من المناسب عمليًا أن تقوم المنشأة المستفيدة بتطبيق أدوات رقابة فعالة على تلك المعاملات. ومن ناحية أخرى، فعندما تقوم المنشأة الخدمية بإنشاء معاملات المنشأة المستفيدة أو عندما تقوم مبدئيًا بتسجيل هذه المعاملات ومعالجتها والمحاسبة عنها، تكون درجة التفاعل أقل بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة. وفي هذه الظروف، قد تكون المنشأة المستفيدة غير قادرة على تطبيق، أو قد تختار عدم تطبيق، أدوات رقابة فعالة على هذه المعاملات في المنشأة المستفيدة، وقد تعتمد على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية (راجع: الفقرة "٩(د)")

٨/أ قد ينص العقد أو اتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية على أمور مثل:

- المعلومات التي سيتم تقديمها للمنشأة المستفيدة والمسؤوليات عن إنشاء المعاملات المتعلقة بالأنشطة التي تقوم بها المنشأة الخدمية؛
- تطبيق متطلبات السلطات التنظيمية فيما يتعلق بشكل السجلات التي سيتم الاحتفاظ بها، أو الاطلاع عليها؛
- ما إذا كانت المنشأة الخدمية ستقدم تقريراً بشأن أدواتها الرقابية، وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان هذا التقرير سيكون تقريراً من النوع (١) أو النوع (٢).
- ما إذا كان مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة له الحق في الاطلاع على السجلات المحاسبية التي تخص المنشأة المستفيدة والتي تحتفظ بها المنشأة الخدمية والمعلومات الأخرى اللازمة للقيام بالمراجعة؛
- ما إذا كانت الاتفاقية تسمح بالاتصال المباشر بين مراقب حسابات المنشأة المستفيدة ومراقب حسابات المنشأة الخدمية.

٩/أ توجد علاقة مباشرة بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة، وبين المنشأة الخدمية ومراقب حسابات المنشأة الخدمية. ولا تنشئ هذه العلاقات بالضرورة علاقة مباشرة بين مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة ومراقب حسابات المنشأة الخدمية وفي حالة عدم وجود تلك العلاقة المباشرة بين مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة ومراقب حسابات المنشأة الخدمية، فتتم الاتصالات عادة فيما بينهما من خلال المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أيضا إنشاء علاقة مباشرة بين مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة ومراقب حسابات المنشأة الخدمية، ولكن مع الأخذ في الحسبان الاعتبارات السلوكية واعتبارات السرية ذات الصلة. ويمكن لمراقب الحسابات المنشأة المستفيدة، على سبيل المثال، أن يستعين بمراقب حسابات المنشأة الخدمية لتنفيذ إجراءات نيابة عنه، مثل:

(أ) اختبارات أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؛ أو
(ب) تطبيق الإجراءات الأساسية على معاملات المنشأة المستفيدة وأرصدتها المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٠ بشكل عام، يحظى مراقبي الحسابات في القطاع العام بحقوق اطلاع واسعة وفقا للأنظمة الموضوعة. ومع ذلك، قد تكون هناك حالات لا تتوفر فيها مثل تلك الحقوق، على سبيل المثال، عندما يكون مقر المنشأة الخدمية في دولة أخرى. ففي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر من مراقب حسابات القطاع العام أن يتوصل إلى فهم للنظام المعمول به في تلك الدولة لتحديد ما إذا كان من الممكن الحصول على حقوق اطلاع مناسبة. وقد يحصل أيضا مراقب حسابات القطاع العام على حقوق اطلاع، أو قد يطلب من المنشأة المستفيدة أن تضيف هذه الحقوق في أي ترتيبات تعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

أ/١١ يمكن أيضا لمراقبي حسابات القطاع العام الاستعانة بمراقب حسابات آخر لتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساسية فيما يتعلق بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة"١٠")

أ/١٢ يمكن للمنشأة المستفيدة أن تفرض على خدمات المنشأة الخدمية أدوات رقابة يمكن أن يختبرها مراقب حسابات المنشأة المستفيدة وأن تمكنه من استنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية لجميع أو لبعض التأكيدات ذات الصلة، بغض النظر عن أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية. وإذا قامت المنشأة المستفيدة على سبيل المثال، باستخدام منشأة خدمية لمعالجة معاملات رواتبها، فقد تفرض المنشأة المستفيدة أدوات رقابة على تقديم معلومات الرواتب واستلامها يمكن أن تمنع أو تكشف التحريفات الهامة والمؤثرة وقد تتضمن هذه الأدوات:

- مقارنة البيانات المقدمة للمنشأة الخدمية بتقرير المعلومات المستلمة من المنشأة الخدمية بعد معالجة البيانات.
- إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب للتحقق من دقة الأعمال الكتابية ومراجعة المبلغ الإجمالي للرواتب للتأكد من مدى معقوليته.

أ/١٣ في هذه الحالة، يمكن لمراقب الحسابات المنشأة المستفيدة أن يختبر أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة المستفيدة على معالجة الرواتب، الأمر الذي من شأنه أن يوفر له أساسا لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية فيما يتعلق بالتأكيدات ذات الصلة بمعاملات الرواتب.

أ/١٤ وفقًا لما تم الاشارة إليه في معيار المراجعة رقم (٣١٥) [٥] فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يرى مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أنه ليس من الممكن أو العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساسية فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بالتسجيل غير الدقيق أو غير المكتمل لفئات معاملات وأرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها غالبًا بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وتوجد خصائص المعالجة الآلية تلك بصفة خاصة عندما تستخدم المنشأة المستفيدة منشأة خدمية. وفي مثل هذه الحالات، تكون أدوات رقابة المنشأة المستفيدة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويكون مراقب حسابات المنشأة المستفيدة مطالباً بالتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة وتقويمها، وفقا للفقرتين"٩ "و"١٠ "من هذا المعيار.

الإجراءات الإضافية عند صعوبة الحصول على فهم كاف من المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة "١٢")

أ/١٥ إن قرار قر مراقب حسابات المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالإجراء الذي سيقوم بتنفيذه، بمفرده أو مع غيره، من بين الإجراءات الواردة في الفقرة "١٢" للحصول على المعلومات اللازمة لتوفير أساس لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها فيما يتعلق باستخدام المنشأة المستفيدة لمنشأة خدمية، قد يتأثر بأمور مثل:

- حجم كل من المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية؛
- تعقد المعاملات في المنشأة المستفيدة، وتعقد الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية؛

[٥] معيار المراجعة (٣١٥) الفقرة "٣٥"

- موقع المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، قد يقرر مراقب حسابات المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية نيابة عنه، إذا كانت المنشأة الخدمية في موقع بعيد)؛
- ما إذا كان من المتوقع أن يزود الإجراء (الإجراءات) مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، بشكل فاعل، بما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- طبيعة العلاقة بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية.

أ/١٦ يمكن للمنشأة الخدمية أن تكلف مراقب حسابات بإعداد تقرير عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية (تقرير من النوع (١) (أو عن وصف وتصميم أدواتها الرقابية وفاعليتها التشغيلية (تقرير من النوع (٢)). ويمكن إصدار التقارير التي من النوع (١) أو النوع (٢) (وفقا للمعيار المصري للمراجعة رقم (٣٤٠٢)) (أو وفقا لمعايير صادرة من هيئة معتمدة أو مصرح لها بإصدار المعايير (والتي قد تضع أسماء مختلفة لهذه التقارير، مثل التقارير من النوع (أ) أو النوع (ب)).

أ/١٧ يعتمد توفير تقرير من النوع(١) أو النوع (٢) بشكل عام على ما إذا كان العقد المبرم بين المنشأة الخدمية والمنشأة المستفيدة ينص على تقديم مثل هذه التقارير من المنشأة الخدمية. وقد تختار المنشأة الخدمية أيضاً، لأسباب عملية، أن تجعل التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة. ومع ذلك، وفي بعض الحالات، قد لا تكون التقارير من النوع (١) أو النوع (٢) متاحة للمنشآت المستفيدة.

أ/١٨ في بعض الظروف، قد تقوم المنشأة المستفيدة بإسناد عمل واحد أو أكثر من وحدات أعمالها أو أقسامها المهمة إلى منشأة خدمية واحدة أو أكثر، مثل أعمال التخطيط والالتزام الضريبي بشكل كامل، أو التمويل والمحاسبة أو مهمة الرقابة. ونظرًا لأنه قد لا يتوفر تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية في هذه الظروف، فقد تكون زيارة المنشأة الخدمية في تلك الحالة أكثر الإجراءات فاعلية لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة من أجل فهم أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، إذ من المرجح أن يكون هناك تفاعل مباشر بين إدارة المنشأة المستفيدة وإدارة المنشأة الخدمية.

أ/١٩ قد تتم الاستعانة بمراجع آخر لتنفيذ الإجراءات التي ستوفر المعلومات اللازمة عن أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية. وفي حالة صدور تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) فإن مراقب حسابات المنشأة المستفيدة قد يستعين بمراقب حسابات المنشأة الخدمية لتنفيذ هذه الإجراءات لأن مراقب حسابات المنشأة الخدمية له علاقات قائمة مع المنشأة الخدمية. وقد يجد مراقب حسابات المنشأة المستفيدة الذي يستعين بعمل مراقب الحسابات آخر الإرشادات المقدمة في معيار المراجعة رقم (٦٠٠) [٦] مفيدة، حيث إنها تتعلق بفهم مراقب الحسابات الآخر (بما في ذلك استقلاليته وكفاءته المهنية) وإشراك مراقب حسابات آخر في التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى العمل، وفي تقييم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

أ/٢٠ يمكن للمنشاة المستفيدة أن تستخدم منشأة خدمية، والتي بدورها تستخدم منشأة خدمية من الباطن لتقديم بعض الخدمات التي تقدمها للمنشأة المستفيدة والتي هي جزء من نظام المعلومات ذي الصلة بالقوائم المالية في المنشأة المستفيدة. وقد تكون المنشأة الخدمية من الباطن كيانًا منفصلا عن المنشأة الخدمية أو قد تكون على علاقة بالمنشأة الخدمية. وقد يحتاج مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للنظر في أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي الحالات التي يتم فيها استخدام منشأة خدمية واحدة من الباطن أو أكثر، فإن التفاعل بين أنشطة المنشأة المستفيدة وأنشطة المنشأة الخدمية يمتد ليشمل التفاعل بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن. وتعد درجة هذا التفاعل وأيضا الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية والمنشآت الخدمية من الباطن من أهم العوامل التي ينبغي لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة النظر فيها عند تحديد أهمية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن بالنسبة الأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.

---

[٦] تنص الفقرة "٢" من معيار المراجعة رقم (٦٠٠) على ما يلي: "قد يجد مراقب الحسابات أن هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيدًا عندما يشرك ذلك مراقب الحسابات مراجعين آخرين في مراجعة القوائم المالية التي ليست قوائم مالية لمجموعة..." وانظر أيضًا الفقرة" ١٩" من معيار المراجعة رقم (٦٠٠).

استخدام تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) لدعم فهم مراقب حسابات لمنشأة المستفيدة للمنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين"١٣"،"١٤")

أ/٢١ يمكن لمراقب حسابات المنشاة المستفيدة أن يستفسر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية من الهيئة المهنية التي يتبعها مراقب حسابات المنشأة الخدمية أو من محاسبين قانونيين آخرين، وأن يستفسر عما إذا كان مراقب حسابات المنشأة الخدمية يخضع لإشراف تنظيمي. وقد يكون مراقب حسابات المنشأة الخدمية من الممارسين للمهنة في دولة تطبق معايير مختلفة فيما يتعلق بالتقارير المتعلقة بأدوات الرقابة في المنشآت الخدمية، ويمكن أن يحصل مراقب حسابات المنشأة المستفيدة على معلومات عن المعايير التي يستخدمها مراقب حسابات المنشأة الخدمية من الهيئة المخولة بوضع المعايير.

أ/٢٢ يمكن لتقرير من نوع (١) أو النوع (٢) إلى جانب المعلومات المتعلقة بالمنشأة المستفيدة، مساعدة مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) جوانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي قد تؤثر على معالجة معاملات المنشأة المستفيدة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية من الباطن؛

(ب) مسار المعاملات المهمة في المنشأة الخدمية لتحديد النقاط في مسار المعاملات التي يمكن أن تحدث فيها تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(ج) أهداف الرقابة في المنشأة الخدمية ذات الصلة بتأكيدات القوائم المالية للمنشأة المستفيدة؛

(د) ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تم تصميمها وتطبيقها بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح أخطاء المعالجة التي يمكن أن تؤدي إلى تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

ويمكن أن يساعد تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم كاف لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. ومع ذلك، فإن التقرير من النوع (١) لا يوفر أي أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

أ/٢٣ يمكن لتقرير من النوع (١) أو النوع (٢) في تاريخ أو لفترة خارج فترة التقرير للمنشأة المستفيدة، أن يساعد مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في التوصل إلى فهم مبدئي لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية إذا كان التقرير تدعمه معلومات إضافية حالية من مصادر أخرى. وإذا كان وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة في تاريخ أو لفترة تسبق بداية الفترة الخاضعة للمراجعة، فيمكن مراقب حسابات المنشأة المستفيدة تنفيذ إجراءات لتحديث المعلومات الواردة في تقرير من النوع (١) أو النوع (٢) مثل:

- مناقشة التغييرات في المنشأة الخدمية مع موظفي المنشأة المستفيدة الذين يشغلون مراكز تمكنهم من معرفة تلك التغييرات؛ أو
- فحص الوثائق والمراسلات الحالية الصادرة من المنشأة الخدمية؛ أو
- مناقشة التغييرات مع موظفي المنشأة لخدمية.

اجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها (راجع الفقرة" ١٥")

أ/٢٤ يعتمد ما إذا كان استخدام منشأة خدمية يزيد من خطر التحريف الهام والمؤثر في المنشأة المستفيدة على طبيعة الخدمات المقدمة وأدوات الرقابة المطبقة على هذه الخدمات وفي بعض الحالات قد يقلل استخدام منشأة خدمية من خطر التحريف الهام والمؤثر للمنشأة المستفيدة، خاصة إذا كانت المنشأة المستفيدة نفسها لا تتمتع بالخبرة اللازمة للقيام بأنشطة معينة، مثل إنشاء المعاملات ومعالجتها وتسجيلها، أو لا تمتلك الموارد الكافية (على سبيل المثال، نظام تقنية المعلومات).

أ/٢٥ عندما تحتفظ المنشأة الخدمية بعناصر مهمة من السجلات المحاسبية للمنشأة المستفيدة، فإن الاطلاع المباشر على تلك السجلات قد يكون ضروريًا لتمكين مراقب حسابات المنشأة المستفيدة من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمل أدوات الرقابة المطبقة على تلك السجلات أو لتأكيد المعاملات والأرصدة المسجلة فيها، أو لكلا الأمرين. وقد ينطوي هذا الاطلاع إنما على الفحص المادي للسجلات الموجودة في مقر المنشأة الخدمية أو

الاستعلام عن السجلات المحتفظ بها إلكترونيا من المنشأة المستفيدة أو من مكان آخر، أو القيام بكلا الأمرين. وعند تحقق الاطلاع المباشر بشكل إلكتروني، فقد يحصل مراقب حسابات المنشأة المستفيدة بالتالي على أدلة فيما يتعلق بكفاية أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية على اكتمال وسلامة بيانات المنشأة المستفيدة التي تعد المنشأة الخدمية مسؤولة عنها.

أ/٢٦ عند تحديد طبيعة ومدى أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالأرصدة التي تمثل الأصول التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية أو المعاملات التي تنفذها المنشأة الخدمية بالنيابة عن المنشأة المستفيدة، فقد يضع مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في اعتباره تنفيذ الإجراءات الآتية:

(أ) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي بحوزة المنشأة المستفيدة: تتحدد إمكانية الاعتماد على هذا المصدر حسب طبيعة ومدى السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة التي بحوزة المنشأة المستفيدة. وقد لا تحتفظ المنشأة المستفيدة في بعض الحالات بسجلات أو وثائق مستقلة تفصيلية للمعاملات المحددة التي تتم بالنيابة عنها.

(ب) الفحص المادي للسجلات والمستندات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية: قد يتم النص على حق مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في الاطلاع على سجلات المنشأة الخدمية ضمن الترتيبات التعاقدية بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. ويمكن أن يستخدم مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة مراجعاً آخر، نيابة عنه، للاطلاع على سجلات المنشأة المستفيدة المحتفظ بها لدى المنشأة الخدمية.

(ج) الحصول على مصادقات بشأن الأرصدة والمعاملات من المنشأة الخدمية: عندما تحتفظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة للأرصدة والمعاملات، فقد تمثل مصادقة المنشأة الخدمية المؤيدة لسجلات المنشأة المستفيدة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجود المعاملات والأصول ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، عند الاستعانة بمنشآت خدمية متعددة مثل مدير استثمار وأمين حفظ وتحتفظ هذه المنشآت الخدمية بسجلات مستقلة فيمكن لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة الحصول على مصادقة بشأن الأرصدة لدى هذه المنشآت الأغراض مقارنة هذه المعلومات بالسجلات المستقلة للمنشأة المستفيدة.

وفي حالة عدم احتفاظ المنشأة المستفيدة بسجلات مستقلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في المصادقات من المنشأة الخدمية تكون مجرد بيان لما تعكسه السجلات التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية. ولهذا، فإن تلك المصادقات لا تشكل بمفردها أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها. وفي هذه الظروف، يمكن أن ينظر مراقب حسابات المنشأة المستفيدة فيما إذا كان من الممكن تحديد مصدر بديل للحصول على الأدلة المستقلة.

(د) تنفيذ إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستفيدة أو للتقارير المستلمة من المنشأة الخدمية: من المرجح أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية تبعًا لمستوى التأكيد، وأن تتأثر بمدى ودرجة تفصيل المعلومات المتاحة.

أ/٢٧ قد يقوم مراقب الحسابات آخر بتنفيذ إجراءات تُعد في طبيعتها أساسية لصالح مراقبي حسابات المنشأة المستفيدة. وقد يتضمن مثل هذا الارتباط قيام مراجع آخر بتنفيذ إجراءات متفق عليها بين المنشأة المستفيدة ومراقب حساباتها وبين المنشأة الخدمية ومراقب حساباتها. ويتم فحص النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الإجراءات التي نفذها المراجع الآخر من قبل مراقب حسابات المنشأة المستفيدة لتحديد ما إذا كانت تشكل ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وإضافة لذلك، قد تكون هناك متطلبات تفرضها السلطات الحكومية أو متطلبات مفروضة من خلال ترتيبات تعاقدية، ينفذ مراقب حسابات المنشأة الخدمية بموجبها إجراءات محددة تُعد أساسية بطبيعتها. وقد يستخدم مراقبو حسابات المنشأة المستفيدة نتائج تطبيق الإجراءات المطلوبة للأرصدة والمعاملات التي تعالجها المنشأة الخدمية كجزء من الأدلة اللازمة لدعم آرائهم في المراجعة. وفي هذه الظروف، قد يكون من المفيد لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة ومراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يتفقا، قبل تنفيذ الإجراءات على توثيق أعمال المراجعة أو الاطلاع على هذا التوثيق الذي سيتم تقديمه لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة.

أ/٢٨ في ظروف معينة، خاصة عندما تسند المنشأة المستفيدة بعض أو كل مهامها المالية إلى منشأة خدمية، قد يواجه مراقب حسابات المنشأة المستفيدة موقفًا يكون فيه جزء كبير من أدلة المراجعة موجودا لدى المنشأة الخدمية. وهنا قد تدعو الحاجة إلى تنفيذ إجراءات أساسية في المنشأة الخدمية من قبل مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أو مراقب حسابات آخر نيابة عنه. وقد يقدم مراقب حسابات المنشأة الخدمية تقريرًا من النوع (٢) وقد يقوم كذلك بتنفيذ إجراءات أساسية نيابة عن مراقب حسابات المنشأة المستفيدة. ولا تغير حقيقة إشراك مراقب حسابات آخر من مسؤولية مراقب حسابات المنشأة المستفيدة عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. وبناءً عليه، فإن نظر مراقب حسابات المنشأة المستفيدة فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وما إذا كان مراقب حسابات المنشأة المستفيدة بحاجة لتنفيذ إجراءات أساسية إضافية، يتضمن مشاركة مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في التوجيه والإشراف والأداء للإجراءات الأساسية التي يؤديها المراجع الآخر، أو إعطاء دليل على ذلك.

اختبارات أدوات الرقابة (راجع الفقرة "١٦")

أ/٢٩ يتطلب معيار المراجعة رقم (٣٣٠) [٧] من مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يصمم وينفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة في ظروف معينة. وفي سياق استخدام منشأة خدمية، ينطبق هذا المتطلب عندما:

(أ) يتضمن تقييم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر توقعًا بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (أي أن مراقب حسابات المنشأة المستفيدة ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية؛ أو

(ب) لا تستطيع الإجراءات الأساسية بمفردها، أو عند اقترانها باختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة، أن توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى التأكيدات.

أ/٣٠ في حالة عدم توفر تقرير من النوع (٢) يمكن لمراقب الحسابات المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، من خلال المنشأة المستفيدة، لطلب تكليف مراقب حسابات المنشأة الخدمية بتقديم تقرير من النوع (٢) يتضمن اختبارات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، أو يمكن لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة الاستعانة بمراقب حسابات آخر لتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية لاختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات. ويمكن لمراقب الحسابات المنشأة المستفيدة أيضا زيارة المنشأة الخدمية وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة إذا وافقت المنشأة الخدمية على ذلك. وتعتمد تقييمات مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمخاطر على الأدلة المشتركة التي يوفرها عمل المراجع الاخر والإجراءات التي ينفذها مراقب حسابات المنشأة المستفيدة بنفسه. استخدام تقرير من النوع (٢) كدليل مراجعة على أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية (راجع: الفقرة" ١٧").

أ/٣١ قد يتم إعداد تقرير من النوع (٢) لتلبية احتياجات عدة مراقبين حسابات مختلفين للمنشأة المستفيدة؛ ولذلك فإن اختبارات أدوات الرقابة والنتائج الموضحة في تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية قد لا تكون ذات صلة بالإقرارات التي تعد مهمة في القوائم المالية للمنشأة المستفيدة. ويتم تقييم اختبارات أدوات الرقابة ذات الصلة ونتائجها لتحديد أن تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية يقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن فاعلية أدوات الرقابة لدعم تقييم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمخاطر. وفي سبيل القيام بذلك، قد يأخذ مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في الحسبان العوامل الآتية:

(أ) الفترة الزمنية التي تغطيها اختبارات أدوات الرقابة والوقت المنقضي منذ تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة؛

(ب) نطاق عمل مراقب حسابات المنشأة الخدمية والخدمات والآليات التي تمت تغطيتها، وأدوات الرقابة التي تم اختبارها والاختبارات التي تم تنفيذها، والطريقة التي ترتبط بها أدوات الرقابة المختبرة بأدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة؛

(ج) نتائج اختبارات أدوات الرقابة ورأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٨"

أ/٣٢ بالنسبة لتأكيدات معينة، كلما قلت الفترة التي يغطيها اختبار معين وطالت الفترة المنقضية منذ أداء الاختبار، قلت أدلة المراجعة التي قد يوفرها الاختبار. وعند مقارنة الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) بفترة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فقد يستنتج مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن التقرير من النوع (٢) يوفر أدلة مراجعة أقل إذا كان هناك تداخل بسيط بين الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢) والفترة التي ينوي مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يستند بشأنها على التقرير وفي هذه الحالة، فإن التقرير من النوع (٢) الذي يغطي فترة سابقة أو لاحقة قد يوفر أدلة مراجعة إضافية. وفي حالات أخرى، قد يحدد مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أنه من الضروري تنفيذ اختبارات الأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، أو الاستعانة بمراقب حسابات آخر لتنفيذها، بهدف الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ/٣٣ يكون من الضروري أيضا لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يحصل على أدلة إضافية بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على أدوات الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية خارج الفترة التي يغطيها التقرير من النوع (٢)، أو أن يحدد إجراءات المراجعة الإضافية التي ينبغي تنفيذها. وقد تشمل العوامل ذات الصلة، في تحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يلزم الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية التي كانت تعمل خارج الفترة التي يغطيها تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات؛
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة المرحلية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين؛
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛
- طول الفترة المتبقية؛
- الحد الذي ينوي مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة أن يخفض إليه الإجراءات الأساسية الإضافية استنادًا إلى الاعتماد على أدوات الرقابة؛
- فاعلية بيئة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة.

أ/٣٤ يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة على مدى الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة المستفيدة لأدوات الرقابة.

أ/٣٥ إذا كانت فترة الاختبارات التي نفذها مراقب حسابات المنشأة الخدمية تقع بالكامل خارج فترة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فلن يكون بمقدور مراقب حسابات المنشأة المستفيدة الاعتماد على تلك الاختبارات لاستنتاج أن أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة تعمل بفاعلية، لأنها لا توفر أدلة عن فاعلية تلك الأدوات في فترة المراجعة الحالية، إلا إذا تم تنفيذ إجراءات أخرى.

أ/٣٦ في ظروف معينة، قد تكون الخدمة التي تقدمها المنشأة الخدمية مصممة مع افتراض أن المنشأة. المستفيدة ستقوم بتنفيذ أدوات رقابة معينة. فعلى سبيل المثال، قد يتم تصميم الخدمة مع افتراض أن المنشأة المستفيدة ستكون لديها أدوات رقابة مطبقة لأجل التصريح بالمعاملات قبل إرسالها إلى المنشأة الخدمية لمعالجتها. وفي مثل هذه الحالة، يمكن أن يتضمن وصف المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وصفا لأدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة. وينظر مراقب حسابات المنشأة المستفيدة فيما إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة ملائمة للخدمة المقدمة للمنشأة.

أ/٣٧ إذا كان مراقب حسابات المنشأة المستفيدة يعتقد أن تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية قد لا يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، على سبيل المثال، إذا كان تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية لا يتضمن وصفًا لاختبارات مراقب حسابات المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة وما ترتب عليها من نتائج، فإن مراقب حسابات المنشأة المستفيدة قد يعزز فهمه لإجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية واستنتاجاته عن طريق الاتصال بالمنشأة الخدمية، عبر المنشأة المستفيدة، لطلب إجراء مناقشة مع مراقب حسابات المنشأة الخدمية حول نطاق ونتائج عمله. كما يمكن لمراقب الحسابات المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية، إذا رأى ضرورة لذلك، من خلال المنشأة المستفيدة لطلب أن يقوم مراقب حسابات المنشأة الخدمية بتنفيذ إجراءات في المنشأة الخدمية. وفي حالات أخرى، قد يقوم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، أو مراقب حسابات آخر بناًء على طلب من مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، بتنفيذ مثل هذه الإجراءات.

أ/٣٨ يحدد التقرير من النوع (٢) الصادر من مراقب حسابات المنشأة الخدمية نتائج الاختبارات بما في ذلك الاستثناءات والمعلومات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على استنتاجات مراقب حسابات المنشأة المستفيدة. لكن الاستثناءات التي يشير لها مراقب حسابات المنشأة الخدمية أو الرأي المعدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراقب حسابات المنشأة الخدمية لا يعني بشكل تلقائي أن التقرير من النوع (٢) الصادر من مراقب حسابات المنشأة الخدمية لن يكون مفيدًا لمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر. وبدلا من ذلك، فإن الاستثناءات والأمور التي تؤدي إلى إبداء رأي معدل في التقرير من النوع (٢) الصادر من مراقب حسابات المنشأة الخدمية، يتم أخذها في الحسبان عند تقييم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة لاختبار أدوات الرقابة الذي نفذه مراقب حسابات المنشأة الخدمية. وقد يقوم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، عند نظره في الاستثناءات والأمور التي أدت إلى إبداء رأي معدل، بمناقشة تلك الأمور مع مراقب حسابات المنشأة الخدمية. ويتوقف هذا التواصل على اتصال المنشأة المستفيدة بالمنشأة الخدمية والحصول على موافقتها على إجراء هذا التواصل.

الإبلاغ بجوانب القصور في الرقابة الداخلية التي يتم تحديدها أثناء المراجعة

أ/٣٩ يتعين على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يبلغ، كتابة وفي الوقت المناسب، كلا من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بأوجه القصور المهمة المحددة أثناء المراجعة[٨] كما يتعين على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يبلغ المستوى الإداري المناسب في الوقت المنسب بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية المحددة أثناء المراجعة، والتي لها بحسب الحكم المهني لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة[٩] ومن بين الأمور التي قد يحددها مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أثناء المراجعة، والتي يمكن إبلاغها لكل من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المنشأة المستفيدة، ما يلي:

- آية متابعة لأدوات الرقابة يمكن تطبيقها بمعرفة المنشأة المستفيدة، بما في ذلك تلك المحددة نتيجة الحصول على تقرير من النوع (١) أو النوع (٢)؛
- الحالات التي تتم الإشارة فيها في التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) إلى أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، مع عدم تطبيق تلك الأدوات في المنشأة المستفيدة؛
- أدوات الرقابة التي قد تكون هناك حاجة إليها في المنشأة الخدمية والتي لا يبدو أنه قد تم تطبيقها أو التي لم يغطيها تقرير من النوع (٢) بشكل محدد.

التقارير من النوع (١) والنوع (٢) التي تستبعد خدمات منشأة خدمية من الباطن (راجع الفقرة "١٨")

أ/٤٠ في حالة استخدام المنشأة الخدمية لمنشأة خدمية من الباطن، فإن تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية قد يتضمن أو يستبعد أهداف الرقابة ذات الصلة في المنشأة الخدمية من الباطن وأدوات الرقابة المرتبطة بها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق ارتباط مراقب حسابات المنشأة الخدمية. وتُعرف هاتان الطريقتان لإعداد التقرير باسم الطريقة الشاملة وطريقة الاستثناء، على الترتيب. وإذا استبعد التقرير من النوع (١) أو النوع (٢) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وكانت الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فيتعين على مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أن يطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالمنشأة الخدمية من الباطن. وتتوقف طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن ينفذه مراقب حسابات المنشأة المستفيدة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن على طبيعة وأهمية تلك الخدمات بالنسبة للمنشأة المستفيدة ومدى صلة تلك الخدمات بالمراجعة. ويساعد تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة"٩" مراقب حسابات المنشأة المستفيدة في تحديد تأثير المنشأة الخدمية من الباطن وطبيعة ومدى العمل الذي ينبغي تنفيذه.

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٢٦٥)، الفقرتان "٩"،"١٠".
[٩] معيار المراجعة رقم (٢٦٥) الفقرة"١٠".

الغش وعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح والتحريفات غير المُصـــححة فيما يتعلق بالأنشـــطة المنفذة في المنشـــأة الخدمية (راجع: الفقرة "١٩").

أ/٤١ قد تكون المنشـأة الخدمية مطالبة بموجب شـروط العقود المبرمة مع المنشـأة المسـتفيدة بالإفصـاح للمنشـأة المسـتفيدة المتضررة عن أية حالة غش أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح أو أي تحريفات لم يتم تصحيحها، يمكن نسبتها إلى إدارة أو موظفي المنشـأة الخدمية. ووفقا لمتطلبات الفقرة، "١٩" فإن مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة يقدم اسـتفسـارات لإدارة المنشأة المستفيدة عما إذا كانت المنشأة الخدمية قد قدمت تقريرًا بأي أمور من ذلك القبيل، ويقيم ما إذا كان لأي من الأمور التي تم التقرير عنها من المنشـــأة الخدمية تأثير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضـــافية لمراقب حسابات المنشأة المستفيدة. وفي ظروف معينة، قد يطلب مراقب حسابات المنشأة المستفيدة معلومات إضافية لإجراء هذا التقييم، وقد يطلب من المنشأة المستفيدة الاتصال بالمنشأة الخدمية للحصول على المعلومات الضرورية.

التقرير من مراقب الحسابات المنشأة المستفيدة (راجع: الفقرة"٢٠")

أ/٤٢ عندما لا يكون بمقدور مراقب حسابات المنشأة المستفيدة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية والتي تُعد ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة المستفيدة، فعندئذ يوجد قيد على نطاق المراجعة. وقد يكون هذا هو الحال عندما:

- لا يكون بمقدور مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة التوصـل إلى فهم كاف للخدمات المقدمة من المنشـأة الخدمية ولا يتوفر لديه الأساس اللازم لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها؛ أو
- يتضمن تقييم مراقب حسابات المنشأة المستفيدة للمخاطر توقعًا بأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية، ولا يكون بمقدوره الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات؛ أو
- لا يمكن الحصـول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسـبة إلا من السـجلات التي تحتفظ بها المنشـأة الخدمية، ولا يستطيع مراقب حسابات المنشأة المستفيدة الاطلاع بشكل مباشر على هذه السجلات.

ويتوقف إصـدار مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة لرأي متحفظ أو امتناعه عن إبداء رأي على اسـتنتاجه بشـأن ما إذا كانت الآثار المحتملة على القوائم المالية آثار هامة ومؤثرة أم جوهرية.

الإشارة إلى عمل مراقب حسابات المنشأة الخدمية (راجع الفترتين"٢١"،"٢٢")

أ/٤٣ في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشـارة إلى عمل مراقب حسـابات المنشـأة الخدمية في تقرير مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة، على سـبيل المثال، لأغراض الشـفافية في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراقب حسابات المنشأة المستفيدة إلى موافقة مراقب حسابات المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

أ/٤٤ لا تغير حقيقة اسـتخدام المنشـأة المسـتفيدة لمنشـأة خدمية من مسـؤولية مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة، وفقًا لمعايير المراجعة، عن الحصـول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسـبة لتوفير أساس معقول يدعم رأيه. ولهذا، فإن مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة لا يشـير إلى تقرير مراقب حسـابات المنشـأة الخدمية باعتباره أسـاسًا، ولو جزئيًا، لرأي مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة في القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يُبدي مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة رأيا معدلا بسبب رأي معدل في تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية، فإن مراقب حسابات المنشأة المستفيدة لا يمنع من الإشارة إلى تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية إذا كانت تلك الإشارة تساعد في توضيح سبب إبداء الرأي المعدل لمراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة، وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج مراقب حسـابات المنشـأة المسـتفيدة إلى موافقة مراقب حسابات المنشأة الخدمية قبل إضافة مثل هذه الإشارة.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٤٥٠) إصدار ٢٠٢٥

تقييم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٤٥٠) المعدل ٢٠٢٥

تقييم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
تجميع التحريفات المكتشفة	٥
مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة	٦-٧
الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها	٨-٩
تقييم تأثير التحريفات غير المصححة	١٠-١٣
الإقرارات المكتوبة	١٤
التوثيق	١٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف التحريف	أ/١
تجميع التحريفات المكتشفة	أ/٢ – أ/٦
مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة	أ/٧ – أ/٩
الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها	أ/١٠ – أ/١٣
تقييم تأثير التحريفات غير المصححة	أ/١٤ - أ/٢٨
الإقرارات المكتوبة	أ/٢٩
التوثيق	أ/٣٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٤٥٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم تأثير التحريفات المكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المصححة إن وجدت، على القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٠) مسؤولية مراقب الحسابات، عند تكوين رأي في القوائم المالية، عن استنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الهام والمؤثر. ويأخذ استنتاج مراقب الحسابات المطلوب بموجب معيار المراجعة (٧٠٠) في الحسبان تقييمه لتأثير التحريفات غير المصححة، إن وجدت على القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار[١]. ويتناول معيار المراجعة (٣٢٠) مسؤولية مراقب الحسابات عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل مناسب عند تخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

٢- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٣- هدف مراقب الحسابات هو تقييم أثر:

(أ) التحريفات المكتشفة على المراجعة؛

(ب) التحريفات غير المصححة، إن وجدت، على القوائم المالية.

التعريفات

٤- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق. وقد تنشأ التحريفات عن خطأ أو غش (راجع: الفقرة "أ/١").

وعندما يبدي مراقب الحسابات رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بشكل واضح وعادل في جميع جوانبها الهامة، أو أنها تعبر بصورة واضحة وعادلة، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، بحسب حكم مراقب الحسابات، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل في جميع جوانبها الهامة، أو حتى تعبر القوائم المالية بصورة واضحة وعادلة.

(ب) التحريفات غير المصححة: تحريفات قام مراقب الحسابات بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.

المتطلبات

تجميع التحريفات المكتشفة

٥- يجب على مراقب الحسابات تجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، بخلاف تلك التي تُعد غير هامة بشكل واضح (راجع الفقرات "أ/٢"-"أ/٦").

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة

٦- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بحاجة إلى إعادة نظر في الحالات الآتية:

---

[١] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرتان "١٠ "–"١١".

(أ) إذا كانت طبيعة التحريفات المكتشفة والظروف التي حدثت فيها تشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى قد يمكن أن تكون هامة ومؤثرة عند اقترانها بالتحريفات المجمعة أثناء المراجعة؛ أو (راجع الفقرة "أ/٧").

(ب) إذا كان مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة يقترب من الأهمية النسبية المحددة وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) (راجع الفقرة "٨").

٧- إذا قامت الإدارة، بناًء على طلب مراقب الحسابات، بالتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح وصححت التحريفات المكتشفة، فيجب على مراقب الحسابات أن يُنفذ إجراءات مراجعة إضافية لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات لا تزال موجودة (راجع: الفقرة "أ/٩").

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها

٨- يجب على مراقب الحسابات أن يُبلغ المستوى الإداري المناسب بجميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة في الوقت المناسب [٢]. ويجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تصحيح تلك التحريفات (راجع الفقرات "أ/١٠"-"أ/١٢").

٩- إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات التي أبلغ عنها المراجع، فيجب على مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم لأسباب عدم إجراء التصحيحات، ويجب أن يأخذ ذلك الفهم في الحسبان عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر (راجع الفقرة "أ/١٣").

تقييم تأثير التحريفات غير المصححة

١٠- قبل تقييم تأثير التحريفات غير المصححة يجب على مراقب الحسابات إعادة تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً المعيار المراجعة (٣٢٠) للتأكد مما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة (راجع الفقرتين "أ/١٤"، "أ/١٥").

١١- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تُعد هامة ومؤثرة، منفردة أو في مجملها. وعند القيام بهذا التحديد، يجب على مراقب الحسابات أن ينظر فيما يلي:

(أ) حجم وطبيعة التحريفات فيما يتعلق بكل من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة والقوائم المالية ككل، والظروف الخاصة بحدوثها؛ (راجع: الفقرات "أ/١٦"،"أ/٢٥"،"أ/٢٢"،"أ/٢٤").

(ب) تأثير التحريفات غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، والقوائم المالية ككل (راجع: الفقرة "أ/٢٣").

التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

١٢- يجب على مراقب الحسابات أن يبلغ المسؤولين عن الحوكمة بالتحريفات غير المصححة وما قد يكون لها من تأثير، منفردة أو في مجملها، على الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات[٣]، ويجب أن يحدد بلاغ مراقب الحسابات التحريفات الهامة والمؤثرة غير المصححة، كل منها على حدة. ويجب أن يطلب مراقب الحسابات تصحيح التحريفات غير المصححة (راجع: الفقرات "أ/٢٦"-"أ/٢٨").

١٣- يجب على مراقب الحسابات أيضًا أن يبلغ المسؤولين عن الحوكمة بتأثير التحريفات غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، وعلى القوائم المالية ككل.

---

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) "الفقرة "٧".

[٣] أنظر الحاشية (٢).

الإقرارات المكتوبة

١٤- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب إقرارًا مكتوبًا من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المسؤولين عن الحوكمة بشـــأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثير التحريفات غير المصـــححة، منفردة وفي مجملها، تُعد غير هامة ومؤثرة على القوائم المالية ككل. ويجب تضمين ملخص بهذه البنود في الإقرار المكتوب أو إرفاقه به (راجع: الفقرة "أ/٢٩").

التوثيق

١٥- يجب على مراقب الحسابات أن يُضمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي[٤]: (راجع: الفقرة "أ/٣٠")

(أ) المبلغ الذي سيُنظر إلى التحريفات الأقل منه على أنها غير هامة بشكل واضح (فقرة "٥")؛

(ب) جميع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وما إذا كان قد تم تصحيحها؛ (الفقرات "٥" و"٨" و"١٢")؛

(ج) اســـتنتاج مراقب الحســـابات ما إذا كانت التحريفات غير المصـــححة تُعد هامة ومؤثرة، منفردة أو في مجملها، وأساس هذا الاستنتاج (فقرة "١١").

***

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرات "أ/٦" و"٨"-"١١"

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف التحريف (راجع الفقرة "٤(أ)")

أ/١ يمكن أن تنتج التحريفات من:

(أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة البيانات التي أُعدت منها القوائم المالية،

(ب) إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح، ويشمل ذلك الإفصاحات غير الكافية أو غير المكتملة والإفصاحات المطلوبة للوفاء بأهداف الإفصاح لإطار التقارير المالية المطبق [٥]؛

(ج) تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن تجاهل الحقائق أو إساءة تفسيرها بشكل واضح؛

(د) اجتهادات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يرى مراقب الحسابات أنها غير معقولة أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يرى مراقب الحسابات أنها غير مناسبة.

(هـ) التبويب أو التجميع أو التقسيم غير المناسب للمعلومات؛

(و) إغفال ذكر إفصاح ضروري للقوائم المالية لتحقيق عرض عادل يفوق الإفصاحات المطلوبة على نحو خاص في الإطار، وذلك للقوائم المالية المعدة وفقا لإطار عرض عادل [٦].

ويذكر معيار المراجعة (٢٤٠) أمثلة للتحريفات الناتجة عن الغش [٧].

تجميع التحريفات المكتشفة (راجع: الفقرة "٥")

غير هامة بشكل واضح"

أ/٢ تتطلب الفقرة "٥" من هذا المعيار أن يقوم مراقب الحسابات بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك غير الهامة بشكل واضح. ولا يُعد مصطلح "غير هامة بشكل واضح" تعبيرًا آخرا لمصطلح" غير هام ومؤثر". فالتحريفات غير الهامة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كليًا (أصغر)، أو ذات طبيعة مختلفة كليًا عن تلك التي يمكن تحديدها بأنها هامة ومؤثرة، وسيكون من الواضح أنها تحريفات ليست لها تبعات مهمة، سواء تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواء تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر غير هام بشكل واضح، فإن التحريف لا تنطبق عليه تلك الصفة.

التحريفات في القوائم الفردية

أ/٣ قد يحدد مراقب الحسابات مبلغا بحيث تكون أي تحريفات أقل منه للمبالغ في القوائم الفردية غير هامة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن مراقب الحسابات يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية. لكن تحريفات المبالغ التي تزيد عن المبلغ المحدد يتم تجميعها على النحو المطلوب -بموجب الفقرة "٥" من هذا المعيار. وبالإضافة إلى ذلك، فإن التحريفات المتعلقة بالمبالغ قد لا تكون غير هامة بشكل واضح عندما يتم الحكم عليها بناء على ضوابط الطبيعة أو الظروف، وإذا لم تكن كذلك، فيتم تجميعها على النحو المطلوب بموجب الفقرة " ٥" من هذا المعيار.

---

[٥] على سبيل المثال، تنص الفقرة "٤٢" ح من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٠) على ما يلي: "يجب على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تعتبرها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح الواردة في الفقرة ....".

[٦] على سبيل المثال، تتطلب معايير المحاسبة المصرية من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بالمتطلبات المحددة في معايير المحاسبة المصرية غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير بعض المعاملات والأحداث والحالات الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية"، الفقرة ١٧(ج)).

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) ، الفقرتين "أ/١"، "أ/٧".

التحريفات في الإفصاحات

أ/٤ قد تكون التحريفات في الإفصاحات غير هامة بشكل واضح أيضًا، سواء تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواء تم الحكم عليها بحسب أي من ضوابط الحجم أو الطبيعة أو الظروف. ويتم أيضًا تجميع تحريفات الإفصاحات التي لا تُعد غير هامة بشكل واضح لمساعدة مراقب الحسابات في تقييم تأثير تلك التحريفات على الإفصاحات ذات الصلة والقوائم المالية ككل. وتقدم الفقرة "أ/١٧" من هذا المعيار أمثلة على الحالات التي قد تكون فيها التحريفات في الإفصاحات النوعية هامة ومؤثرة.

تجميع التحريفات

أ/٥ لا يمكن جمع التحريفات التي بحسب الطبيعة أو الظروف، التي تم تجميعها على النحو المبين في الفقرتين "أ/٣" و "أ/٤" مع بعضها مثلما يمكن أن يتم في حالة تحريفات المبالغ. ومع ذلك، فإن مراقب الحسابات مطالب بموجب الفقرة "١١" من هذا المعيار بتقييم تلك التحريفات منفردة وفي مجملها (أي بشكل جماعي مع تحريفات أخرى) لتحديد ما إذا كانت هامة ومؤثرة.

أ/٦ لمساعدة مراقب الحسابات في تقييم تأثير التحريفات المجمعة أثناء المراجعة وفي إبلاغ الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالتحريفات، فإنه قد يكون من المفيد التمييز بين التحريفات الواقعية، والتحريفات الاجتهادية والتحريفات المُعممة.

- التحريفات الواقعية هي التحريفات التي لا يوجد أي شك بشأنها.
- التحريفات الاجتهادية هي الفروق الناتجة عن اجتهادات الإدارة بما في ذلك تلك المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية (ويشمل ذلك اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية) التي يرى مراقب الحسابات أنها غير معقولة أو غير مناسبة.
- التحريفات المُعممة هي أفضل تقدير يقوم به مراقب الحسابات للتحريفات في مجتمعات العينات، ويشمل ذلك تعميم التحريفات المكتشفة في عينات المراجعة على كامل مجتمعات العينة التي سحبت منها العينات. ويقدم معيار المراجعة (٥٣٠) إرشادات بشأن تحديد التحريفات المُعممة وتقييم النتائج [٨].

مراعاة التحريفات المكتشفة خلال التقدم في المراجعة (راجع الفقرتين "٦"،" ٧").

أ/٧ قد لا يكون التحريف حدثًا منعزلاً. ومما يدل على وجود تحريفات أخرى، على سبيل المثال، اكتشاف مراقب الحسابات لتحريف نشأ بسبب عطل في الرقابة الداخلية، أو بسبب افتراضات أو طرق تقييم غير مناسبة تم تطبيقها على نطاق واسع من قبل المنشأة.

أ/٨ في حالة اقتراب مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة من الأهمية النسبية المحددة وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) فإن خطر تجاوز التحريفات المحتملة غير المكتشفة للأهمية النسبية، عند النظر لها مع مجموع التحريفات المجمعة أثناء المراجعة، قد يكون أعلى من المستوى المنخفض بدرجة يمكن قبولها. ويمكن أن توجد التحريفات غير المكتشفة بسبب وجود خطر العينة وخطر غير مرتبط بالعينة [٩].

أ/٩ قد يطلب مراقب الحسابات من الإدارة أن تتحقق من فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لكي تفهم الإدارة سبب التحريف الذي اكتشفه المراقب، وأن تنفذ إجراءات لتحديد مبلغ التحريف الفعلي في فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح، وأن تُجري تعديلات مناسبة على القوائم المالية. وقد يقدم مثل هذا الطلب على سبيل المثال، بناء على تعميم مراقب الحسابات للتحريفات المكتشفة في عينة المراجعة على كامل المجتمع الذي سحبت منه العينة.

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٥٣٠)، الفقرتان "١٤ "و"١٥".
[٩] معيار المراجعة رقم (٥٣٠) الفقرة"٥(ج) -(د)".

الإبلاغ عن التحريفات وتصحيحها (راجع: الفقرتين "٨"، "٩")

أ/١٠ يُعد الإبلاغ عن التحريفات في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب أمرًا مهمًا، حيث إنه يمكن الإدارة من تقييم ما إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات محرفة، وإعلام مراقب الحسابات في حال معارضتها، واتخاذ ما يلزم من تصرفات. وعادة ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية ويملك الصلاحية لتقييم التحريفات واتخاذ التصرف الضروري.

أ/١١ قد يخل القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون مراقب الحسابات مطالبًا بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها مراقب الحسابات معقدة، وقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

أ/١٢ إن تصحيح الإدارة لجميع التحريفات، بما في ذلك التي أبلغ عنها المراقب، يمكنها من الاحتفاظ بدفاتر وسجلات محاسبية دقيقة ويقلل من مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية في المستقبل، الذي يسببه التأثير التراكمي للتحريفات غير الهامة والمؤثرة غير المصححة المتعلقة بالفترات السابقة.

أ/١٣ يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومعروضة، في جميع جوانبها الهامة، وفقا لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق. ويتضمن هذا التقييم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على التحيز المحتمل في اجتهادات الإدارة[١٠]، التي قد تتأثر بفهم مراقب الحسابات لأسباب عدم قيام الإدارة بإجراء التصحيحات.

تقييم تأثير التحريفات غير المصححة (راجع الفقرتين "١٠"، "١١")

أ/١٤ يستند تحديد مراقب الحسابات للأهمية النسبية وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) في الغالب إلى تقديرات النتائج المالية للمنشأة، نظرًا لأن النتائج المالية الفعلية قد لا تكون معروفة في ذلك الوقت. ولذلك، وقبل تقييم مراقب الحسابات لتأثير التحريفات غير المصححة، قد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية المحددة وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) وذلك بالاستناد إلى النتائج المالية الفعلية.

أ/١٥ يوضح معيار المراجعة (٣٢٠) أنه يتم إعادة النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل خلال التقدم في المراجعة (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح مراقب الحسابات أثناء المراجعة على دراية بمعلومات كانت ستجعله يُحدد مبلغا (أو مبالغ) مختلفًا من البداية[١١]. ولذا، فإن أية إعادة نظر مهمة من المرجح أن تتم قبل تقييم مراقب الحسابات لتأثير التحريفات غير المُصححة. ومع ذلك، فإذا قام مراقب الحسابات بإعادة تقييم للأهمية النسبية المحددة وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) (انظر الفقرة"١٠" من هذا المعيار) وأدى ذلك إلى تحديد مبلغ (أو مبالغ) أقل، فينبغي عندئذ إعادة النظر في الأهمية النسبية للتنفيذ ومدى مناسبة طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية بغية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساسًا لرأي المراجعة.

أ/١٦ يتم النظر في كل تحريف منفرد لمبلغ ما لتقييم تأثير هذا التحريف على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، بما في ذلك ما إذا كان مستوى الأهمية النسبية قد تم تجاوزه لتلك الفئة المعينة من المعاملات أو لذلك الرصيد أو الإفصاح المعين، إن وجد.

---

[١٠] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "١٢".
[١١] معيار المراجعة رقم (٣٢٠) الفقرة "١٢".

أ/١٧ بالإضافة لذلك، يتم النظر في كل تحريف منفرد في إفصاح نوعي، لتقييم تأثيره على الإفصاحات ذات الصلة، وكذلك تأثيره العام على القوائم المالية ككل. ويُعد تحديد ما إذا كان تحريف ما في إفصاح نوعي هام ومؤثر، في سياق إطار التقارير المالية المطبق والظروف الخاصة بالمنشأة، مسألة تنطوي على ممارسة الحكم المهني. ومن بين الأمثلة التي قد تكون فيها هذه التحريفات هامة ومؤثرة ما يلي:

- الأوصاف غير الدقيقة أو غير المكتملة للمعلومات المتعلقة بالأهداف والسياسات والآليات الخاصة بإدارة رأس المال للمنشآت التي لها أنشطة تأمين وأنشطة مصرفية.
- إغفال ذكر معلومات عن أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى خسارة هبوط في القيمة (على سبيل المثال، انخفاض كبير على المدى الطويل في الطلب على معدن أو سلعة) في منشأة لها عمليات تعدين.
- الوصف غير الصحيح لسياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية.
- الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تقوم بأنشطة تجارية دولية.

أ/١٨ عند تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد بطبيعتها هامة ومؤثرة على النحو المطلوب في الفقرة "١١" من هذا المعيار، ينظر مراقب الحسابات في التحريفات غير المصححة في المبالغ والإفصاحات. وقد يتم اعتبار تلك التحريفات هامة ومؤثرة سواء بمفردها، أو عند اقترانها بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، واعتمادًا على التحريفات التي تم اكتشافها في الإفصاحات، قد ينظر مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة مستمرة أم منتشرة؛ أو

(ب) ما إذا كان عدد من التحريفات التي تم اكتشافها ذا صلة بنفس الأمر، ويمكن أن تؤثر على فهم المستخدمين لذلك الأمر عند النظر فيها مجتمعة.

ويُعد النظر في التحريفات المجمعة مفيدًا أيضا عند تقييم القوائم المالية وفقًا للفقرة "١٣(د)" من معيار المراجعة (٧٠٠) الذي يتطلب من مراقب الحسابات النظر فيما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقويضه عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.

أ/١٩ إذا تم الحكم على تحريف بأنه تحريف هام ومؤثر بمفرده، فمن غير المرجح إمكانية التعويض عنه بتحريفات أخرى. فعلى سبيل المثال، إذا تمت المبالغة في الإيرادات بشكل هام ومؤثر، فإن القوائم المالية ككل تُعد محرفة بشكل هام ومؤثر، حتى مع تعويض تأثير ذلك التحريف على الأرباح - وبشكل كامل - عن طريق المبالغة بنفس القدر في المصروفات. وقد يكون من المناسب التعويض عن التحريفات ضمن رصيد نفس الحساب أو نفس فئة المعاملات ولكن يُنظر في مخاطر وجود تحريفات أخرى غير مكتشفة قبل استنتاج أن التعويض عن التحريفات حتى وإن كانت غير هامة ومؤثرة هو أمر مناسب [١٢].

أ/٢٠ يشمل تحديد ما إذا كان التحريف في التبويب هاماً ومؤثراً تقييم الاعتبارات النوعية، مثل تأثير التحريف في التبويب على التعهدات المتعلقة بالديون أو التعهدات التعاقدية الأخرى، أو التأثير على البنود الفردية أو الإجماليات الفرعية، أو التأثير على النسب الرئيسية. وقد تتوفر ظروف يستنتج فيها مراقب الحسابات أن التحريف في التبويب لا يعد هاماً ومؤثراً على مستوى القوائم المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في تقييم التحريفات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يُعد التبويب الخاطئ بين البنود في قائمة المركز المالي هاماً ومؤثراً في سياق القوائم المالية ككل عندما يكون مبلغ التبويب الخاطئ صغيراً بالنسبة لحجم البنود ذات الصلة في قائمة المركز المالي ولا يؤثر التبويب الخاطئ على قائمة الدخل أو النسب الرئيسية.

---

[١٢] قد يتطلب تحديد عدد من التحريفات ضمن رصيد نفس الحساب او نفس المعاملات من مراقب الحسابات إعادة تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر لرصيد ذلك الحساب أو لتلك الفئة من المعاملات.

أ/٢١ قد تؤدي الظروف المتعلقة ببعض التحريفات إلى قيام مراقب الحسابات بتقييمها على أنها هامة ومؤثرة، بمفردها أو عند النظر فيها مع التحريفات الأخرى المُجمعة أثناء المراجعة، حتى وإن كانت بمستوى أقل من مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. ومن بين الظروف التي قد تؤثر على التقييم المدى الذي يكون للتحريف فيه.

- تأثير على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تأثير على الالتزام بشروط الديون
- تأثير على الالتزام بشروط الديون أو المتطلبات التعاقدية الأخرى؛ أو
- علاقة بالاختيار أو التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية، لكن من المرجح أن يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية للفترات المستقبلية؛ أو
- صلة بإخفاء تغيير في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى، خصوصًا في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة؛أو
- تأثير على النسب المستخدمة في تقييم المركز المالي للمنشأة أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية؛ أو
- تأثير على معلومات القطاع المعروضة في القوائم المالية (على سبيل المثال، أهمية الأمر لقطاع أو جزء آخر من أعمال المنشأة تم تحديده على أنه يؤدي دورًا مهمًا في عمليات المنشأة أو ربحيتها)؛ أو
- تأثير في زيادة أجر الإدارة، على سبيل المثال، عن طريق ضمان الوفاء بمتطلبات منح المكافآت أو الحوافز الأخرى؛ أو
- أمور تتعلق بفهم مراقب الحسابات للاتصالات المعروفة سابقًا مع المستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالأرباح المتنبأ بها؛ أو
- علاقة ببنود تشمل أطرافاً معينة (على سبيل المثال، ما إذا كانت الأطراف الخارجية في المعاملة ذات علاقة بأعضاء في إدارة المنشأة)؛ أو
- صلة بإغفال ذكر معلومات لا يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق بشكل خاص، لكنها بحسب حكم مراقب الحسابات مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة؛ أو
- تأثير على المعلومات الأخرى التي سيتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، المعلومات التي سيتم تضمينها تحت عنوان" نقاش وتحليل الإدارة" أو "استعراض الأداء التشغيلي والمالي" والتي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية. ويتناول معيار المراجعة (٧٢٠).

وهذه الظروف ليست سوى أمثلة؛ ومن غير المرجح أن توجد جميعها في جميع عمليات المراجعة وليس بالضرورة أن تكون هذه القائمة كاملة. ولا يؤدي وجود أي ظروف كهذه المذكورة أعلاه، بالضرورة، إلى استنتاج أن التحريف هام ومؤثر.

أ/٢٢ يوضح معيار المراجعة (٢٤٠) [١٣] الطريقة التي يجب أن يتم النظر بها في الآثار المترتبة على التحريف الذي ينتج، أو قد ينتج، عن غش فيما يتعلق بجوانب المراجعة الأخرى، حتى وإن كان حجم التحريف غير هام ومؤثر فيما يتعلق بالقوائم المالية. واعتمادًا على الظروف، يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشرا أيضًا على حدوث غش، وقد تنشأ هذه التحريفات، على سبيل المثال، من:

- إفصاحات مضللة نتجت عن تحيز في اجتهادات الإدارة؛ أو
- إفصاحات كثيرة مكررة أو غير مفيدة، يقصد منها حجب الفهم السليم لأمور واردة في القوائم المالية.

[١٣] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "٣٦".

وعند النظر في الآثار المترتبة على التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات يمارس مراقب الحسابات نزعة الشك المهني وفقا لمعيار المراجعة (٢٠٠) [١٤].

أ/٢٣ قد يكون للتأثير التراكمي للتحريفات غير الهامة والمؤثرة التي لم يتم تصحيحها والمتعلقة بفترات سابقة تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية. وتوجد مناهج مختلفة ومقبولة لتقييم مراقب الحسابات لتأثير هذه التحريفات غير المصححة على القوائم المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس منهج التقييم الاتساق من فترة لأخرى.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٢٤ في حالة مراجعة منشأة قطاع عام، فإن تقييم ما إذا كان التحريف يعد هاما ومؤثرا قد يتأثر أيضا بمسؤوليات مراقب الحسابات التي يحددها نظام أو لائحة أو أي أوامر ملزمة أخرى بشأن التقرير عن أمور خاصة، بما في ذلك على سبيل المثال، التقرير عن الغش.

أ/٢٥ علاوة على ذلك، فإن قضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمان فاعلية الإشراف القانوني، قد تؤثر بشكل خاص على تقييم ما إذا كان بند ما يعد هاما ومؤثرا بطبيعته. وينطبق هذا بوجه خاص على البنود التي تتعلق بالالتزام بنظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى.

إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "١٢")

أ/٢٦ في حالة الإبلاغ عن التحريفات غير المصححة لأشخاص يتحملون مسؤوليات إدارية وكان لهؤلاء الأشخاص أيضاً مسؤوليات تتعلق بالحوكمة، فليس هناك داع للإبلاغ عن التحريفات مرة أخرى لنفس الأشخاص لما لهم من دور في الحوكمة. ولكن لابد أن يكون مراقب الحسابات مقتنعًا بأن إبلاغ الأشخاص الذين يتحملون مسؤوليات إدارية يكفي لإبلاغ جميع من كان مراقب الحسابات سيقوم بإبلاغهم في ظروف أخرى لصفتهم في الحوكمة [١٥].

أ/٢٧ عندما يكون هناك عدد كبير من التحريفات غير المصححة غير الهامة ومؤثرة بمفردها، يمكن أن يقوم مراقب الحسابات بالإبلاغ عن عدد هذه التحريفات وأثرها المالي العام، بدلاً من الإبلاغ بتفاصيل كل تحريف غير مصحح بشكل فردي.

أ/٢٨ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم مراقب الحسابات بإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالإقرارات المكتوبة التي يطلبها (انظر الفقرة "١٤" من هذا المعيار) [١٦] ويمكن أن يناقش مراقب الحسابات مع المسؤولين عن الحوكمة أسباب الفشل في تصحيح التحريفات والآثار المترتبة عليه، مع مراعاة الحكم على حجم وطبيعة التحريف في ظل الظروف المحيطة، والآثار المحتملة المترتبة عليه فيما يتعلق بالقوائم المالية في المستقبل.

الاقرارات المكتوبة (راجع الفقرة "١٤")

أ/٢٩ نظرًا لأن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة و المسئولين عن الحوكمة ، حسب مقتضى الحال، تعديل القوائم المالية لتصحيح التحريفات الهامة ومؤثرة، فيجب على مراقب الحسابات أن يطلب منهم تزويده بإقرار مكتوب حول التحريفات غير المصححة. وفي بعض الظروف، قد لا يكون لدى الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، اعتقاد بأن بعض التحريفات غير المصححة هي تحريفات. ولهذا، فقد يرغبون بإضافة كلمات إلى اقرارهم المكتوب مثل: "نحن لا نوافق أن بنود .... و..... تشكل تحريفًا بسبب (بيان الأسباب)". ومع ذلك، فإن الحصول على هذا الإقرار لا يعفي مراقب الحسابات من الحاجة إلى تكوين استنتاج حول تأثير التحريفات غير المصححة.

---

[١٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) "الفقرة "١٥".

[١٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٣".

[١٦] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٦(ج)(٢)".

التوثيق (راجع الفقرة "١٥")

أ/٣٠ إن توثيق مراقب الحسابات للتحريفات غير المصححة قد يأخذ في الحسبان:

(أ) مراعاة التأثير الكلي للتحريفات غير المصححة؛

(ب) تقييم ما إذا كان مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، إن وجدت، قد تم تجاوزها؛

(ج) تقييم تأثير التحريفات غير المصححة على النسب أو الاتجاهات الرئيسية، والالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية والتعاقدية (مثل شروط الديون).

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٠٠) إصدار ٢٠٢٥

أدلة المراجعة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٠٠) إصدار ٢٠٢٥

أدلة المراجعة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
أدلة المراجعة الكافية والمناسبة	٦
المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة	٧-٩
اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة	١٠
عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها	١١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
أدلة المراجعة الكافية والمناسبة	أ/١ – أ/٢٥
المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة	أ/٢٦ – أ/٥٢
اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة	أ/٥٣ – أ/٥٧
عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها	أ/٥٨

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٥٠٠) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يوضح هذا المعيار ما يُعد أدلة مراجعة عند مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية مراقب الحسابات عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

٢- ينطبق هذا المعيار على جميع أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال سير المراجعة. وتتناول معايير المراجعة الأخرى جوانب محددة من المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٣١٥)، وأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٧٠)، وإجراءات محددة للحصول على أدلة المراجعة (على سبيل المثال، معيار المراجعة (٥٢٠)، وتقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة معيار المراجعة (٢٠٠) ومعيار المراجعة (٣٣٠).

تاريخ السريان

٣- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٤- هدف مراقب الحسابات هو تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة بطريقة تُمَكنه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.

التعريفات

٥- لأغراض معيار المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **السجلات المحاسبية**: سجلات القيود المحاسبية الأولية والمستندات الداعمة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونياً والفواتير والعقود ودفتر الاستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات الداعمة لتخصيص التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.

(ب) **مناسَبة (أدلة المراجعة):** مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي مراقب الحسابات.

(ج) **أدلة المراجعة**: معلومات يستخدمها مراقب الحسابات في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى.

(د) **الخبير الذي تستعين به الإدارة**: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

(هـ) **الكفاية (لأدلة المراجعة):** مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة.

المتطلبات

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة

٦- يجب على مراقب الحسابات أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرات "أ/١"– "أ/٢٥").

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

٧- عند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة، يجب على المراجع أن يأخذ في حسبانه مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات (راجع: الفقرات "أ/٢٦" – "أ/٣٤").

٨- إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة قد استُعين في إعدادها بعمل خبير من خبراء الإدارة، فيجب على مراقب الحسابات، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لأغراض مراقب الحسابات (راجع: الفقرات "أ/٣٥" – "أ/٣٧").

(أ) أن يقيم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير (راجع: الفقرات "أ/٣٨" – "أ/٤٤")؛

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير (راجع: الفقرات "أ/٤٥" – "أ/٤٨")؛

(ج) أن يُقَيم مدى مناسبة عمل هذا الخبير كدليل مراجعة للتأكيد ذي الصلة (راجع: الفقرة "أ/٤٩").

٩- عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كافٍ لتحقيق أغراض مراقب الحسابات، بما في ذلك، وبحسب الحاجة في ظل الظروف القائمة:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات (راجع: الفقرتين "أ/٥٠"، "أ/٥١")؛

(ب) تقييم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كافٍ لأغراض المراقب (راجع: الفقرة "أ/٥٢").

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة

١٠- عند تصميم اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، يجب على مراقب الحسابات تحديد وسائل اختيار بنود الاختبار، التي تكون فعّالة في تحقيق الغرض من إجراء المراجعة (راجع: الفقرات "أ/٥٣" – "أ/٥٧").

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها

١١- إذا:

(أ) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى مراقب الحسابات شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

فيجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على إجراءات المراجعة لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة "٥٨/أ").

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة (راجع: الفقرة "٦")

أ/١ تُعد أدلة المراجعة ضرورية لدعم رأي مراقب الحسابات وتقريره. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المنفذة خلال سير المراجعة. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة (بشرط أن يكون مراقب الحسابات قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمراجعة الحالية[١]، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وبالإضافة إلى المصادر الأخرى من داخل المنشأة وخارجها، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة تُعد مصدراً مهماً من مصادر أدلة المراجعة. كما إن المعلومات التي قد يتم استخدامها كأدلة مراجعة قد تكون مُعدة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة. وتشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد تأكيدات الإدارة، وكذلك أي معلومات تتعارض مع هذه التأكيدات. وبالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات، يستخدم مراقب الحسابات أيضا غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم التأكيدات المطلوبة) ومن ثم يعد ذلك أيضاً دليلاً من أدلة المراجعة.

أ/٢ ينصرف معظم عمل مراقب الحسابات في تكوين رأيه إلى جمع أدلة المراجعة وتقييمها. ويمكن أن تشمل إجراءات المراجعة الرامية للحصول على أدلة مراجعة الفحص المادي والملاحظة والمصادقة وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والإجراءات التحليلية، التي يتم الجمع بينها غالبا بشكل أو بآخر، بالإضافة إلى الاستفسار. وبالرغم من أن الاستفسار قد يوفر أدلة مراجعة مهمة، بل قد يقدم دليلاً على وجود تحريف، فإنه لا يوفر عادةً بمفرده أدلة مراجعة كافية على عدم وجود تحريف هام ومؤثر على مستوى التأكيدات، ولا يوفر أدلة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ/٣ كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)[٢]، فإن التأكيد المعقول يتم الوصول إليه عندما يحصل مراقب الحسابات على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة (وهو خطر إبداء مراقب الحسابات لرأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية مُحرّفة بشكل هام ومؤثر) إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

أ/٤ إن كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملان مرتبطان ببعضهما. وتعد الكفاية مقياسا لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر (فكلما ارتفعت المخاطر المقيّمة، زادت أدلة المراجعة التي قد يلزم الحصول عليها)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ/٥ تعد المناسبة مقياساً لجودة أدلة المراجعة، أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي مراقب الحسابات. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها.

أ/٦ يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يقرر مراقب الحسابات ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة[٣]. ويُعد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى

---

[١] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "١٦"

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "٥"

[٣] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٢٦"

مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، ومن ثم تمكين مراقب الحسابات من استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأيه، يُعد هذا أمراً خاضعا للحكم المهني. ويحتوي معيار المراجعة (٢٠٠) على مناقشة لأمور مثل طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيت التقارير المالية والموازنة بين المنفعة والتكلفة، وهي عوامل ذات صلة عندما يمارس مراقب الحسابات الحكم المهني فيما يتعلق بما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

مصادر أدلة المراجعة

أ/٧ يتم الحصول على بعضٍ أدلة المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والفحص، وإعادة تنفيذ الإجراءات المتبعة في آلية إعداد القوائم المالية، والمطابقة بين الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس المعلومات. وقد يحدد المراقب من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً ومتفقة مع القوائم المالية.

أ/٨ يتم الحصول عادةً على المزيد من التأكيد من أدلة المراجعة المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة، أكثر مما يتم الحصول عليه من أدلة المراجعة التي يتم النظر في كل منها على حدة. على سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيّدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة إلى زيادة التأكيد الذي يحصل عليه مراقب الحسابات من أدلة المراجعة المُتولدة داخلياً، كالأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إقرارات الإدارة.

أ/٩ قد تضم المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة والتي قد يستخدمها مراقب الحسابات كأدلة مراجعة المصادقات من أطراف ثالثة وتقارير المحللين والبيانات المقارنة عن المنافسين (البيانات المرجعية).

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

أ/١٠ وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠) والتوضيحات الأخرى الواردة فيهما، فإن الحصول على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة تشكل أساسا لرأي مراقب الحسابات، يتم عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) إجراءات المراجعة الإضافية، التي تشمل:

١) اختبارات أدوات الرقابة، عندما تكون مطلوبة بموجب معايير المراجعة أو عندما يختار مراقب الحسابات القيام بها؛

٢) الإجراءات الأساسية، بما في ذلك اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساسية.

أ/١١ قد يتم استخدام إجراءات المراجعة الموضحة في الفقرات "أ/١٤"- "أ/٢٥" أدناه كإجراءات لتقييم المخاطر، أو اختبارات لأدوات الرقابة، أو إجراءات أساسية، بناءً على السياق الذي تُطبق فيه من قبل مراقب الحسابات. وكما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة قد توفر في ظروف معينة أدلة مراجعة مناسبة إذا نفذ مراقب الحسابات إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة[٤].

[٤] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "أ/٣٥".

أ/١٢ قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيتم استخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض المعلومات الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات أو فترات زمنية معينة. فعلى سبيل المثال، قد لا توجد المستندات الأصلية، مثل أوامر الشراء والفواتير، إلا في شكل إلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو قد يتم التخلص من هذه المستندات بعد مسحها ضوئياً عندما تستخدم المنشأة أنظمة لمعالجة الصورة لتسهيل عملية التخزين والاسترجاع.

أ/١٣ توجد معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للاسترداد بعد فترة زمنية محددة، على سبيل المثال، إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات احتياطية. وبناءً عليه، قد يجد مراقب الحسابات أنه من الضروري نتيجةً لسياسات المنشأة المتعلقة بالاحتفاظ بالبيانات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لأغراض الفحص أو أن ينفذ إجراءات المراجعة عندما تتوفر المعلومات.

الفحص المادي

أ/١٤ يشمل الفحص المادي التحقق من السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية صورة أخرى، أو التحقق الفعلي من أصل ما. ويوفر الفحص المادي للسجلات والمستندات أدلة مراجعة تختلف درجات إمكانية الاعتماد عليها اعتماداً على طبيعة هذه السجلات والمستندات ومصدرها، وفي حالة السجلات والمستندات الداخلية، فعلى فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على إنتاجها. ومن أمثلة الفحص المادي المستخدم كاختبار لأدوات الرقابة، الفحص المادي للسجلات للحصول على أدلة تتعلق بمنح الاعتماد.

أ/١٥ تُمثل بعض المستندات أدلة مراجعة مباشرة على وجود الأصل، ومثال ذلك، مستند يشكل أداة مالية مثل سهم أو سند. ولا يوفر بالضرورة الفحص المادي لتلك المستندات أدلة مراجعة بشأن الملكية أو القيمة. وإضافة لذلك، قد يوفر الفحص المادي لعقد محرر أدلة مراجعة ذات صلة بتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية، مثل إثبات الإيرادات.

أ/١٦ قد يوفر الفحص المادي للأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجودها، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشأة أو تقييم الأصول. وقد يتزامن الفحص المادي لبنود المخزون الفردية مع ملاحظة جرد المخزون.

الملاحظة

أ/١٧ تتمثل الملاحظة في متابعة عملية أو إجراء ينفذه آخرون، على سبيل المثال، ملاحظة مراقب الحسابات لقيام موظفي المنشأة بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة بشأن تنفيذ عملية أو إجراء، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء. انظر معيار المراجعة (٥٠١) لمزيد من الإرشادات حول ملاحظة جرد المخزون.

المصادقة الخارجية

أ/١٨ تُمثل المصادقة الخارجية دليل مراجعة يحصل عليه مراقب الحسابات في صورة رد كتابي مباشر على مراقب الحسابات من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى. وفي كثير من الأحيان تكون إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة عندما تتناول التأكيدات المرتبطة بأرصدة حسابات معينة وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم أن تنحصر المصادقات الخارجية على أرصدة الحسابات فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب مراقب الحسابات المصادقة على شروط اتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف ثالثة؛ وقد يهدف طلب المصادقة إلى السؤال عمّا إذا كان قد تم إدخال

أي تعديلات على الاتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي التفاصيل ذات الصلة. وتُستخدم أيضا إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود شروط معينة، على سبيل المثال، عدم وجود "اتفاق جانبي" قد يؤثر على إثبات الإيرادات. انظر معيار المراجعة (٥٠٥) للحصول على المزيد من الإرشادات.

إعادة الاحتساب

أ/١٩ يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

إعادة التنفيذ

أ/٢٠ ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب مراقب الحسابات للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

الإجراءات التحليلية

أ/٢١ تتألف الإجراءات التحليلية من عمليات تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. انظر معيار المراجعة (٥٢٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

الاستفسار

أ/٢٢ يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويُستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال المراجعة، إضافة إلى إجراءات المراجعة الأخرى. وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفهية. ويُعد تقييم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

أ/٢٣ قد تُوفر الردود على الاستفسارات لمراقب الحسابات معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة مراجعة مؤيدة. وفي المقابل، قد توفر الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها مراقب الحسابات، على سبيل المثال، المعلومات التي تتعلق باحتمالية تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة. وفي بعض الحالات، قد توفر الردود على الاستفسارات أساساً لمراقب الحسابات لتعديل أو تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

أ/٢٤ على الرغم من أن التثبت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة. وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.

أ/٢٥ فيما يتعلق ببعض الأمور، قد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية. انظر معيار المراجعة (٥٨٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

المعلومات التي يتم استخدامها كأدلة مراجعة

الملاءمة وإمكانية الاعتماد (راجع: الفقرة "٧")

أ/٢٦ وفقا لما هو مشار إليه في الفقرة "أ/١"، فإن أدلة المراجعة يتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المُنفَّذة خلال سير المراجعة، إلا أنها قد تتضمن أيضا المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى، مثل عمليات المراجعة السابقة، في ظروف معينة، وإجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء والاستمرار في العلاقة معهم والالتزام بمسؤوليات إضافية معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة (على سبيل المثال، بشأن عدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح). وتتأثر جودة جميع أدلة المراجعة بملاءمة المعلومات التي تستند إليها وبإمكانية الاعتماد عليها.

الملاءمة

أ/٢٧ تتناول الملاءمة الصلة المنطقية بالغرض من إجراء المراجعة، وحسب مقتضى الحال، من التأكيد قيد النظر، أو العلاقة بهما. وقد تتأثر ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراءات المراجعة هو اختبار المبالغة في وجود أو تقييم أرصدة الموردون والدائنون، فإن اختبار هذه الارصدة قد يكون إجراء مراجعة ملائم. وفي المقابل، عند اختبار التقليل من وجود أو تقييم أرصدة الموردون والدائنون، فإن اختبار هذه الأرصدة لن يكون ملائماً، لكن قد يكون من الملائم اختبار معلومات مثل النفقات اللاحقة، والفواتير غير المدفوعة، وكشوف الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة.

أ/٢٨ قد توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة ملائمة لتأكيدات معينة دون غيرها. على سبيل المثال، قد يوفر الفحص المادي للوثائق المتعلقة بتحصيل أرصدة العملاء والمدينون بعد نهاية الفترة أدلة مراجعة فيما يتعلق بالوجود والتقييم، ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بإجراءات القطع. وبالمثل، فإن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بتأكيد معين، على سبيل المثال وجود المخزون، لا يكون بديلاً عن الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بتأكيد آخر، على سبيل المثال تقييم المخزون. وفي المقابل، غالباً ما تكون هناك أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ذات صلة بنفس التأكيد.

أ/٢٩ تُصمم اختبارات أدوات الرقابة لتقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات. ويتضمن تصميم اختبارات أدوات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة تحديد الظروف (الخصائص أو الصفات) التي تشير إلى أداء أداة رقابة ما، وظروف الانحراف التي تشير إلى الخروج عن الأداء الكافي. وعندئذٍ يمكن لمراقب الحسابات اختبار وجود أو غياب تلك الظروف.

أ/٣٠ يتم تصميم الإجراءات الأساسية لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات. وهي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الأساسية. ويتضمن تصميم الإجراءات الاساسية تحديد الحالات ذات الصلة بالغرض من الاختبار التي تُشكل تحريفاً في التأكيد ذي الصلة.

إمكانية الاعتماد

أ/٣١ تتأثر إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، وبالتالي إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة نفسها، بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وحفظها، عند الاقتضاء. ولذلك، فإن التعميم بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع أدلة المراجعة يخضع لاستثناءات مهمة. وحتى عندما يتم الحصول

على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل إذا كان المصدر تنقصه المعرفة، أو قد يكون الخبير الذي استعانت به الإدارة مفتقراً إلى الموضوعية. ومع التسليم بوجود تلك الاستثناءات، فإن التعميمات التالية بشأن إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة المُعدَّة داخليا عندما تتصف أدوات الرقابة المرتبطة بها والمفروضة من قبل المنشأة بالفاعلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها مراقب الحسابات بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة) .
- تُعد أدلة المراجعة التي في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك، أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفوياً (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الإفادة الشفهية اللاحقة للأمور التي تمت مناقشتها) .
- تكون أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي توفرها النسخ الضوئية أو النسخ المرسلة بالفاكس، أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو المحولة بأية صورة أخرى إلى شكل إلكتروني، والتي تتوقف إمكانية الاعتماد عليها على أدوات الرقابة على إعدادها وصونها.

أ/٣٢ يقدم معيار المراجعة(٥٢٠) المزيد من الإرشادات بشأن إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية كإجراءات أساسية[٥].

أ/٣٣ يتناول معيار المراجعة(٢٤٠) الظروف التي يتوفر فيها لمراقب الحسابات سبب يدعوه للاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثوقاً، أو قد تم تعديله دون الإفصاح للمراقب عن ذلك التعديل[٦].

أ/٣٤ يوفر معيار المراجعة (٢٥٠)[٧] المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتزام مراقب الحسابات بأي مسؤوليات إضافية بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة بشأن عدم التزام المنشأة، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بالأنظمة أو اللوائح، مما قد يوفر للمراقب معلومات إضافية ذات صلة بعمله وفقاً لمعايير المراجعة وتقييمه لانعكاسات عدم الالتزام على جوانب المراجعة الأخرى.

إمكانية الاعتماد على المعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة "٨")

أ/٣٥ قد يتطلب إعداد القوائم المالية لمنشأة ما خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، مثل العمليات الحسابية الاكتوارية أو عمليات التقييم أو البيانات الهندسية. ويمكن للمنشأة أن توظف أو تتعاقد مع خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد القوائم المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية إلى زيادة مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٥٢٠)، الفقرة "٥(أ)".
[٦] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "١٣".
[٧] معيار المراجعة رقم (٢٥٠)، الفقرة "٩".

أ/٣٦ عندما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة مُعدَّة باستخدام عمل خبير استعانت به الإدارة، ينطبق عندئذٍ المتطلب الوارد في الفقرة "٨" من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يتمتع فرد أو كيان بخبرة في تطبيق نماذج تقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا توجد لها سوق قابلة للرصد. وإذا قام الفرد أو الكيان باستخدام تلك الخبرة في وضع تقدير تستخدمه المنشأة في إعداد قوائمها المالية، يكون هذا الفرد أو الكيان بمثابة خبير من خبراء الإدارة وتنطبق عندئذٍ الفقرة "٨". وفي المقابل، إذا كان ذلك الفرد أو الكيان يقدم فقط بيانات سعرية بشأن معاملات خاصة غير متاحة بطريقة أخرى للمنشأة، وكانت المنشأة تستخدم هذه البيانات في طرق التقدير الخاصة بها، فإن هذه المعلومات، إذا استُخدمت كأدلة مراجعة، تخضع للفقرة "٧" من هذا المعيار، ولا يكون ذلك استعانة من قبل المنشأة بخبير استعانت به الإدارة.

أ/٣٧ قد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة المتعلقة بالمتطلب الوارد في الفقرة "٨" من هذا المعيار، وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، بأمور مثل:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي يكون للخبير الذي استعانت به الإدارة علاقة به.
- مخاطر التحريف الهام والمؤثر في هذا الأمر.
- توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.
- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة مُوظف من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل الخبير الذي استعانت به أو قدرتها على التأثير فيه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- طبيعة ومدى أية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- معرفة مراقب الحسابات وخبرته في مجال خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة.
- الخبرة السابقة لمراقب الحسابات في عمل ذلك الخبير.

كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة"٨(أ)")

أ/٣٨ تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي استعانت به الإدارة. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي استعانت به الإدارة على ممارسة تلك الكفاءة في ظل الظروف القائمة. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي استعانت به الإدارة. وتُعَد كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، وأية أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل ذلك الخبير، عوامل مهمة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على أية معلومات من إعداد ذلك الخبير.

أ/٣٩ يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعمل ذلك الخبير.

- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات، إن وجد، الذي يساعد مراقب الحسابات في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي من إعداد الخبير الذي استعانت به الإدارة.

أ/٤٠ تشمل الأمور ذات الصلة بتقييم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضوية هيئة مهنية أو اتحاد صناعي أو معايير الاعتماد الخاصة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

أ/٤١ من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصص ضمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحسابية الخاصة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند تطابق النماذج المتسقة مع إطار التقرير المالي المطبق.
- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة، تشير إلى أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقييم المبدئي لكفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

أ/٤٢ توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالاة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات التخويف. ويمكن أن تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشأ هذه التدابير الوقائية إمّا من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنة الخبير الذي استعانت به الإدارة أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

أ/٤٣ بالرغم من أن التدابير الوقائية لا تستطيع إزالة جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الذي تستعين به الإدارة، فإن تهديدات، مثل تهديدات التخويف الموجهة لخبير تعاقدت معه المنشأة قد تكون أقل أهمية من التهديدات الموجهة لخبير وظفته المنشأة، وقد تكون التدابير الوقائية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة ذات فاعلية أكبر. ونظراً لأن التهديد الذي يمس الموضوعية سيكون موجوداً دائما عندما يكون الشخص موظفا لدى المنشأة، فإن الخبير الذي توظفه المنشأة لا يمكن عادةً أن يُنظر إليه على أنه سيكون أكثر موضوعية من سائر موظفي المنشأة.

أ/٤٤ قد يكون من الملائم عند تقييم موضوعية خبير ما تعاقدت معه المنشأة مناقشة الإدارة وذلك الخبير في أية مصالح وعلاقات قد تنشأ عنها تهديدات لموضوعية الخبير، وأي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك أي متطلبات مهنية مطبقة على الخبير؛ وتقييم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية. وقد تشمل المصالح والعلاقات التي تنشأ عنها التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة "٨(ب)")

أ/٤٥ يتضمن فهم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة فهم مجال الخبرة ذي الصلة. ويمكن التوصل إلى فهم لمجال الخبرة ذي الصلة في سياق تحديد مراقب الحسابات لما إذا كان يحظى بالخبرة اللازمة لتقييم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، أم إنه بحاجة إلى الاستعانة بخبير لهذا الغرض [٨].

أ/٤٦ من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي استعانت به الإدارة والتي تُعد ذات الصلة بفهم مراقب الحسابات ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية مطبقة.
- الافتراضات والطرق التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة، وما إذا كانت متعارف عليها ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض إعداد القوائم المالية.
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية أو المعلومات التي يستخدمها الخبير الذي استعانت به الإدارة.

أ/٤٧ في حالة خبير الإدارة الذي تتعاقد معه المنشأة، يكون هناك عادةً خطاب ارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب بين المنشأة وذلك الخبير. وقد يساعد تقييم هذا الاتفاق عند التوصل إلى فهم لعمل الخبير الذي استعانت به الإدارة مراقب الحسابات في تحديد مدى مناسبة ما يلي لأغراض المراقب:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بكل من الإدارة وذلك الخبير؛
- طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير.

أ/٤٨ في حالة خبير الإدارة الموظف من قبل المنشأة، تقل احتمالات وجود اتفاق مكتوب من هذا النوع. لذا، قد يكون الاستفسار من الخبير والأعضاء الآخرين في الإدارة أفضل الطرق المناسبة لتوصل مراقب الحسابات إلى الفهم المطلوب.

تقييم مدى مناسبة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة (راجع: الفقرة"٨(ج)")

أ/٤٩ قد يكون من بين الأمور التي يتم أخذها في الحسبان عند تقييم مدى مناسبة استخدام عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة كأدلة مراجعة للتأكيد ذي الصلة ما يلي:

- مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى، وما إذا كانت قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب؛
- مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛
- مدى ملاءمة البيانات التي تم الاعتماد عليها واكتمالها ودقتها إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام واسع لهذه البيانات.
- المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لأغراض المراقب (راجع: الفقرتين "٩(أ)"، "(ب)")

أ/٥٠ لكي يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها، فإن المعلومات التي من إعداد المنشأة والمستخدمة لتنفيذ إجراءات المراجعة يلزم أن تكون مكتملة ودقيقة بما فيه الكفاية. فعلى سبيل المثال، تتأثر فاعلية مراجعة الإيراد بتطبيق

[٨] معيار المراجعة رقم (٦٢٠)، الفقرة "٧".

أسعار موحدة على سجلات كميات المبيعات بدقة المعلومات عن الأسعار واكتمال ودقة بيانات حجم المبيعات. وبالمثل، إذا كان مراقب الحسابات ينوي اختبار مجتمع عينة ما (على سبيل المثال، المدفوعات) للتحقق من خاصية معينة (على سبيل المثال، الاعتماد)، فإن نتائج الاختبار ستكون أقل من حيث إمكانية الاعتماد عليها إذا كان مجتمع العينة الذي اختيرت منه بنود الاختبار غير مكتمل.

أ/٥١ قد يتم الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال مثل تلك المعلومات بالتزامن مع إجراء المراجعة الفعلي المطبق على المعلومات، عندما يكون الحصول على أدلة المراجعة جزءاً لا يتجزأ من إجراء المراجعة نفسه. وفي حالات أخرى، قد يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال هذه المعلومات عن طريق اختبار أدوات الرقابة على إعداد المعلومات وصونها. ومع ذلك، قد يقرر مراقب الحسابات في بعض الحالات أن هناك حاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

أ/٥٢ في بعض الحالات، قد ينوي مراقب الحسابات استخدام المعلومات التي من إعداد المنشأة لأغراض أخرى خاصة بالمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد ينوي مراقب الحسابات الاستفادة من مقاييس أداء المنشأة لغرض الإجراءات التحليلية، أو الاستفادة من معلومات المنشأة المُعدَّة لمتابعة الأنشطة، مثل تقارير وظيفة المراجعة الداخلية. وفي هذه الحالات، تتأثر مناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بما يكفي لأغراض مراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون مقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بما يكفي لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة.

اختيار بنود لاختبارها للحصول على أدلة مراجعة (راجع: الفقرة "١٠")

أ/٥٣ يوفر الاختبار الفعّال أدلة مراجعة مناسبة إلى درجة ستُعد، إذا نُظر إليها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها، كافية لأغراض مراقب الحسابات. وعند اختيار بنود لاختبارها، فإن الفقرة "٧" تتطلب أن يحدد مراقب الحسابات مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات؛ أي إن الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) يُعد اعتباراً مهماً عند اختيار البنود التي سيتم اختبارها. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراقب لاختيار البنود التي سيتم اختبارها فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام)؛

(ب) اختيار بنود معينة؛

(ج) استخدام العينات في المراجعة.

وقد يكون استخدام أي من هذه الوسائل أو أية مجموعة منها مناسباً حسب ظروف معينة، على سبيل المثال، مخاطر التحريف الهام والمؤثر المتعلقة بالتأكيد الذي يتم اختباره، والطابع العملي للوسائل المختلفة وكفاءتها.

اختيار جميع البنود

أ/٥٤ قد يقرر مراقب الحسابات أنه من الأنسب التحقق من كامل مجتمع البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة داخل ذلك المجتمع). ومن غير المرجح استخدام وسيلة التحقق التام في حالة إجراء اختبارات أدوات الرقابة، إلا أنها أكثر شيوعاً لإجراء اختبارات التفاصيل. وقد يكون التحقق التام مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يشكل مجتمع العينة عدداً صغيراً من بنود ذات قيم كبيرة؛ أو
- عندما يوجد خطر مهم ولا توفر الوسائل الأخرى ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ أو

- عندما يترتب على الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو عملية أخرى يتم تنفيذها بشكل تلقائي
- بواسطة أحد أنظمة المعلومات أن يصبح التحقق التام فعالاً من حيث التكلفة.

اختيار بنود معينة

أ/٥٥ قد يقرر مراقب الحسابات اختيار بنود معينة من مجتمع العينة. ومن بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند اتخاذ هذا القرار فهم مراقب الحسابات للمنشأة، ومخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المُقيَّمة، وخصائص مجتمع العينة الذي يتم اختباره. ويخضع الاختيار الاجتهادي لبنود معينة لمخاطر غير مرتبطة بالعينة. وقد تشمل البنود المعينة التي يتم اختيارها ما يلي:

- البنود ذات القيمة العالية أو البنود الرئيسية. قد يقرر مراقب الحسابات اختيار بنود معينة من داخل مجتمع ما لأنها ذات قيمة عالية، أو لأنها تحمل بعض الخصائص الأخرى، ومثال ذلك البنود التي تثير الشك أو البنود غير المعتادة، وخاصةً تلك المعرضة للخطر أو التي حدثت فيها أخطاء في السابق.
- جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين. قد يقرر مراقب الحسابات التحقق من البنود التي تتجاوز قيمتها المسجلة مبلغاً معيناً من أجل التأكد من صحة نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة من المعاملات أو رصيد حساب.
- بنود للحصول على معلومات. قد يتحقق مراقب الحسابات من بنود للحصول على معلومات عن أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.

أ/٥٦ رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة في فئة من المعاملات أو في رصيد حساب غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على أدلة المراجعة، فإنه لا يشكل استخداماً للعينات في المراجعة. ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة لا يمكن تعميمها على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة مراجعة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة.

استخدام العينات في المراجعة

أ/٥٧ يهدف استخدام العينات في المراجعة إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه. ويناقش معيار المراجعة (٥٣٠) موضوع العينات في المراجعة.

عدم اتساق أدلة المراجعة أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها (راجع: الفقرة "١١")

أ/٥٨ قد يدل الحصول على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة المراجعة، ومثال ذلك عندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمراجعين الداخليين والأشخاص الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المسئولين عن الحوكمة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف مراقب الحسابات لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمراجع فيما يتعلق بأمر مهم[٩].

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرة "١١".

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٠١) إصدار ٢٠٢٥

أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود معينة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٠١) إصدار ٢٠٢٥

أدلة المراجعة – اعتبارات محددة لبنود معينة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
المتطلبات	
المخزون	٤-٨
الدعاوى القضائية والمطالبات	٩-١٢
المعلومات القطاعية	١٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المخزون	أ/١- أ/١٦
الدعاوى القضائية والمطالبات	أ/١٧- أ/٢٥
المعلومات القطاعية	أ/٢٦- أ/٢٧

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠١) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار أمورا محددة يأخذها مراقب الحسابات بعين الاعتبار عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة، فيما يتعلق بجوانب معينة خاصة بالمخزون، والدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والمعلومات القطاعية عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان

٢- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٣- هدف مراقب الحسابات هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) وجود المخزون وحالته؛

(ب) اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها؛

(ج) عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

المتطلبات

المخزون

٤- إذا كان المخزون ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق:

(أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً، بهدف: (راجع: الفقرات "أ/١"– "أ/٣")

١- تقييم تعليمات الإدارة وإجراءاتها لتسجيل ومراقبة نتائج جرد المنشأة الفعليّ للمخزون؛ (راجع: الفقرة "أ/٤")

٢- ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (راجع: الفقرة "أ/٥")

٣- الفحص المادي للمخزون؛ (راجع: الفقرة "أ/٦")

٤- تنفيذ عمليات جرد اختباري؛ (راجع: الفقرتين "أ/٧"، "أ/٨")

(ب) تنفيذ إجراءات المراجعة على السجلات النهائية لمخزون المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السجلات تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

٥- إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة، إضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة "٤"، للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ القوائم المالية قد تم تسجيلها بشكل سليم. (راجع: الفقرات "أ/٩"–"أ/١١")

٦- إذا لم يتمكن مراقب الحسابات من حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير متوقعة، فيجب عليه القيام ببعض عمليات الجرد الفعلي أو ملاحظتها في تاريخ بديل، وتنفيذ إجراءات مراجعة للمعاملات التي تمت في تاريخ القطع.

٧- إذا كان حضور الجرد الفعلي للمخزون غير ممكن عملياً، فيجب على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته. وإذا لم يكن بالإمكان القيام بذلك، فيجب على مراقب الحسابات تعديل الرأي في تقريره وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٥) (راجع: الفقرات "أ/١٢" – "أ/١٤").

٨- إذا كان المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته ذا أهمية نسبية للقوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بتنفيذ أحد الإجرائين التاليين أو كليهما:

(أ) طلب مصادقة من الطرف الثالث فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المُحتفظ به نيابة عن المنشأة. (راجع: الفقرة "أ/١٥")

(ب) تنفيذ فحص مادي أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرة "أ/١٦")

الدعاوى القضائية والمطالبات

٩- يجب على مراقب الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، والتي قد تؤدي إلى حدوث خطر تحريف هام ومؤثر، بما في ذلك:(راجع: الفقرات "أ/١٧" – "أ/١٩")

(أ) الاستفسار من الإدارة، وحيثما يكون ذلك ممكنا من أشخاص آخرين داخل المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛

(ب) فحص محاضر اجتماعات المسئولين عن الحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛

(ج) فحص حسابات المصروفات القضائية (راجع: الفقرة "أ/٢٠").

١٠- إذا قام مراقب الحسابات بتقييم خطر تحريف هام ومؤثر يتعلق بدعاوى قضائية أو مطالبات تم تحديدها، أو عندما تشير إجراءات المراجعة المُنفَّذة إلى احتمال وجود دعاوى قضائية أو مطالبات أخرى ذات أهمية نسبية، فيجب على مراقب الحسابات، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة الأخرى، أن يسعى للاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ويجب على مراقب الحسابات القيام بذلك من خلال خطاب استفسار تعده الإدارة ويرسله مراقب الحسابات، يُطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يتواصل بشكل مباشر مع مراقب الحسابات. وإذا كان هناك نظام أو لائحة أو جهة مهنية قانونية معنية تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الاتصال المباشر بمراقب الحسابات، فيجب على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. (راجع: الفقرات "أ/٢١" –"أ/٢٥")

١١- إذا:

(أ) رفضت الإدارة إعطاء مراقب الحسابات الإذن للاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الاستجابة بشكل مناسب لخطاب الاستفسار، أو تم منعه من الاستجابة؛

(ب) ولم يكن بمقدور مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة، فيجب على مراقب الحسابات تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

الإقرارات المكتوبة

١٢- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إقرارات مكتوبة بأن جميع حالات الدعاوى القضائية والمطالبات الفعلية أو المحتملة المعروفة والتي ينبغي أخذ آثارها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية، قد تم الإفصاح عنها لمراقب الحسابات، وتمت المحاسبة والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

المعلومات القطاعية

١٣- يجب على مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها وفقا لإطار التقارير المالية المطبق، وذلك عن طريق ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/٢٦")

(أ) التوصل إلى فهم للطرق التي استخدمتها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، ومن ثمّ: (راجع: الفقرة "أ/٢٧")

١- تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن تلك الطرق إفصاح وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛

٢- اختبار تطبيق تلك الطرق، حيثما يكون ذلك مناسباً؛

(ب) تنفيذ إجراءات تحليلية أو إجراءات مراجعة أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المخزون

حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة "٤(أ)")

أ/١ تضع الإدارة عادةً الإجراءات التي يتم بمقتضاها جرد المخزون بشكل فعلي مرة واحدة على الأقل سنوياً كأساس لإعداد القوائم المالية، وفي حالة الانطباق، للتأكد من إمكانية الاعتماد على نظام الجرد المستمر للمخزون في المنشأة.

أ/٢ يشتمل حضور الجرد الفعلي للمخزون على ما يلي:

- الفحص المادي للمخزون للتأكد من وجوده وتقييم حالته، وتنفيذ عمليات جرد اختباري؛
- ملاحظة الالتزام بتعليمات الإدارة وتنفيذ إجراءات تسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي للمخزون؛
- الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على إجراءات الجرد الخاصة بالإدارة.

وقد تعمل هذه الإجراءات كاختبار لأدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس اعتماداً على تقييم مراقب الحسابات للمخاطر والمنهج المخطط له والإجراءات المحددة التي تم تنفيذها.

أ/٣ تشمل الأمور ذات الصلة عند التخطيط لحضور الجرد الفعلي للمخزون (أو عند تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة وفقاً للفقرات "٤"- "٨" من هذا المعيار) ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبطة بالمخزون.
- طبيعة الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخزون.
- ما إذا كان من المتوقع وضع إجراءات كافية وإصدار تعليمات مناسبة بشأن الجرد الفعلي للمخزون.
- توقيت الجرد الفعلي للمخزون.
- ما إذا كانت المنشأة تحافظ على نظام للجرد المستمر.
- المواقع التي يتم فيها الاحتفاظ بالمخزون، بما في ذلك الأهمية النسبية للمخزون ومخاطر التحريف الهام والمؤثر في المواقع المختلفة، عند تحديد المواقع التي سيكون الحضور فيها مناسباً. ويتناول معيار المراجعة (٦٠٠) مسألة إشراك مراجعين آخرين، ومن ثم قد يُعد ذلك الإشراك ملائماً فيما يتعلق بحضور الجرد الفعلي للمخزون في موقع بعيد.
- ما إذا كانت هناك حاجة للدعم من أحد خبراء مراقب الحسابات. ويتناول معيار المراجعة (٦٢٠) مسألة الاستعانة بخبراء المراقب لمساعدة مراقب الحسابات في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة (راجع: الفقرة "٤(أ)(١)")

أ/٤ تشمل الأمور ذات الصلة بتقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة الجرد الفعلي للمخزون ما إذا كانت تتناول، على سبيل المثال:

- تطبيق أنشطة رقابة مناسبة، ومثال ذلك، تجميع السجلات المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، والمحاسبة عن السجلات غير المستخدمة في الجرد الفعلي للمخزون، وإجراءات الجرد وإعادة الجرد.

- التحديد الدقيق لمرحلة استكمال الأعمال تحت التنفيذ، والبنود بطيئة الحركة أو المتقادمة أو التالفة، والمخزون الذي يحتفظ به طرف ثالث، على سبيل المثال، كأمانة.
- الإجراءات المستخدمة لتقدير الكميات الفعلية، حيثما يكون ذلك ممكناً، مثل الإجراءات التي قد تدعو الحاجة لها لتقدير الكمية الفعلية لكومة فحم.
- الرقابة على حركة المخزون بين المناطق وشحن واستلام المخزون قبل وبعد تاريخ القطع.

ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد (راجع: الفقرة "٤(أ)(٢)")

أ/٥ تساعد ملاحظة تنفيذ إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد، على سبيل المثال، الإجراءات المتعلقة بالرقابة على حركة المخزون قبل الجرد وأثنائه وبعده، المراقب في الحصول على أدلة مراجعة بأن تعليمات الإدارة وإجراءات الجرد مصممة ومطبقة بشكل كافٍ. إضافة لذلك، يمكن لمراقب الحسابات الحصول على نسخ من معلومات إجراءات القطع، مثل تفاصيل حركة المخزون، لمساعدته في تنفيذ إجراءات المراجعة على المحاسبة عن تلك التحركات في تاريخ لاحق.

الفحص المادي للمخزون (راجع: الفقرة "٤(أ)(٣)")

أ/٦ يساعد الفحص المادي للمخزون، عند حضور جرده الفعلي، مراقب الحسابات في التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن الوجود لا يعني الملكية) وفي التعرف، على سبيل المثال، على المخزون المتقادم أو التالف أو القديم.

تنفيذ عمليات الجرد الاختباري (راجع: الفقرة "٤(أ)(٤)")

أ/٧ إن تنفيذ عمليات الجرد الاختباري، على سبيل المثال، عن طريق تتبع بنود مختارة من سجلات جرد الإدارة إلى المخزون الفعلي وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، يوفر أدلة مراجعة بشأن اكتمال ودقة تلك السجلات.

أ/٨ بالإضافة إلى تسجيل عمليات الجرد الاختباري التي يقوم بها مراقب الحسابات، فإن الحصول على نسخ من سجلات الإدارة الكاملة الخاصة بالجرد الفعلي للمخزون يساعد مراقب الحسابات في تنفيذ إجراءات مراجعة لاحقة لتحديد ما إذا كانت سجلات المخزون النهائية للمنشأة تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون.

الجرد الفعلي للمخزون المنفذ في تاريخ آخر غير تاريخ القوائم المالية (راجع: الفقرة "٥")

أ/٩ لأسباب عملية، يمكن القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية. وقد يتم ذلك بغض النظر عمّا إذا كانت الإدارة تحدد كميات المخزون عن طريق جرد فعلي سنوي للمخزون أو كانت تحافظ على نظام للجرد المستمر. وفي أيٍّ من الحالتين، تحدّد فاعلية تصميم أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون، وفاعلية تطبيق هذه الأدوات والاحتفاظ بها، ما إذا كان القيام بالجرد الفعلي للمخزون في تاريخ آخر، أو تواريخ أخرى، غير تاريخ القوائم المالية يُعد مناسباً لأغراض المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساسية المنفذة في تاريخ أولي [١].

[١] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرات "٢٢" – "٢٣"

أ/١٠ عندما يتم استخدام نظام للجرد المستمر، فقد تقوم الإدارة بتنفيذ عمليات جرد فعلي أو اختبارات أخرى للتأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات الخاصة بكميات المخزون الواردة في سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر. وفي بعض الحالات، قد تحدد الإدارة أو مراقب الحسابات وجود اختلافات بين سجلات الجرد المستمر للمخزون وكميات المخزون الفعلية القائمة؛ وقد يشير ذلك إلى أن أدوات الرقابة على التغيرات في المخزون لا تعمل بفاعلية.

أ/١١ من بين الأمور ذات الصلة، التي ينبغي أخذها في الحسبان عند تصميم إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ أو تواريخ الجرد وسجلات المخزون النهائية قد تم تسجيلها بشكل سليم، ما يلي:

- ما إذا كانت سجلات الجرد المستمر للمخزون يتم تحديثها بشكل سليم.
- إمكانية الاعتماد على سجلات المنشأة الخاصة بالجرد المستمر للمخزون.
- أسباب الاختلافات المهمة بين المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الجرد الفعلي وسجلات الجرد المستمر للمخزون.

عدم إمكانية حضور الجرد الفعلي للمخزون (راجع: الفقرة "٧")

أ/١٢ قد يكون من غير الممكن عملياً في بعض الحالات حضور الجرد الفعلي للمخزون. وقد يُعزى ذلك لعوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه، على سبيل المثال، عندما يتم الاحتفاظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديداً لسلامة مراقب الحسابات. غير أن المصاعب بصفة عامة ليست كافية لدعم قرار مراقب الحسابات بأن حضوره للجرد هو أمر غير ممكن عملياً. وبالإضافة لذلك، ووفقا لما تم إيضاحه في معيار المراجعة (٢٠٠) [٢]. فإن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة المترتبة لا تمثل في حد ذاتها أساساً صالحاً ليقوم مراقب الحسابات بإغفال إجراء مراجعة لا بديل له، أو ليرضى بأدلة مراجعة أقل إقناعاً.

أ/١٣ حينما يكون الحضور غير ممكن عملياً في بعض الحالات، قد توفر إجراءات مراجعة بديلة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن وجود المخزون وحالته، على سبيل المثال، الفحص المادي لمستندات البيع الذي تم لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون.

أ/١٤ ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد لا يكون بالإمكان الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة. وفي مثل هذه الحالات، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يعدل مراقب الحسابات الرأي في تقريره نتيجةً لقيد على النطاق [٣].

المخزون الذي في حيازة طرف ثالث وتحت سيطرته

المصادقة (راجع: الفقرة "٨(أ)")

أ/١٥ يحدد معيار المراجعة (٥٠٥) متطلبات ويقدم إرشادات لتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية.

---

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "أ/٥٠".

[٣] معيار المراجعة رقم (٧٠٥)، الفقرة "١٣".

إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة "٨(ب)")

أ/١٦ تبعاً للظروف، على سبيل المثال عندما يتم الحصول على معلومات تثير شكوكاً حول نزاهة وموضوعية الطرف الثالث، قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بدلاً من المصادقة من طرف ثالث، أو بالإضافة إليها. ومن أمثلة هذه الإجراءات الأخرى ما يلي:

- الحضور، أو الترتيب لحضور مراجع آخر، أثناء الجرد الفعلي لمخزون الطرف الثالث، إذا كان ذلك ممكناً عملياً.
- الحصول على تقرير من مراجع آخر، أو تقرير مراقب الحسابات المنشأة الخدمية، بشأن كفاية الرقابة الداخلية للطرف الثالث، لضمان أن المخزون قد تم جرده بشكل صحيح وأنه محتفظ به بشكل كافٍ.
- الفحص المادي للوثائق المتعلقة بالمخزون المحتفظ به لدى الأطراف الثالثة، على سبيل المثال إيصالات المخازن.
- طلب المصادقة من الأطراف الأخرى عند رهن المخزون كضمان.

الدعاوى القضائية والمطالبات

اكتمال الدعاوى القضائية والمطالبات (راجع: الفقرة "٩")

أ/١٧ قد يكون للدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية، مما قد يتطلب الإفصاح أو المحاسبة عنها في القوائم المالية.

أ/١٨ بالإضافة إلى الإجراءات المُحددة في الفقرة "٩"، تشمل الإجراءات الأخرى الملائمة، على سبيل المثال، استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها في إطار التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها لمساعدة المراقب في الدراية بالدعاوى القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها.

أ/١٩ إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بغرض تحديد الدعاوى القضائية والمطالبات التي قد ينشأ عنها خطر تحريف هام ومؤثر، قد توفر أيضا أدلة مراجعة بشأن اعتبارات أخرى ذات صلة، مثل التقييم أو القياس المتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات. ويحدد معيار المراجعة (٥٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات ذات صلة بمراعاة مراقب الحسابات للدعاوى القضائية والمطالبات التي تتطلب تقديرات محاسبية أو إفصاحات متعلقة بها في القوائم المالية.

فحص حسابات المصروفات القضائية (راجع: الفقرة "٩(ج)")

أ/٢٠ تبعاً للظروف، قد يقرر مراقب الحسابات أنه من المناسب التحقق من المستندات الأصلية ذات الصلة، مثل فواتير المصروفات القضائية، كجزء من فحص مراقب الحسابات لحسابات المصروفات القضائية.

الاتصال بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة (راجع: الفقرتين "١٠"، "١١")

أ/٢١ يساعد الاتصال المباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة مراقب الحسابات في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الدعاوى القضائية والمطالبات المهمة المحتملة معروفة وما إذا كانت تقديرات الإدارة للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك تكاليفها، معقولة.

أ/٢٢ قد يسعى مراقب الحسابات في بعض الحالات، ومن خلال خطاب استفسار عام، إلى الاتصال بشكل مباشر بالمستشار القانوني الخارجي للمنشأة. ولهذا الغرض، يطلب خطاب الاستفسار العام من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يقوم

بإبلاغ مراقب الحسابات بالدعاوى القضائية أو المطالبات التي يكون على علم بها، وأيضا بتقييم لنتيجة تلك الدعاوى القضائية والمطالبات، وتقدير للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف.

أ/٢٣ إذا كان من غير المرجح أن يستجيب المستشار القانوني الخارجي بالشكل المناسب لخطاب الاستفسار العام، على سبيل المثال إذا كانت الجهة المهنية التي ينتمي إليها المستشار القانوني الخارجي تحظر الرد على مثل هذا الخطاب، فقد يسعى مراقب الحسابات للاتصال المباشر من خلال خطاب استفسار محدد. ولهذا الغرض، يتضمن خطاب الاستفسار المحدد ما يلي:

(أ) قائمة بالدعاوى القضائية والمطالبات؛

(ب) حيثما يكون ذلك متاحاً، تقييم الإدارة لنتيجة كلٍ من الدعاوى القضائية أو المطالبات التي تم تحديدها، وتقديرها للآثار المالية المترتبة عليها، بما في ذلك التكاليف؛

(ج) طلب بأن يقوم المستشار القانوني الخارجي للمنشأة بالمصادقة على مدى معقولية تقييمات الإدارة، وتزويد مراقب الحسابات بالمزيد من المعلومات إذا وجد المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن القائمة غير مكتملة أو غير صحيحة.

أ/٢٤ في ظروف معينة، قد يقرر مراقب الحسابات أيضاً أنه من الضروري الاجتماع مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة لمناقشة النتائج المحتملة للدعاوى القضائية أو المطالبات. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما:

- يحدد المراقب أن الأمر يمثل خطراً مهماً.
- يكون الأمر معقداً.
- يوجد خلاف بين الإدارة والمستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

وعادةً، تتطلب تلك الاجتماعات إذناً من الإدارة وتُعقد بحضور ممثل عن الإدارة.

أ/٢٥ وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٠)[٤]، فإن مراقب الحسابات مطالب بأن يؤرخ تقريره بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية. ويمكن الحصول على أدلة المراجعة بشأن وضع الدعاوى القضائية والمطالبات حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن طريق الاستفسار من الإدارة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي المسؤول عن التعامل مع الأمور ذات الصلة. وفي مواقف أخرى مشابهة، قد يحتاج المراقب إلى الحصول على معلومات مُحدَّثة من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

المعلومات القطاعية (راجع: الفقرة "١٣")

أ/٢٦ تبعاً لإطار التقارير المالية المطبق، قد تكون المنشأة مطالبة أو مسموح لها بالإفصاح عن المعلومات القطاعية في القوائم المالية. وتكون مسؤولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بعرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها مرتبطة بالقوائم المالية ككل. وبالتالي، لا يُطلب من مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات المراجعة التي ستكون ضرورية لإبداء رأي في المعلومات القطاعية المقدمة بشكل مستقل.

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "٤٩"

فهم الطرق المستخدمة من قبل الإدارة (راجع: الفقرة "١٣(أ)")

أ/٢٧ تبعاً للظروف، من أمثلة الأمور التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم للطرق التي تستخدمها الإدارة في تحديد المعلومات القطاعية، وما إذا كان من المحتمل أن تؤدي هذه الطرق إلى إفصاح وفقاً لإطار التقارير المالية المطبقه ما يلي:

- المبيعات والتحويلات وتحميل النفقات بين القطاعات واستبعاد مبالغ المعاملات بين القطاعات.
- المقارنات مع الموازنات والنتائج الأخرى المتوقعة، على سبيل المثال أرباح التشغيل كنسبة مئوية من المبيعات.
- تخصيص الأصول والتكاليف بين القطاعات.
- الاتساق مع الفترات السابقة، وكفاية الإفصاحات فيما يتعلق بأوجه عدم الاتساق.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٥٠٥) إصدار ٢٠٢٥

المصادقات الخارجية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٠٥) إصدار ٢٠٢٥

المصادقات الخارجية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة	٢-٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
إجراءات المصادقة الخارجية	٧
رفض الإدارة السماح لمراقب الحسابات بإرسال طلب المصادقة	٨-٩
نتائج إجراءات المصادقة الخارجية	١٠-١٤
المصادقات السلبية	١٥
تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها	١٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
إجراءات المصادقة الخارجية	أ/١- أ/٧
رفض الإدارة السماح لمراقب الحسابات بإرسال طلب المصادقة	أ/٨- أ/١٠
نتائج إجراءات المصادقة الخارجية	أ/١١- أ/٢٢
المصادقات السلبية	أ/٢٣
تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها	أ/٢٤- أ/٢٥

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٠٥) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار استخدام مراقب الحسابات لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ولا يتناول الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية والمطالبات، التي تم تناولها في معيار المراجعة (٥٠١).

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة

٢- يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن إمكانية الاعتماد على الأدلة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف الفردية المحيطة بالحصول عليها [١]. ويتضمن ذلك المعيار أيضاً المتطلبات الآتية المنطبقة على أدلة المراجعة [٢]:

- تزيد إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تُعد أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراقب بشكل مباشر أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو عن طريق الاستدلال.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك.

وبناءً عليه، وتبعاً لظروف المراجعة، فإن أدلة المراجعة التي تكون في صورة مصادقات خارجية، والتي يحصل عليها المراقب مباشرةً من الأطراف القائمة بالمصادقة، يُمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر من الأدلة المُعدَّة داخليا بواسطة المنشأة. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المراقب في تصميم إجراءات المصادقة الخارجية وتنفيذها للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

٣- تقرّ معايير المراجعة الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة مراجعة، فعلى سبيل المثال:

- يناقش معيار المراجعة (٣٣٠) مسؤولية مراقب الحسابات عن تصميم وتطبيق إجراءات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيَّمة على مستوى القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمواجهة مخاطر التحريفِ الهام والمؤثر المقيَّمة على مستوى التأكيدات[٣].وإضافة إلى ذلك، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يقوم مراقب الحسابات بتصميم وتنفيذ إجراءاتٍ أساسية لكل فئة هامة ومؤثرة من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب هام ومؤثر وكل إفصاح هام ومؤثر، وذلك بغض النظر عن مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيّمة. ويتطلب المعيار من مراقب الحسابات أيضاً أن ينظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية سيتم تنفيذها كإجراءات مراجعة أساسية[٤].
- يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة أكثر إقناعا كلما ارتفع تقييم مراقب الحسابات للخطر[٥].وفي سبيل ذلك، يمكن أن يقوم المراقب بزيادة كمية الأدلة أو بالحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، أو بكلا الأمرين. فعلي سبيل المثال، قد يعطي مراقب الحسابات مزيداً من الاهتمام بالحصول على أدلة من أطراف ثالثة مباشرةً، أو الحصول على أدلة مُؤيّدة من عدد من المصادر المستقلة. ويشير أيضاً معيار المراجعة (٣٣٠) إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية قد تساعد مراقب

---

[١] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)،الفقرة"أ/٥".
[٢] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)،الفقرة"أ/٣١"
[٣] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)،الفقرتان"٥"،"٦".
[٤] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرتان "١٨"و"١٩"
[٥] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٧(ب)"

الحسابات في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها بدرجة كبيرة، وهي الأدلة التي يحتاج إليها مراقب الحسابات للاستجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المهمة، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ[٦].

- يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أن مراقب الحسابات قد يُصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤيّدة إضافية كنوع من الاستجابة لمواجهة المخاطر المقيَّمة للتحريف الهام والمؤثر بسبب الغش على مستوى التأكيدات[٧].
- يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أن المعلومات المُؤيّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة، مثل المصادقات الخارجية، قد ترفع من مستوى التأكيد الذي يحصل عليه مراقب الحسابات من الأدلة الموجودة في السجلات المحاسبية أو من الإفادات التي أعدتها الإدارة[٨].

تاريخ السريان

٤- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٥- هدف مراقب الحسابات عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، هو تصميم وتنفيذ مثل هذه الإجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها.

التعريفات

٦- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) المصادقة الخارجية: أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراقب من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.

(ب) طلب المصادقة الإيجابية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرةً على المراقب، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.

(ج) طلب المصادقة السلبية: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراقب مباشرةً فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المقدمة في الطلب.

(د) عدم الرد: إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.

(هـ) الاختلاف: رد يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.

المتطلبات

إجراءات المصادقة الخارجية

٧- عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يجب على مراقب الحسابات أن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، بما في ذلك:

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "أ/٥٣"

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "أ/٣٨"

[٨] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرتان "أ/٨" و"أ/٩"

(أ) تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها؛ (راجع: الفقرة "أ/١")

(ب) اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة؛ (راجع: الفقرة "أ/٢")

(ج) تصميم طلبات المصادقة، بما في ذلك تحديد أن الطلبات مُعنونة بشكل سليم، وأنها تحتوي على المعلومات اللازمة لإعادة إرسال الردود إلى المراقب مباشرةً؛ (راجع: الفقرات "أ/٣"–"أ/٦")

(د) إرسال الطلبات، بما في ذلك طلبات المتابعة، عند الانطباق، إلى الطرف القائم بالمصادقة (راجع: الفقرة "أ/٧").

رفض الإدارة السماح لمراقب الحسابات بإرسال طلب المصادقة

٨- في حالة رفض الإدارة السماح للمراقب بإرسال طلب مصادقة، فيجب على مراقب الحسابات القيام بما يلي:

(أ) الاستفسار عن الأسباب التي دعت الإدارة إلى هذا الرفض، والسعي للحصول على أدلة مراجعة بشأن صحة هذه الأسباب ومعقوليتها؛ (راجع: الفقرة "أ/٨")

(ب) تقييم ما يترتب على رفض الإدارة من آثار على تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛ (راجع: الفقرة "أ/٩")

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة مصممة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة "أ/١٠").

٩- إذا خلص مراقب الحسابات إلى عدم معقولية رفض الإدارة السماح له بإرسال طلب المصادقة، أو إذا لم يكن المراقب قادراً على الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها من خلال إجراءات مراجعة بديلة، فيجب عليه أن يتواصل مع المسئولين عن الحوكمة وفقا لمعيار المراجعة (٢٦٠)[٩]، ويجب على مراقب الحسابات أيضاً أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة

١٠- إذا حدد مراقب الحسابات عوامل تثير شكوكا حول إمكانية الاعتماد على الرد على طلب مصادقة، فيجب عليه الحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة تلك الشكوك (راجع: الفقرات "أ/١١" – "أ/١٦").

١١- إذا قرر مراقب الحسابات أن الرد على طلب المصادقة لا يُمكن الاعتماد عليه، فيجب عليه تقييم ما يترتب على ذلك من آثار على تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ذات الصلة، بما في ذلك خطر الغش، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة "أ/١٧").

عدم الرد

١٢- في حالة عدم الرد، يجب على مراقب الحسابات أن ينفذ إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرتين "أ/١٨"، "أ/١٩").

عندما يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

١٣- إذا قرر مراقب الحسابات أن الرد على طلب المصادقة الإيجابية ضروري للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فإن إجراءات المراجعة البديلة لن توفر أدلة المراجعة التي يحتاج إليها مراقب الحسابات. وفي حالة عدم

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٦".

حصول مراقب الحسابات على تلك المُصادقة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة ورأيه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) (راجع: الفقرة "أ/٢٠").

الاختلافات

١٤- يجب على مراقب الحسابات أن يتحرى عن الاختلافات لتحديد ما إذا كانت مؤشراً على وجود تحريفات (راجع: الفقرتين "أ/٢١"، "أ/٢٢").

المصادقات السلبية

١٥-توفر المصادقات السلبية أدلة مراجعة أقل إقناعا من المصادقات الإيجابية. وبالتالي، يجب ألا يستخدم مراقب الحسابات طلبات المصادقات السلبية كإجراء مراجعة أساسي وحيد لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر المُقيَّم على مستوى التأكيدات ما لم يتحقق جميع ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/٢٣")

(أ) أن يكون مراقب الحسابات قد قيَّم خطر التحريف الهام والمؤثر عند مستوى منخفض، وحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة بالتأكيد؛

(ب) أن يشتمل مجتمع عينة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية على عدد كبير من أرصدة الحسابات أو المعاملات أو الحالات الصغيرة المتجانسة؛

(ج) أن يكون معدل الاختلاف المتوقع منخفضاً جداً؛

(د) ألا يكون مراقب الحسابات على علم بوجود ظروف أو أحوال قد تتسبب في تجاهل مستلمي طلبات المصادقة السلبية لتلك الطلبات.

تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها

١٦-يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية توفر أدلة مراجعة ملائمة ويُمكن الاعتماد عليها، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة إضافية (راجع: الفقرتين "أ/٢٤"، "أ/٢٥").

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المصادقة الخارجية

تحديد المعلومات التي سيتم المصادقة عليها أو طلبها (راجع: الفقرة "٧(أ)")

أ/١ يتم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية عادةً لطلب معلومات تتعلق بأرصدة الحسابات وعناصرها، أو للمصادقة على مثل هذه المعلومات. وقد يتم استخدامها أيضا للمصادقة على شروط اتفاقيات، أو عقود، أو معاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو للمصادقة على غياب شروط معينة، مثل "اتفاق جانبي".

اختيار الطرف المناسب الذي سيقوم بالمصادقة (راجع: الفقرة "٧(ب)")

أ/٢ توفر الردود على طلبات المصادقة أدلة مراجعة أكثر ملاءمة وأفضل في إمكانية الاعتماد عليها عند إرسال طلبات المصادقة إلى طرف يعتقد مراقب الحسابات أن لديه معرفة بشأن المعلومات التي سيتم المصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، قد يكون مسؤول ما في مؤسسة مالية لديه معرفة بالمعاملات أو الترتيبات المطلوب المُصادقة عليها، هو أكثر شخص مناسب في تلك المؤسسة المالية لطلب المصادقة منه.

تصميم طلبات المصادقة (راجع: الفقرة "٧(ج)")

أ/٣ قد يؤثر تصميم طلب المصادقة بشكل مباشر على معدل الردود على المصادقة، وعلى إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من الردود وطبيعتها.

أ/٤ من بين العوامل التي تؤخذ في الحسبان عند تصميم طلبات المصادقة:

- التأكيدات التي يتم تناولها.
- مخاطر تحريف هام ومؤثر معينة تم تحديدها، بما في ذلك مخاطر الغش.
- تنسيق وعرض طلب المصادقة.
- الخبرة السابقة في المراجعة أو مهام مشابهة.
- طريقة الاتصال (على سبيل المثال، في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى).
- تصريح الإدارة أو تشجيعها للأطراف القائمة بالمُصادقة للرد على المراقب. فقد لا تحبذ هذه الأطراف أن ترد إلا على طلب المصادقة الذي يحتوي على تصريح من الإدارة.
- قدرة الطرف المقصود القائم بالمُصادقة على المصادقة على المعلومات المطلوبة أو توفيرها (على سبيل المثال، مبلغ فاتورة منفصلة في مقابل الرصيد الإجمالي).

أ/٥ يلتمس طلب المصادقة الخارجية الإيجابية من الطرف القائم بالمصادقة الرد على مراقب الحسابات في جميع الحالات، سواءً عن طريق الإشارة إلى موافقة الطرف القائم بالمصادقة على المعلومات المقدمة، أو عن طريق مطالبة الطرف القائم بالمصادقة بتقديم معلومات. ويُتوقع عادةً أن يوفر الرد على طلب المصادقة أدلة مراجعة يُمكن الاعتماد عليها. ومع ذلك، يوجد خطر يتمثل في قيام الطرف القائم بالمصادقة بالرد على طلب المصادقة دون التحقق من صحة المعلومات. ويمكن لمراقب الحسابات تخفيض هذا الخطر باستخدام طلبات المصادقة الإيجابية التي لا تحدد المبلغ (أو المعلومات الأخرى) في طلب المصادقة وتطلب من الطرف القائم بالمصادقة ذكر المبلغ أو تقديم المعلومات الأخرى. ومن ناحية أخرى، فإن استخدام هذا النوع من طلبات المصادقات "ذات الفراغات" قد يؤدي إلى انخفاض معدلات الردود بسبب الجهد الإضافي المطلوب من الأطراف القائمة بالمُصادقة.

أ/٦ يتضمن تحديد أن الطلبات قد تمت عنونتها بشكل سليم اختبار صحة بعض أو كل العناوين المذكورة على طلبات المُصادقة قبل إرسالها.

متابعة طلبات المُصادقة (راجع: الفقرة "٧(د)")

أ/٧ قد يرسل مراقب الحسابات طلب مصادقة إضافي في حالة عدم استلام رد على طلب سابق خلال فترة معقولة. فعلى سبيل المثال، قد يرسل المراقب، بعد إعادة التحقق من صحة العنوان الأصلي، طلباً إضافياً أو طلباً للمتابعة.

رفض الإدارة السماح لمراقب الحسابات بإرسال طلب المصادقة

مدى معقولية رفض الإدارة (راجع: الفقرة "٨(أ)")

أ/٨ يُعد رفض الإدارة السماح لمراقب الحسابات بإرسال طلب المصادقة قيداً على أدلة المراجعة التي قد يرغب المراقب في الحصول عليها. ولهذا يتطلب الأمر من المراقب الاستفسار عن أسباب هذا القيد. ومن بين الأسباب الشائعة التي يتم ذكرها وجود نزاع قانوني أو مفاوضات قائمة مع الطرف المقصود المطلوب منه المصادقة، قد تتأثر نتائجها بطلب المصادقة في وقت غير مناسب. ويتطلب الأمر من المراقب البحث عن أدلة مراجعة فيما يتعلق بصحة أسباب الرفض ومدى معقوليتها، نظراً للخطر المتمثل في أن الإدارة ربما تحاول منع المراقب من الوصول إلى أدلة المراجعة التي قد تكشف غشاً أو خطأ.

الآثار المترتبة على تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر (راجع: الفقرة "٨(ب)")

أ/٩ يمكن أن يستنتج المراقب من التقييم الوارد في الفقرة "٨(ب)" أنه من المناسب إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات، وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)[١٠]فعلى سبيل المثال، إذا كان طلب الإدارة بعدم المُصادقة غير منطقي، فقد يشير ذلك إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقييماً وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)[١١].

إجراءات المراجعة البديلة (راجع: الفقرة "٨(ج)")

أ/١٠ قد تكون إجراءات المراجعة البديلة التي يتم تنفيذها مماثلة لتلك المناسبة لعدم الرد والمبينة في الفقرتين "أ/١٨" و"أ/١٩" من هذا المعيار. وتأخذ هذه الإجراءات في الحسبان أيضاً نتائج التقييم الذي يقوم به المراقب والمشار إليه في الفقرة "٨ (ب) "من هذا المعيار.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

إمكانية الاعتماد على الردود على طلبات المصادقة (راجع: الفقرة "١٠")

أ/١١ يشير معيار المراجعة (٥٠٠) إلى أنه حتى في حالة الحصول على أدلة المراجعة من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها[١٢].وتنطوي جميع الردود على قدر من خطر الاعتراض أو التغيير أو الغش. ويوجد ذلك الخطر بغض النظر عمّا إذا كان الرد قد تم الحصول عليه في شكل ورقي أو إلكتروني أو بوسيلة أخرى. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى وجود شكوك حول إمكانية الاعتماد على الرد ما يلي:

- استلام الرد من قبل مراقب الحسابات بصورة غير مباشرة؛ أو
- اتضاح أن الرد لم يكن من الطرف القائم بالمصادقة الذي كان مقصوداً في البداية.

---

[١٠] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٣٧".
[١١] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٢٥".
[١٢] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "أ/٣١".

أ/١٢ تنطوي الردود المستلمة إلكترونياً، على سبيل المثال بالفاكس أو البريد الإلكتروني، على مخاطر تتعلق بإمكانية الاعتماد عليها، لأنه قد يكون من الصعب إثبات مصدر الرد وسلطة الطرف المستجيب، وقد يكون من الصعب اكتشاف التغييرات. ويمكن لمراقب الحسابات والطرف المستجيب اتباع آلية تخلق بيئة آمنة للردود المستلمة إلكترونياً والتخفيف من هذه المخاطر. وإذا كان مراقب الحسابات مُطمئناً إلى أمن الآلية ومُراقبتها على نحو سليم، فمن شأن ذلك أن يعزز من إمكانية الاعتماد على الردود المستلمة من خلالها. وقد تتضمن آلية المُصادقة الإلكترونية أساليب مختلفة للتحقق من هوية مُرسل المعلومات في صورة إلكترونية، على سبيل المثال، من خلال استخدام التشفير، والتوقيعات الرقمية الإلكترونية، وإجراءات التحقق من صحة الموقع الإلكتروني.

أ/١٣ إذا استخدم الطرف القائم بالمصادقة طرفاً ثالثاً لتنسيق وتقديم الردود على طلبات المُصادقة، فيمكن لمراقب الحسابات تنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المتمثلة فيما يلي:

(أ) احتمال ألا يكون الرد مرسلاً من المصدر السليم؛

(ب) احتمال ألا يكون الطرف المستجيب مصرحاً له بالرد؛

(ج) احتمال أن تتعرض عملية إرسال الرد لما يمس سلامتها.

أ/١٤يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يحدد مراقب الحسابات ما إذا كان سيقوم بتعديل أو إضافة إجراءات لإزالة الشكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة [١٣]. ويمكن لمراقب الحسابات أن يختار التحقق من مصدر ومحتوى الرد على طلب المُصادقة عن طريق الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم الطرف القائم بالمصادقة بالرد عن طريق البريد الإلكتروني، يمكن لمراقب الحسابات الاتصال بالطرف القائم بالمصادقة هاتفيا لتحديد ما إذا كان هذا الطرف هو من قام فعلاً بإرسال الرد. وعند إرسال الرد إلى مراقب الحسابات بطريق غير مباشر (على سبيل المثال، لأن الطرف القائم بالمصادقة أرسل الرد بالخطأ إلى المنشأة بدلاً من مراقب الحسابات)، فيمكن لمراقب الحسابات أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة أن يرد عليه كتابياً بصورة مباشرة.

أ/١٥ لا يستوفي الرد الشفهي على طلب المصادقة، في حد ذاته، شروط تعريف المصادقة الخارجية لأنه ليس رداً كتابياً مباشراً على مراقب الحسابات. ومع ذلك، وبمجرد الحصول على رد شفهي على طلب المصادقة، يمكن لمراقب الحسابات، وتبعاً للظروف، أن يطلب من الطرف القائم بالمصادقة الرد عليه بشكل كتابي ومباشر. وفي حالة عدم استلام أي رد من ذلك القبيل، فوفقاً للفقرة "١٢"، يسعى مراقب الحسابات للحصول على أدلة مراجعة أخرى تدعم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

أ/١٦ قد يحتوي الرد على طلب المصادقة لغة تقييدية فيما يتعلق باستخدامه. ومثل تلك التقييدات لا تبطل بالضرورة إمكانية الاعتماد على الرد كدليل مراجعة.

الردود التي لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة "١١")

أ/١٧ عندما يستنتج مراقب الحسابات أن الرد لا يمكن الاعتماد عليه، فإنه قد يحتاج إلى إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)[١٤].فعلى سبيل المثال، قد يشير الرد الذي لا يمكن الاعتماد عليه إلى أحد عوامل خطر الغش التي تتطلب تقييما وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)[١٥].

---

[١٣] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "١١".

[١٤] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٣٧".

[١٥] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٢٥".

عدم الرد (راجع: الفقرة "١٢")

أ/١٨ تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة البديلة التي قد ينفذها مراقب الحسابات:

- لأرصدة حسابات العملاء والمدينون: التحقق من مقبوضات نقدية معينة لاحقة، ووثائق الشحن، والمبيعات التي تتم بالقرب من نهاية الفترة.
- لأرصدة حسابات الموردون والدائنون: التحقق من المدفوعات النقدية اللاحقة، أو المراسلات المستلمة من أطراف ثالثة، والسجلات الأخرى، مثل أوراق السلع المستلمة.

أ/١٩ تتأثر طبيعة ومدى إجراءات المراجعة البديلة بالحساب والتأكيد المعني. وقد يشير عدم الرد على طلب المُصادقة إلى خطر تحريف هام ومؤثر لم يتم تحديده من قبل. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى إعادة النظر في خطر التحريف الهام والمؤثر المُقيَّم على مستوى التأكيدات وتعديل إجراءات المراجعة المخطط لها، وفقا لمعيار المراجعة (٣١٥)[١٦]. فعلى سبيل المثال، قد يشير انخفاض عدد الردود على طلبات المُصادقة عمّا هو متوقع، أو ارتفاعها عمّا هو متوقع، إلى وجود عامل خطر غش لم يتم تحديده سابقا ويحتاج إلى تقييم وفقا لمعيار المراجعة (٢٤٠) [١٧].

عندما يكون الرد على طلب المُصادقة الإيجابية ضرورياً للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة "١٣")

أ/٢٠ في ظروف معينة، قد يحدد مراقب الحسابات خطر تحريف هام ومؤثر مُقيَّم على مستوى التأكيدات، من الضروري الرد على طلب المصادقة الإيجابية الخاص به للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين تلك الظروف الحالات الآتية:

- عندما لا تكون المعلومات اللازمة لتأييد تأكيد (تأكيدات) الإدارة متاحة إلا من مصدر خارج المنشأة.
- عندما تمنع عوامل خطر غش معينة المراقب من الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها من المنشأة، مثل خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، أو خطر التواطؤ الذي قد يتورط فيه موظف (موظفون) و/أو الإدارة.

الاختلافات (راجع: الفقرة "١٤")

أ/٢١ قد تشير الاختلافات التي تم إيضاحها في الردود على طلبات المصادقة إلى وجود تحريفات أو تحريفات محتملة في القوائم المالية. وعند تحديد وجود تحريف معين، يتعين على مراقب الحسابات وفقا لمعيار المراجعة (٢٤٠) تقييم ما إذا كان هذا التحريف يُعد مؤشرا على حدوث غش [١٨]. وقد توفر الاختلافات مؤشرات بشأن جودة الردود المستلمة من أطراف مشابهة قائمة بالمصادقة أو المستلمة بشأن حسابات مشابهة. ويمكن أن تشير الاختلافات أيضاً إلى وجود قصور أو أوجه قصور في الرقابة الداخلية للمنشأة على آلية إعداد القوائم المالية.

أ/٢٢ لا تمثل بعض الاختلافات تحريفات. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستنتج مراقب الحسابات أن الاختلافات في الردود على طلبات المصادقة كانت بسبب التوقيت أو القياس أو أخطاء كتابية في إجراءات المصادقة الخارجية.

---

[١٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٣٧".
[١٧] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٢٥".
[١٨] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة ٣٦.

المصادقات السلبية (راجع: الفقرة "١٥")

أ/٢٣ لا يدل عدم استلام رد على طلب المُصادقة السلبية بشكل صريح على استلام الطرف المقصود لطلب المصادقة أو على التحقق من دقة المعلومات الواردة في الطلب. وبناءً عليه، فإن عدم رد الطرف المطلوب منه المُصادقة على طلب المُصادقة السلبية يوفر أدلة مراجعة أقل إقناعا بكثير من الرد على طلب المُصادقة الإيجابية. والأكثر احتمالاً أيضا هو أن الأطراف القائمة بالمُصادقة قد ترد للإشارة إلى عدم موافقتها على طلب المُصادقة عندما لا تكون المعلومات الواردة في طلب المُصادقة في صالحها، وتقل احتمالية ردهم في غير ذلك. فعلى سبيل المثال، تزيد احتمالية رد أصحاب حسابات الودائع البنكية إذا اعتقدوا أن أرصدة حساباتهم مدونة في طلب المُصادقة بأقل مما هي عليه، وتقل احتمالية ردهم إذا اعتقدوا أن الرصيد الوارد في الطلب أكبر مما هو عليه في الواقع. ولذلك، فإن إرسال طلبات المُصادقة السلبية إلى أصحاب حسابات الودائع البنكية قد يكون إجراءً مفيداً عند النظر فيما إذا كانت تلك الأرصدة مدونة بأقل من قيمتها الحقيقية، ولكن من غير المرجح أن يكون فعّالاً إذا كان مراقب الحسابات يسعى للحصول على أدلة تتعلق بالمبالغة في قيمة تلك الأرصدة.

تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها (راجع: الفقرة "١٦")

أ/٢٤ عند تقييم نتائج طلبات المُصادقة الخارجية الفردية، يمكن أن يصنف مراقب الحسابات هذه النتائج كالتالي:

(أ) رد من قبل الطرف القائم بالمصادقة المناسب يشير فيه إلى موافقته على المعلومات الواردة في طلب المُصادقة، أو يقدم فيه المعلومات المطلوبة بدون استثناء؛ أو

(ب) رد لا يمكن الاعتماد عليه؛ أو

(ج) عدم الرد؛ أو

(د) رد يشير إلى إختلاف.

أ/٢٥ إن تقييم مراقب الحسابات، عندما يتم أخذه في الحسبان مع إجراءات المراجعة الأخرى التي ربما يكون المراقب قد قام بتنفيذها، قد يساعده في استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو ما إذا كانت الحاجة تتطلب الحصول على أدلة مراجعة إضافية، وفقا لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠)[١٩].

[١٩] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرتان "٢٦" و "٢٧".

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٥١٠) إصدار ٢٠٢٥

التكليف بالمراجعة لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥١٠) إصدار ٢٠٢٥

التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
إجراءات المراجعة	٥-٩
استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير	١٠-١٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
إجراءات المراجعة	أ/١- أ/٧
استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير	أ/٨- أ/٩
الملحق: مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن تعديلات على الرأي	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٥١٠) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في التكليف بالمراجعة لأول مرة. فبالإضافة إلى مبالغ القوائم المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية أموراً كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب الإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات. وعندما تتضمن القوائم المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٧١٠) ويتضمن معيار المراجعة (٣٠٠) متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة التي تُنفذ قبل البدء في مهمة مراجعة لأول مرة.

تاريخ السريان

٢- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٣- عند القيام بارتباط مراجعة لأول مرة، يكون هدف مراقب الحسابات فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت:

(أ) الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر تأثيراً هاماً ومؤثراً على القوائم المالية للفترة الحالية؛

(ب) السياسات المحاسبية المناسبة المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد طُبقت بشكل متسق في القوائم المالية للفترة الحالية، أو ما إذا كانت التغييرات التي طرأت عليها قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

التعريفات

٤- لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **مهمة مراجعة لأول مرة**: هي مهمة إما أنه:

١) لم تتم فيها مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو

٢) تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراقب حسابات سابق.

(ب) **الأرصدة الافتتاحية**: أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أرصدة إقفال الفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في فترات سابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضاً أموراً تتطلب إفصاحاً بأنها موجودة في بداية الفترة، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.

(ج) **مراقب الحسابات السابق**: مراقب الحسابات من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بمراقب الحسابات الحالي.

المتطلبات

إجراءات المراجعة

الأرصدة الافتتاحية

٥- يجب على مراقب الحسابات قراءة القوائم المالية الأحدث، إن وجدت، وتقرير مراقب الحسابات السابق عليها، إن وجد، للحصول على المعلومات ذات الصلة بالأرصدة الافتتاحية، بما في ذلك الإفصاحات.

٦- يجب على مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر هامة ومؤثرة على القوائم المالية للفترة الحالية، وذلك عن طريق: (راجع: الفقرتين "أ/١"، "أ /٢")

(أ) تحديد ما إذا كانت أرصدة الإقفال للفترة السابقة قد تم ترحيلها إلى الفترة الحالية بشكل صحيح، أو عند الاقتضاء، قد تم إعادة عرضها؛

(ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛

(ت) تنفيذ واحد أو أكثر مما يلي: (راجع: الفقرات "أ/٣"–"أ/٧")

١- فحص أوراق عمل مراقب الحسابات السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، عندما تكون القوائم المالية للسنة السابقة قد رُوجعت؛ أو

٢- تقييم ما إذا كانت إجراءات المراجعة المنفذة في الفترة الحالية توفر أدلة ذات صلة بالأرصدة الافتتاحية؛ أو

٣- تنفيذ إجراءات مراجعة خاصة للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

٧- في حالة حصول مراقب الحسابات على أدلة مراجعة بأن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات هامة ومؤثرة على القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه القيام بإجراءات مراجعة إضافية مناسبة في ظل الظروف القائمة لتحديد تأثير ذلك على القوائم المالية للفترة الحالية. وإذا خلُص مراقب الحسابات إلى وجود مثل هذه التحريفات في القوائم المالية للفترة الحالية، فيجب عليه إبلاغ المستوى الإداري المناسب والمسئولين عن الحوكمة بهذه التحريفات وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠) [١].

اتساق السياسات المحاسبية

٨- يجب على مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت السياسات المحاسبية المنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها في القوائم المالية للفترة الحالية بشكل متسق، وما إذا كانت التغييرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

المعلومات ذات الصلة في تقرير مراقب الحسابات السابق

٩- إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراقب حسابات سابق، وكان هناك تعديل في الرأي، فيجب على مراقب الحسابات تقييم تأثير الأمر الذي أدى إلى التعديل في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية

١٠- إذا لم يكن مراقب الحسابات قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) (راجع: الفقرة "أ/٨").

[١] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)، الفقرتان "٨" و "١٢"

١١- إذا استنتج مراقب الحسابات أن الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريف يؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية، ولم تتم المحاسبة عن تأثير هذا التحريف بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، فيجب على مراقب الحسابات إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

اتساق السياسات المحاسبية

١٢- إذا استنتج مراقب الحسابات أن:

(أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛ أو

(ب)ثمة تغيير في السياسات المحاسبية لم تتم المحاسبة عنه بشكل مناسب، أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافٍ، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق،

فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي، حسب مقتضى الحال، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

تعديل الرأي في تقرير مراقب الحسابات السابق

١٣- إذا تضمن رأي مراقب الحسابات السابق فيما يتعلق بالقوائم المالية للفترة السابقة تعديلاً على الرأي لا يزال ملائماً وهاماً ومؤثراً للقوائم المالية للفترة الحالية، فيجب على مراقب الحسابات أن يُعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٧١٠) (راجع: الفقرة "أ/٩").

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات المراجعة

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة "٦")

أ/١ قد توجد في القطاع العام قيود نظامية أو تنظيمية بشأن المعلومات التي يمكن أن يحصل عليها مراقب الحسابات الحالي من مراقب حسابات سابق. فعلى سبيل المثال، في حالة خصخصة منشأة قطاع عام تمت مراجعتها سابقاً من قبل مراقب حسابات معين وفقاً للأنظمة الحكومية (على سبيل المثال، الجهاز المركزي للمحاسبات أو شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه نيابةً عن الجهاز المركزي للمحاسبات)، فإن مدى الوصول إلى أوراق العمل أو المعلومات الأخرى التي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات المعين وفقاً للأنظمة الحكومية لمراقب الحسابات المعين حديثاً في القطاع الخاص قد يكون مقيداً بأنظمة أو لوائح الخصوصية أو السرية.

وفي المواقف التي تُفرض فيها قيود على مثل هذه الاتصالات، فقد يكون من اللازم الحصول على أدلة المراجعة من خلال وسائل أخرى، وفي حالة عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب أن يؤخذ في الحسبان تأثير ذلك على رأي مراقب الحسابات.

أ/٢ في حالة إسناد مراقب الحسابات المعين وفقاً للأنظمة الحكومية عملية مراجعة منشأة قطاع عام إلى مكتب مراجعة في القطاع الخاص، وقام مراقب الحسابات المعين وفقاً للأنظمة الحكومية بتعيين مكتب مراجعة بخلاف المكتب الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة القطاع العام في الفترة السابقة، فلا يُعد ذلك عادةً تغييراً في مراقبي الحسابات بالنسبة لمراقب الحسابات المعين وفقاً للأنظمة الحكومية. ومع ذلك، واعتماداً على طبيعة ترتيبات الإسناد، قد تُعد مهمة المراجعة ارتباط مراجعة لأول مرة من منظور مراقب حسابات القطاع الخاص للوفاء بمسؤوليات مراقب الحسابات، وبناءً عليه ينطبق هذا المعيار عليه.

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة "٦(ج)")

أ/٣ تعتمد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة اللازمة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية على أمور مثل:

- السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- طبيعة أرصدة الحسابات، وفئات المعاملات والإفصاحات، ومخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية للفترة الحالية.
- أهمية الأرصدة الافتتاحية بالنسبة للقوائم المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها؛ وإذا كانت قد تمت مراجعتها، ما إذا كان رأي مراقب الحسابات السابق مُعدَّلاً.

أ/٤ في حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قِبل مراقب حسابات سابق، فقد يكون بمقدور مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الأرصدة الافتتاحية عن طريق فحص أوراق العمل الخاصة بمراقب الحسابات السابق. ويتأثر ما إذا كان مثل هذا الفحص يوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالكفاءة المهنية لمراقب الحسابات السابق واستقلاله.

أ/٥ توفر المتطلبات المهنية والسلوكية ذات الصلة توجيهات لاتصالات مراقب الحسابات الحالي بمراقب الحسابات السابق.

أ/٦ فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتداولة، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية كجزء من إجراءات المراجعة للفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، سيوفر تحصيل الأرصدة الافتتاحية لحسابات العملاء والمدينون، أو سداد الأرصدة الافتتاحية لحسابات الموردون والدائنون خلال الفترة الحالية، بعض أدلة المراجعة بشأن وجودها، وحقوقها وواجباتها، واكتمالها وتقييمها في بداية الفترة. أما في حالة المخزون، فإن إجراءات المراجعة للفترة الحالية المطبقة على رصيد الإقفال للمخزون تقدم أدلة مراجعة محدودة فيما يتعلق بالمخزون الموجود في بداية الفترة. ولهذا، قد تكون إجراءات المراجعة الإضافية ضرورية، وقد يوفر واحد أو أكثر مما يلي ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة:

- ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون الحالي ومطابقته بكميات المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة لتقييم بنود المخزون أول الفترة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة على مجمل الربح وإجراءات القطع.

أ/٧ بالنسبة للأصول والالتزامات غير المتداولة، مثل العقارات والآلات والمعدات والاستثمارات والديون طويلة الأجل، يمكن الحصول على بعض أدلة المراجعة عن طريق التحقق من السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى التي تقوم عليها الأرصدة الافتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يكون بمقدور مراقب الحسابات الحصول على بعضٍ أدلة المراجعة بشأن الأرصدة الافتتاحية من خلال المصادقة مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، في حالة الديون طويلة الأجل والاستثمارات. وفي حالات أخرى، قد يلزم مراقب الحسابات القيام بتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية.

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

الأرصدة الافتتاحية (راجع: الفقرة "١٠")

أ/٨ يحدد معيار المراجعة (٧٠٥) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى إجراء تعديل على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية، ونوع الرأي المناسب في ظل الظروف القائمة، ومحتوى تقرير مراقب الحسابات عند تعديل رأي المراقب. وقد يؤدي عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية إلى أحد التعديلات الآتية على الرأي في تقرير مراقب الحسابات:

(أ) إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة؛ أو

(ب) إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، حسبما يكون مناسباً، فيما يتعلق بنتائج الاداء، والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، ورأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، ما لم يمنع ذلك نظام أو لائحة.

ويتضمن الملحق مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات

تعديل الرأي في تقرير مراقب الحسابات السابق (راجع: الفقرة "١٣")

أ /٩ في بعض الحالات، قد لا يكون التعديل على رأي مراقب الحسابات السابق هاماً ومؤثراً وذا صلة بالرأي في القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند وجود قيد على النطاق في الفترة السابقة، ولكن الأمر الذي نشأ عنه القيد قد تم حله في الفترة الحالية.

الملحق

(راجع: الفقرة "أ/٨")

مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن تعديلاً على الرأي

مثال توضيحي:

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يلاحظ مراقب الحسابات جرد المخزون الفعلي في بداية الفترة الحالية، ولم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون.
- تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للمخزون تأثيرات هامة ومؤثرة، ولكنها ليست منتشرة بالنسبة للأداء المالي للمنشأة والتدفقات النقدية[1].
- تم عرض المركز المالي في نهاية السنة بشكل عادل وواضح.
- يُعد الرأي المتحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية، والرأي غير المعدل فيما يتعلق بالمركز المالي مناسباً في ظل الظروف القائمة.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً جوهرياً في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراقب حسابات سابق. ولا توجد قوانين أو لوائح تمنع مراقب الحسابات من الإشارة إلى تقرير المراقب السابق بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.

---

[1] إذا اعتُبِرَت التأثيرات المحتملة، بحسب حكم مراقب الحسابات، جوهرية ومنتشرة بالنسبة للأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، فإن مراقب الحسابات سيمتنع عن إبداء رأي في الأداء المالي والتدفقات النقدية.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد في قسم "أساس إبداء الرأى المتحفظ" الوارد فى تقريرنا هذا وتأثير التسويات المحتملة والتى كان من الممكن تحديد ضروريتها إذا تمكنا من ذلك، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ ، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأي المتحفظ

لقد تم التعاقد معنا كمراقبين حسابات للشركة خلال عام ٢٠٢٤، فإننا لم نستطع ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون في بداية السنة أو نتحقق من كميات المخزون الموجودة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣ بوسائل بديلة، وحيث أن مخزون أول المدة يدخل في تحديد نتائج العمليات والتدفقات النقدية، فلم نستطع تحديد ما إذا كانت هناك تسويات على نتائج العمليات والأرباح المرحلة في أول المدة وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية الذي تم التقرير عنها في قائمة التدفقات النقدية قد تكون ضرورية في عام ٢٠٢٣، وبناءً عليه تم إصدار رأينا المتحفظ على القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية المراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

الأمور الأخرى

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣، من قبل مراقب حسابات آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣٠ مارس ٢٠٢٤.

المعلومات الأخرى

[يتم الإفصاح وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المصري للمراجعة (٧٢٠)].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٢٠) المعدل ٢٠٢٥

الإجراءات التحليلية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٢٠) المعدل ٢٠٢٥

الإجراءات التحليلية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الأهداف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
الإجراءات التحليلية الأساسية	٥
الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام	٦
التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية	٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف الإجراءات التحليلية	أ/١-أ/٣
الإجراءات التحليلية الأساسية	أ/٤-أ/١٦
الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام	أ/١٧-أ/١٩
التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية	أ/٢٠-أ/٢١

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٥٢٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار استخدام مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية كإجراءات أساسية (الإجراءات التحليلية الأساسية). ويتناول أيضا مسؤولية مراقب الحسابات عن تنفيذ الإجراءات التحليلية - قرب نهاية المراجعة التي تساعد مراقب الحسابات عند تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. ويتناول العيار المراجعة (٣١٥)[١] استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على متطلبات وإرشادات بشأن طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها المنفذة استجابة للمخاطر التي تم تقييمها وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية أساسية[٢].

تاريخ السريان

٢- يسري هذا المعيار على اعمال مراجعة القوام المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٣- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساسية.

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة تساعد مراقب الحسابات عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة.

التعريفات

٤- لأغراض معايير المراجعة، يعني مصطلح الإجراءات التحليلية" عمليات تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير. (راجع الفقرات "أ/١"- "أ/٣").

المتطلبات

الإجراءات التحليلية الأساسية

٥- عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية سوا بمفردها أو مقترنة باختبارات التفاصيل، كإجراءات أساسية وفقًا لمعيار المراجعة، (٣٣٠)[٣] يجب على المراجع (راجع الفقرتين "أ/٤"، "أ/٥").

(أ) تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الأساس المعينة لإقرارات محددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت لهذه التأكيدات؛ (راجع الفقرات "أ/٦" – "أ/١١").

(ب) تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها مراقب الحسابات توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابلية مقارنتها وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها (راجع الفقرات "أ/١٢"-"أ/١٤").

(ج) وضع توقع للنسب أو المبالغ المسجلة، وتقييم ما إذا كان التوقع دقيقًا بشكل كاف لتحديد أي تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر؛ (راجع الفقرة "أ/١٥").

(د) تحديد المبلغ الذي من الممكن قبوله لأي فرق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون إجراء المزيد من التحري وفقًا لما تتطلبه الفقرة "٧" (راجع الفقرة "أ/١٦").

---

[١] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "٦(ب)".
[٢] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرتين "٦" و"١٨".
[٣] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "١٨".

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام

٦- يجب على مراقب الحسابات أن يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة إجراءات تحليلية تساعده عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة. (راجع الفقرات "أ/١٧"- "أ/١٩").

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية

٧- إذا حددت الإجراءات التحليلية المنفذة وفقًا لهذا المعيار تقلبات أو علاقات لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير، فيجب على مراقب الحسابات التحقق من تلك الاختلافات عن طريق:

(أ) الاستفسار من الإدارة والحصول على أدلة مراجعة مناسبة ذات صلة بردود الإدارة

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة (راجع الفقرتين "أ/٢٠"، "أ/٢١").

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإجراءات التحليلية (راجع الفقرة "٤")

أ/١ تتضمن الإجراءات التحليلية النظر في مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع ما يلي، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المرتقبة للمنشأة، كالموازنات أو التنبؤات أو توقعات مراقب الحسابات، مثل تقدير الاهلاك.
- معلومات الصناعة المماثلة، مثل مقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى المبالغ مستحقة التحصيل مع متوسطات الصناعة، أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في نفس الصناعة.

أ/٢ تتضمن الإجراءات التحليلية أيضًا النظر، على سبيل المثال، في العلاقات بين:

- عناصر المعلومات المالية التي يُتوقع أن تتطابق مع نمط يمكن التنبؤ به بناء على التجارب السابقة للمنشأة، مثل النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي.
- المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة بها، كتكاليف الأجور إلى عدد الموظفين.

أ/٣ قد يتم استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية. وتتراوح هذه الطرق ما بين تنفيذ مقارنات بسيطة إلى القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية متقدمة. ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية المجمعة والمكونات وعناصر المعلومات الفردية.

الإجراءات التحليلية الأساسية (راجع الفقرة "٥")

أ/٤ تتمثل الإجراءات الأساسية التي ينفذها مراقب الحسابات على مستوى التأكيدات في اختبارات التفاصيل، أو الإجراءات التحليلية الأساسية أو مزيج من كليهما، ويتوقف القرار المتعلق بتحديد إجراءات. المراجعة التي سيتم تنفيذها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم استخدام الإجراءات التحليلية الأساسية على حكم مراقب الحسابات بشأن الفاعلية والكفاءة المتوقعة لإجراءات المراجعة المتاحة في تخفيض خطر المراجعة على مستوى التأكيدات إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

أ/٥ قد يستفسر المراجع من الإدارة عن توفر المعلومات المطلوبة لتطبيق الإجراءات التحليلية الأساسية وإمكانية الاعتماد عليها، ونتائج أي إجراءات تحليلية من ذلك القبيل نفذتها المنشأة. وقد يكون من الفَعال استخدام البيانات التحليلية التي أعدتها الإدارة، شريطة أن يكون مراقب الحسابات مطمئنا إلى أن تلك البيانات معدة بشكل سليم.

مدى مناسبة إجراءات تحليلية معينة لتأكيدات محددة (راجع الفقرة "٥(أ)")

أ/٦ تُعد الإجراءات التحليلية الأساس بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي تميل إلى أن تكون قابلة للتنبؤ بها بمرور الوقت. ويعتمد تطبيق الإجراءات التحليلية المخطط لها على توقع أن العلاقات بين البيانات موجودة ومستمرة في ظل غياب الأحوال المعروفة التي تقضي بخلاف ذلك. ومع ذلك، فإن مدى مناسبة كل إجراء تحليلي معين سيعتمد على تقييم مراقب الحسابات لمدى فاعلية هذا الإجراء في اكتشاف تحريف قد يتسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر.

أ/٧ في بعض الحالات قد يكون استخدام نموذج تنبؤي ما حتى وإن كان غير متطور فعالا كإجراء تحليلي. فعلى سبيل المثال، عندما يكون لدى المنشأة عدد معروف من الموظفين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة، فقد يكون من الممكن للمراقب أن يستخدم هذه البيانات في تقدير التكاليف الإجمالية للأجور للفترة بدرجة عالية من الدقة، ومن ثم توفير أدلة مراجعة لبند مهم في القوائم المالية، وتقليل الحاجة لتطبيق اختبارات التفاصيل على الأجور. ويمكن في الغالب استخدام النسب التجارية المتعارف عليها على نطاق واسع (مثل هوامش الربح لمختلف أنواع منشآت البيع بالتجزئة) بشكل فعال في الإجراءات التحليلية الأساسية التوفير أدلة لدعم معقولية المبالغ المسجلة.

أ/٨ توفر الأنواع المختلفة من الإجراءات التحليلية مستويات مختلفة من التأكد. فعلى سبيل المثال، يمكن أن توفر الإجراءات التحليلية التي تشتمل على توقع إجمالي الدخل من تأجير مبنى مقسم إلى شقق، مع الأخذ في الحسبان أسعار الإيجار وعدد الشقق ومعدلات الاشغال، أدلة مقنعة وقد تزيل الحاجة إلى إجراء المزيد من التحقق عن طريق اختبارات التفاصيل، شريطة التحقق بشكل مناسب من صحة العناصر. وفي المقابل، قد يوفر إجراء احتساب النسب المئوية لهامش الربح الإجمالي والمقارنة فيما بينها كوسيلة للتأكد من رقم الايراد أدلة أقل إقناعًا، ولكنه قد يوفر تأييدا مفيدا في حالة استخدامه مع إجراءات مراجعة أخرى.

أ/٩ يتأثر تحديد مدى مناسبة كل إجراء معين من الإجراءات التحليلية الأساسية بطبيعة التأكيد وتقييم مراقب الحسابات لخطر التحريف الهام والمؤثر فعلى سبيل المثال، إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة على معالجة أوامر البيع قاصرة، فقد يعتمد مراقب الحسابات بصورة أكبر على اختبارات التفاصيل بدلا من الإجراءات التحليلية الأساسية من أجل الإقرارات المتعلقة بالمبالغ مستحقة التحصيل.

أ/١٠ قد يُنظر أيضًا إلى إجراءات تحليلية أساسية معينة على أنها مناسبة عند تنفيذ اختبارات التفاصيل على نفس الإقرار. فعلى سبيل المثال عند حصول مراقب الحسابات على أدلة مراجعة عن إقرار يتعلق بتقييم أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل، فقد يطبق مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية على تقادم حسابات العملاء إضافة إلى تنفيذ اختبارات التفاصيل على المقبوضات النقدية اللاحقة لتحديد إمكانية تحصيل المبالغ مستحقة التحصيل.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١١ إن العلاقات بين بنود القوائم المالية الفردية التي عادة ما تؤخذ في الحسبان عند مراجعة المنشآت التجارية، قد لا تكون دائما وثيقة الصلة في مراجعة المنشآت الحكومية أو المنشآت الأخرى غير التجارية في القطاع العام؛ فعلى سبيل المثال، قد توجد في العديد من منشآت القطاع العام علاقة مباشرة محدودة بين الإيرادات والمصروفات. وإضافة لذلك، ونظرًا لأن المصروفات المتعلقة بحيازة الأصول قد لا تكون مرسملة، فقد لا تكون هناك علاقة على سبيل المثال بين المصروفات المتعلقة بالمخزون والأصول الثابتة ومبلغ تلك الأصول المذكور في القوائم المالية. وأيضا، قد لا تتوفر بيانات أو إحصائيات صناعية لأغراض المقارنة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون هناك علاقات أخرى ملائمة، على سبيل المثال، التباينات في التكلفة لكل كيلو متر من إنشاء طريق أو عدد المركبات المملوكة مقارنة بالمركبات المستبعدة لقدمها.

إمكانية الاعتماد على البيانات (راجع الفقرة "٥(ب)")

أ/١٢ تتأثر إمكانية الاعتماد على البيانات بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف التي تم في ظلها الحصول على البيانات وبناء عليه، يُعد ما يلي ذا صلة عند تحديد ما إذا كانت البيانات يمكن الاعتماد عليها لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية الأساس:

(أ) مصدر المعلومات المتاحة. فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة[٤]؛

(ب) مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة؛

(ج) طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة. ومثال ذلك، ما إذا كانت الموازنات قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها؛

(د) أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات والمصممة لضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها ومثال ذلك، أدوات الرقابة على إعداد الموازنات وفحصها والحفاظ عليها.

أ/١٣ قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، إن وجدت، المطبقة على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها مراقب الحسابات في تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس استجابة للمخاطر المقيمة. وعندما تكون تلك الأدوات فعالة، يتولد لدى مراقب الحسابات عادة ثقة أكبر في إمكانية الاعتماد على المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. ويمكن في الغالب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات أدوات الرقابة الأخرى، فعلى سبيل المثال، عند تحديد أدوات رقابة على معالجة فواتير المبيعات، يمكن أن تضع المنشأة أيضا أدوات رقابة على تسجيل مبيعات الوحدات. وفي هذه الظروف، قد يختبر مراقب الحسابات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على تسجيل مبيعات الوحدات بالتزامن مع اختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة فواتير المبيعات. وفي حالات أخرى، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لاختبارات المراجعة. ويحدد معيار المراجعة (٥٠٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها على المعلومات التي سيتم استخدامها للقيام بالإجراءات التحليلية الأساسية[٥].

أ/١٤ تُعد الأمور التي تمت مناقشتها في الفقرتين "أ/١٢(أ)"، "أ/١٢(د)" ذات صلة بغض النظر عما إذا كان مراقب الحسابات سيقوم بتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية على القوائم المالية للمنشأة في نهاية الفترة، أو في تاريخ مرحلي

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرة "أ/٣١".
[٥] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرة "١٠".

ويخطط لتنفيذ الإجراءات التحليلية الأساسية للفترة المتبقية. ويحدد معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الإجراءات الأساسية المنفذة في تاريخ مرحلي[٦].

تقييم ما إذا كان التوقع دقيق بشكل كاف (راجع الفقرة "٥(ج)")

أ/١٥ فيما يلي أمثلة للأمور ذات الصلة بتقييم مراقب الحسابات لإمكانية وضع توقع دقيق بما يكفي لتحديد أي تحريف قد يتسبب عند اقترانه بغيره في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر:

- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية الأساسية فعلى سبيل المثال، قد يتوقع مراقب الحسابات أن يكون الاتساق عند مقارنة هوامش الربح الكلية من فترة لأخرى أكبر منه عند مقارنة المصروفات التقديرية، مثل مصروفات البحوث أو الدعاية.
- درجة تفصيل المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإجراءات التحليلية الأساسية أكثر فاعلية عند تطبيقها على معلومات مالية تتعلق بأقسام فردية معنية بعملية ما أو على القوائم المالية لمكونات منشأة متنوعة الأنشطة، عما لو طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.
- مدى توفر كل من المعلومات المالية وغير المالية. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان ما إذا كانت المعلومات المالية، مثل الموازنات أو التنبؤات، والمعلومات غير المالية، مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة، متوفرة لتصميم الإجراءات التحليلية الأساسية، وفي حالة توفر المعلومات، فقد يأخذ مراقب الحسابات في حسبانه أيضا إمكانية الاعتماد على المعلومات حسبما تمت مناقشته في الفقرتين "أ/١٢" ،"أ/١٣" أعلاه.

مبلغ الفرق الذي من الممكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة (راجع الفقرة "٥(د)")

أ/١٦ يتأثر تحديد مراقب الحسابات للمبلغ الذي يمكن قبوله للاختلاف عن القيمة المتوقعة دون الحاجة لإجراء المزيد من التحري، بمبدأ الأهمية النسبية[٧] والاتساق مع مستوى التأكد المطلوب، مع الأخذ في الحسبان احتمالية أن يتسبب تحريف ما، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة أكثر إقناعا كلما ارتفع تقييم مراقب الحسابات للخطر[٨]، وبناء عليه، فكلما زاد الخطر المقيم، انخفض مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري لبلوغ المستوى المرغوب من الأدلة المقنعة[٩].

الإجراءات التحليلية التي تساعد على تكوين استنتاج عام (راجع الفقرة "٦").

أ/١٧ تهدف الاستنتاجات المستنبطة من نتائج الإجراءات التحليلية المصممة والمنفذة وفقًا للفقرة "٦" إلى تأييد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية للقوائم المالية. وهذا يساعد مراقب الحسابات في استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسًا لرأيه.

أ/١٨ قد تحدد نتائج الإجراءات التحليلية خطر تحريف هام ومؤثر لم يتم الانتباه له من قبل. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) أن يقوم مراقب الحسابات بإعادة النظر في تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعًا لذلك[١٠].

أ/١٩ قد تكون الإجراءات التحليلية المنفذة وفقًا للفقرة "٦"مماثلة لتلك التي سيتم استخدامها كإجراءات لتقييم المخاطر.

التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية (راجع الفقرة "٧")

أ/٢٠ يمكن الحصول على أدلة مراجعة ذات صلة بردود الإدارة عن طريق تقييم تلك الردود مع الأخذ في الحسبان فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها، إلى جانب أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال سير المراجعة.

أ/٢١ قد تنشأ الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير، إلى جانب أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فيما يتعلق برد الإدارة غير الكاف.

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرتان "٢٢" و"٢٣".
[٧] معيار المراجعة رقم (٣٢٠) الفقرة "أ/١٤".
[٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٧(ب)".
[٩] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "أ/١٩".
[١٠] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "٣٧".

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٣٠) إصدار ٢٠٢٥

المراجعة بالعينة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٣٠) إصدار ٢٠٢٥

المراجعة بالعينة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها	٦-٨
تنفيذ إجراءات المراجعة	٩-١١
طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها	١٢-١٣
تعميم التحريفات	١٤
تقييم نتائج عينات المراجعة	١٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
التعريفات	أ/١-أ/٣
تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها	أ/٤-أ/١٣
تنفيذ إجراءات المراجعة	أ/١٤-أ/١٦
طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها	أ/١٧
تعميم التحريفات	أ/١٨-أ/٢٠
تقييم نتائج عينات المراجعة	أ/٢١-أ/٢٣
الملحق الأول: التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة	
الملحق الثاني: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة	
الملحق الثالث: أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل	
الملحق الرابع: طرق اختيار العينة	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٥٣٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- ينطبق هذا المعيار عندما يقرر مراقب الحسابات استخدام العينات في المراجعة عند تنفيذ إجراءات المراجعة ويتناول استخدام مراقب الحسابات للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم واختيار عينة المراجعة، وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقييم النتائج المستنبطة من العينة.

٢- يُعد هذا المعيار مكملاً لمعيار المراجعة (٥٠٠) الذي يتناول مسؤولية مراقب الحسابات عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يكون قادرًا على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساسًا لرأيه. ويقدم معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن الوسائل المتاحة لمراقب الحسابات لاختيار بنود لاختبارها، وتعد العينات في المراجعة إحدى هذه الوسائل.

تاريخ السريان

٣- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية عن الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٤- يتمثل هدف مراقب الحسابات، عند استخدام العينات في المراجعة، في توفير أساس معقول لمراقب الحسابات لاستخلاص استنتاجات بشأن المجتمع الذي أُختيرت منه العينة.

التعريفات

٥- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **المراجعة بالعينة (اختيار العينة):** تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث يتاح لجميع وحدات العينة فرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول لمراقب الحسابات لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع العينة بالكامل.

(ب) **مجتمع العينة**: المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل مراقب الحسابات في استخلاص استنتاجات بشأنها.

(ج) **خطر العينة**: خطر أن استنتاجات مراقب الحسابات المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاستنتاجات التي كان سيتم التوصل إليها فيما لو تم إخضاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاستنتاجات الخاطئة:

(١) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعليًا، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج عدم وجود تحريف هام ومؤثر. رغم وجوده في الواقع. ويهتم مراقب الحسابات بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب.

(٢) في حالة اختبار أدوات الرقابة، استنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعليا، أو في حالة اختبار التفاصيل، استنتاج وجود تحريف هام ومؤثر رغم علم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاستنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.

(د) **خطر غير مرتبط بالعينة**: خطر توصل مراقب الحسابات إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة. (راجع الفقرة "أ/١").

(هـ) **حالة شاذة**: تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل جلي التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع عينة ما.

(و) **وحدة العينة**: البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة. (راجع الفقرة "أ/٢").

(ز) **الاختيار الإحصائي للعينة**: منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:

(١) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛

(٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.

ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (١) و(٢) اختيارًا غير إحصائي للعينة.

(ح) **التقسيم الطبقي**: آلية تقسيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالبًا القيمة النقدية).

(ط) **تحريف يمكن تحمله**: مبلغ نقدي يحدده مراقب الحسابات ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده. (راجع الفقرة "أ/٣").

(ي) **معدل انحراف يمكن قبوله**: معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده مراقب الحسابات ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكيد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.

المتطلبات

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

٦- عند تصميم عينة المراجعة، يجب على مراقب الحسابات أن يراعي الغرض من إجراء المراجعة وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة. (راجع الفقرات "أ/٤"-"أ/٩").

٧- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. (راجع الفقرتين "أ/١٠"، "أ/١١").

٨- يجب على مراقب الحسابات اختيار بنود العينة بحيث يُتاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها. (راجع الفقرتين "أ/١٢"، "أ/١٣").

تنفيذ إجراءات المراجعة

٩- يجب على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة، مناسبة للغرض منها، على كل بند تم اختياره.

١٠- إذا كان إجراء المراجعة غير قابل للتطبيق على البند المختار، فيجب على مراقب الحسابات تنفيذ الإجراء على بند بديل. (راجع الفقرة "أ/١٤").

١١- إذا لم يكن مراقب الحسابات قادرًا على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة أو إجراءات بديلة مناسبة على أحد البنود المختارة، فيجب عليه معاملة هذا البند على أنه انحراف عن أداة الرقابة المحددة، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، أو على أنه تحريف، في حالة اختبارات التفاصيل. (راجع الفقرتين "أ/١٥"، "أ/١٦").

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها

١٢- يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من طبيعة وسبب أي انحرافات أو تحريفات تم تحديدها، وأن يقيم تأثيرها المحتمل على الغرض من إجراء المراجعة وعلى مجالات المراجعة الأخرى. (راجع الفقرة "أ/١٧").

١٣- في الظروف النادرة للغاية عندما يرى مراقب الحسابات أن التحريف أو الانحراف المُكتشف في العينة يُعد حالة شاذة، فيجب عليه التوصل إلى درجة عالية من التأكد بأن ذلك التحريف أو الانحراف لا يمثل مجتمع العينة. ويجب على مراقب الحسابات التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن التحريف أو الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

تعميم التحريفات

١٤- لاختبارات التفاصيل، يجب على مراقب الحسابات تعميم التحريفات التي اكتُشفت في العينة على مجتمع العينة. (راجع الفقرات "أ/١٨" – "أ/٢٠").

تقييم نتائج عينات المراجعة

١٥- يجب على مراقب الحسابات تقييم:

(أ) نتائج العينة؛ (راجع الفقرتين "أ/٢١"، "أ/٢٢").

(ب) ما إذا كان استخدام المراجعة بالعينة قد وفر أساسًا معقولاً للاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره (راجع الفقرة "أ/٢٣").

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

خطر غير مرتبط بالعينة (راجع الفقرة "٥(د)")

أ/١ من أمثلة الخطر غير المرتبط بالعينة استخدام إجراءات مراجعة غير مناسبة، أو التفسير الخاطئ لأدلة المراجعة والفشل في اكتشاف تحريف أو انحراف.

وحدة العينة (راجع الفقرة "٥(و)")

أ/٢ قد تكون وحدات العينة بنودًا مادية (على سبيل المثال الشيكات المدونة بقسائم الإيداع، أو القيود الدائنة في الكشوف البنكية، أو فواتير المبيعات، أو أرصدة المدينين) أو وحدات نقدية.

التحريف الذي يمكن قبوله (راجع الفقرة "٥(ط)")

أ/٣ عند تصميم العينة، يحدد مراقب الحسابات التحريف الذي يمكن قبوله من أجل مواجهة خطر أن مجموع التحريفات غير الهامة والمؤثرة بصورتها الفردية قد يتسبب في جعل القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر ومن أجل توفير هامش لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة. والتحريف الذي يمكن قبوله هو تطبيق الأهمية النسبية للتنفيذ، حسب تعريفها. في معيار المراجعة (٣٢٠) [(١)] على إجراء معين من إجراءات اختيار العينة. وقد يكون التحريف الذي يمكن قبوله هو نفس مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ أو مبلغًا أقل منه.

تصميم العينة وحجمها واختيار بنود لاختبارها

تصميم العينة (راجع الفقرة "٦")

أ/٤ يمكن استخدام المراجعة بالعينة مراقب الحسابات من الحصول على أدلة مراجعة وتقييمها، بشأن بعض خصائص البنود المختارة من أجل تكوين، أو المساعدة في تكوين استنتاج بشأن المجتمع الذي سُحبت منه العينة، ويمكن تطبيق مبدأ المراجعة بالعينة إما باستخدام منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار الإحصائي للعينة.

أ/٥ عند تصميم عينة المراجعة، تشمل الأمور التي يأخذها مراقب الحسابات في حسبانه الغرض المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات المراجعة التي من المرجح أن تحقق ذلك الغرض على أكمل وجه. كما إن الأخذ في الحسبان لطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وظروف الانحراف أو التحريف المحتمل أو الخصائص الأخرى المتعلقة بأدلة المراجعة سوف يساعد مراقب الحسابات في تحديد ما يشكل انحرافًا أو تحريفًا، وتحديد المجتمع الذي سيتم استخدامه لاختيار العينة. وللوفاء بمتطلبات الفقرة "٩" من معيار المراجعة (٥٠٠) فعند تطبيق مبدأ المراجعة بالعينة، يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ إجراءات المراجعة للحصول على أدلة بأن المجتمع الذي تُسحب منه عينة المراجعة هو مجتمع كامل.

أ/٦ تتضمن مراعاة مراقب الحسابات للغرض إجراء المراجعة، وفقًا لما تتطلبه الفقرة "٦"، التوصل إلى فهم واضح لما يُشكل انحرافًا أو تحريفًا، بحيث يتم فقط تضمين جميع تلك الحالات ذات الصلة بالغرض من إجراء المراجعة في تقييم الانحرافات أو تعميم التحريفات. فعلى سبيل المثال، في اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات مستحقة التحصيل، مثل المصادقات، فإن المدفوعات التي أداها العميل قبل تاريخ المصادقة ولكنها استُلمت من العميل بعد ذلك التاريخ بوقت قصير لا تعد تحريفًا. وأيضًا، لا تؤثر أخطاء الترحيل بين حسابات العملاء على الرصيد الإجمالي للحسابات مستحقة التحصيل. وبالتالي، قد لا يكون من المناسب اعتبار ذلك تحريفًا عند تقييم نتائج العينة لهذا الإجراء المعين من إجراءات المراجعة، على الرغم مما قد يكون له من تأثير مهم على مجالات أخرى للمراجعة، مثل تقييم خطر الغش أو مدى كفاية المخصصات.

أ/٧ عند مراعاة خصائص مجتمع العينة، ففيما يتعلق باختبار أدوات الرقابة، يجري مراقب الحسابات تقييماً لمعدل الانحراف المتوقع استنادا إلى فهمه لأدوات الرقابة ذات الصلة أو بنأء على التحقق من عدد قليل من بنود المجتمع. ويتم هذا التقييم من أجل تصميم عينة المراجعة وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، إذا كان معدل الانحراف المتوقع مرتفعا بشكل لا يمكن قبوله، يقرر مراقب الحسابات عادة عدم تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبالمثل، ففيما يتعلق باختبارات التفاصيل، يجري مراقب الحسابات تقييمًا للتحريف المتوقع في مجتمع العينة. وإذا كان التحريف المتوقع مرتفعا، فقد يكون التحقق التام أو استخدام عينة بحجم كبير مناسبًا لتنفيذ اختبارات التفاصيل.

[(١)] معيار المراجعة رقم (٣٢٠)، الفقرة "٩".

أ/٨ عند مراعاة خصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة، قد يحدد مراقب الحسابات أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويحتوي الملحق الأول على نقاش أكثر تفصيلاً للتقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة.

أ/٩ إن القرار بشأن استخدام منهج الاختيار الإحصائي للعينة أو منهج الاختيار غير الإحصائي للعينة هو أمر متروك لحكم مراقب الحسابات؛ ومع ذلك، فإن حجم العينة لا يعد ضابطاً صحيحًا للتمييز بين المنهج الإحصائي والمنهج غير الإحصائي.

حجم العينة (راجع الفقرة "٧")

أ/١٠ يؤثر مستوى خطر العينة الذي يكون مراقب الحسابات على استعداد لتقبله على حجم العينة المطلوب، فكلما قل الخطر الذي يكون مراقب الحسابات على استعداد لتقبله، زاد حجم العينة المطلوب.

أ/١١ يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة رياضية ذات أساس إحصائي أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان الثاني والثالث إلى التأثيرات التي تكون عادًة لعوامل مختلفة على تحديد حجم العينة. وعندما تتشابه الظروف، يتشابه تأثير عوامل كتلك المحددة في الملحقين الثاني والثالث على حجم العينة، بغض النظر عما إذا كان قد تم اختيار منهج إحصائي أو غير إحصائي.

اختيار البنود لاختبارها (راجع الفقرة "٨")

أ/١٢ في ظل الاختيار الإحصائي للعينة، يتم اختيار بنود العينة بطريقة تعطي لكل وحدة عينة احتمالية معروفة لاختيارها. أما في حالة استخدام الاختيار غير الإحصائي للعينة، فيتم استخدام الحكم المهني لاختيار بنود العينة. ولأن الغرض من العينة هو توفير أساس معقول لمراقب الحسابات لاستخلاص استنتاجات عن مجتمع العينة الذي تم اختيار العينة منه، فمن المهم لمراقب الحسابات أن يختار عينة ممثلة حتى يتجنب التحيز، وذلك عن طريق اختيار بنود عينة تتمتع بخصائص مماثلة لخصائص مجتمع العينة.

أ/١٣ تتمثل الطرق الرئيسية لاختيار العينات في استخدام الاختيار العشوائي والاختيار المنهجي والاختيار غير المنتظم. وسيتم مناقشة كل من تلك الطرق الملحق الرابع.

تنفيذ إجراءات المراجعة (راجع الفقرتين "١٠"، "١١")

أ/١٤ من الأمثلة على ضرورة تنفيذ الإجراء على بند بديل هو ما يكون عندما يتم اختيار شيك ملغي أثناء اختبار دليل التصريح بالدفع. فإذا اقتنع مراقب الحسابات بأن الشيك قد تم إلغاؤه بشكل سليم بحيث لا يمثل انحرافا، فعندئذ يتم التحقق من بند بديل يتم اختياره على نحو مناسب.

أ/١٥ من أمثلة عدم قدرة مراقب الحسابات على تطبيق إجراءات المراجعة المُصممة على بند مختار ما يكون عندما يُفقد التوثيق المتعلق بهذا البند.

أ/١٦ من أمثلة الإجراءات البديلة المناسبة التحقق من المقبوضات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي من المقصود أن تقوم بتسويتها عند عدم استلام رد على طلب مصادقة إيجابية.

طبيعة الانحرافات والتحريفات وسببها (راجع الفقرة "١٢")

أ/١٧ عند تحليل الانحرافات والتحريفات التي تم تحديدها، قد يلاحظ مراقب الحسابات أن للعديد منها سمات مشتركة على سبيل المثال، نوع المعاملة أو الموقع أو خط الإنتاج أو الفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر مراقب الحسابات تحديد جميع البنود التي لها هذه السمة المشتركة في مجتمع العينة، وتطبيق إجراءات المراجعة على تلك البنود. وإضافة لذلك، قد تكون هذه الانحرافات أو التحريفات متعمدة وقد تشير إلى احتمالية وجود غش.

تعميم التحريفات (راجع الفقرة "١٤")

أ/١٨ يتعين على مراقب الحسابات تعميم التحريفات على مجتمع العينة للحصول على نظرة شاملة لحجم التحريف، لكن هذا التعميم قد لا يكون كافيًا لتحديد المبلغ الذي سيتم تسجيله.

أ/١٩ عندما يُصنف تحريف ما على أنه حالة شاذة، فإنه يُمكن استبعاده عند تعميم التحريفات على مجتمع العينة. ومع ذلك، فإن تأثير أي من تلك التحريفات، في حال عدم تصحيحه، يظل بحاجة لأن يؤخذ في الحسبان بالإضافة إلى تعميم التحريفات غير الشاذة.

أ/٢٠ لأعراض اختبارات أدوات الرقابة، ليس من الضروري تعميم الانحرافات بشكل صريح، لأن معدل انحراف العينة هو أيضا معدل الانحراف المُعمم لمجتمع العينة ككل. ويقدم معيار المراجعة(٣٣٠)[٢] ارشادات عندما يتم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي مراقب الحسابات الاعتماد عليها.

تقييم نتائج عينات المراجعة (راجع الفقرة "١٥")

أ/٢١ لأغراض اختبارات أدوات الرقابة، قد يؤدي معدل انحراف العينة المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر المُقيم ما لم يتم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تدعم التقييم المبدئي. أما فيما يتعلق باختبارات التفاصيل، فقد يؤدي مبلغ التحريف المرتفع بشكل غير متوقع في العينة إلى اعتقاد مراقب الحسابات بأن فئة من المعاملات أو رصيد حساب قد تم تحريفه بشكل هام ومؤثر، وذلك في ظل عدم وجود أدلة مراجعة إضافية تشير إلى عدم وجود تحريف هام ومؤثر.

أ/٢٢ في حالة اختبارات التفاصيل، يُعد التحريف المعمم بالإضافة إلى التحريف الشاذ إن وجد بمثابة أفضل تقدير من جانب مراقب الحسابات للتحريف في مجتمع العينة وعندما يتجاوز التحريف المُعمم بالإضافة إلى التحريف الشاذ، إن وجد، التحريف الذي يمكن قبوله، فإن العينة لن توفر أساسًا معقولا للاستنتاجات حول مجتمع العينة الذي تم اختباره وكلما كان التحريف المُعمم بالإضافة إلى التحريف الشاذ قريبين من التحريف الذي يمكن قبوله، زادت احتمالية تجاوز التحريف الفعلي للتحريف الذي يمكن قبوله. وأيضًا، إذا كان التحريف المعمم أكبر من توقعات مراقب الحسابات للتحريف المستخدم لتحديد حجم العينة، فقد يستنتج مراقب الحسابات وجود خطر عينة غير مقبول، بأن التحريف الفعلي في مجتمع العينة يتجاوز التحريف الذي يمكن قبوله ويساعد أخذ نتائج إجراءات المراجعة الأخرى في الحسبان مراقب الحسابات في تقييم خطر تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن قبوله، وقد يتم تخفيض الخطر إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية.

أ/٢٣ إذا توصل مراقب الحسابات إلى أن مبدأ المراجعة بالعينة لا يوفر أساسًا معقولا للاستنتاجات بشأن مجتمع العينة الذي تم اختباره، فقد يقوم مراقب الحسابات بما يلي:

- مطالبة الإدارة بالتحري عن التحريفات التي تم تحديدها وعن احتمال وجود تحريفات أخرى وعمل أي تعديلات ضرورية؛ أو
- تكييف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لتحقيق التأكيد المطلوب على أفضل نحو. فعلى سبيل المثال، في حالة اختبارات أدوات الرقابة، قد يقوم مراقب الحسابات بتوسيع حجم العينة، أو اختبار أداة رقابة بديلة، أو تعديل الإجراءات الأساسية ذات الصلة.

[٢] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "١٧".

الملحق الأول

(راجع الفقرة "أ/٨")

التقسيم الطبقي والاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

عند مراعاة خصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة، قد يحدد مراقب الحسابات أنه من المناسب اتباع التقسيم الطبقي أو الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة. ويقدم هذا الملحق إرشادات لمراقب الحسابات بشأن استخدام التقسيم الطبقي وأساليب اختيار العينة استنادًا إلى القيمة المرجحة.

التقسيم الطبقي

١- يمكن تحسين كفاءة المراجعة إذا قام مراقب الحسابات بالتقسيم الطبقي لمجتمع العينة عن طريق تقسيمه إلى مجتمعات فرعية منفصلة لها خصائص معينة. ويتمثل الهدف من هذا التقسيم الطبقي في تخفيض التباين في البنود داخل كل طبقة، ومن ثم السماح بتخفيض حجم العينة بدون زيادة خطر العينة.

٢- عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، يتم عادة تقسيم مجتمع العينة طبقيًا حسب القيمة النقدية. ويسمح ذلك بتوجيه المزيد من جهود المراجعة نحو البنود ذات القيم الأكبر، حيث إن هذه البنود قد تتضمن أكبر التحريفات المحتملة من حيث المبالغة في القيمة. وبالمثل، يمكن تقسيم مجتمع العينة طبقيًا وفقًا لخاصية معينة تشير إلى ارتفاع خطر تحريف ما، على سبيل المثال، عند اختبار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها أثناء تقييم حسابات العملاء، يمكن تقسيم الأرصدة طبقيًا حسب أعمارها.

٣- لا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل إحدى الطبقات إلا على البنود التي تشكل تلك الطبقة. ولسحب استنتاج ما على مجتمع العينة بالكامل، فإن مراقب الحسابات بحاجه لأن يأخذ في حسبانه خطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بأي طبقات أخرى تشكل مجتمع العينة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل ٢٠% من البنود في مجتمع عينة ما نسبة ٩٠% من قيمة رصيد حساب معين. وقد يقرر مراقب الحسابات التحقق من عينة من هذه البنود. ويقوم مراقب الحسابات بتقييم نتائج هذه العينة والتوصل إلى استنتاج بشأن الـ ٩٠% من القيمة بشكل منفصل عن الـ١٠% المتبقية (التي ستُستخدم بشأنها عينة إضافية أو وسائل أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي قد تُعد غير هامة ومؤثرة).

٤- في حالة تقسيم فئة معاملات أو رصيد حساب إلى طبقات، يتم تعميم التحريف على كل طبقة على حدة. ثم يتم جمع التحريفات المعممة على كل طبقة عند النظر في التأثير المحتمل للتحريفات على إجمالي فئة المعاملات أو رصيد الحساب.

الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة

٥- عند تنفيذ اختبارات التفاصيل، قد يكون من الكفاءة تحديد وحدة العينة بالوحدات النقدية الفردية التي تشكل مجتمع العينة. وبعد اختيار الوحدات النقدية المحددة من داخل مجتمع العينة، على سبيل المثال، رصيد حسابات العملاء، فقد يختبر مراقب الحسابات البنود المحددة، على سبيل المثال، الأرصدة الفردية التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ومن فوائد هذا المنهج في تحديد وحدة العينة، توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأكبر، لأن لديها فرصة أكبر للاختيار، وقد تنتج عنها عينات بأحجام أصغر. وقد يتم استخدام هذا المنهج بالتزامن مع الطريقة المنهجية لاختيار العينة (الموضحة في الملحق الرابع)، وهو المنهج الأكثر كفاءة عند اختيار البنود باستخدام الاختيار العشوائي.

الملحق الثاني

(راجع الفقرة "أ/١١")

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات أدوات الرقابة

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات أدوات الرقابة. وتفترض تلك العوامل التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن مراقب الحسابات لا يقوم بتعديل طبيعة أو توقيت اختبارات أدوات الرقابة، أو لا يعدل بأية صورة أخرى منهج الإجراءات الاساسية استجابة للمخاطر المقيمة.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١- زيادة مدى أخذ أدوات الرقابة ذات الصلة في الحسبان عند تقييم مراقب الحسابات للمخاطر	زيادة	كلما زاد التأكيد الذي يعتزم مراقب الحسابات الحصول عليه من الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، انخفض تقييم مراقب الحسابات الخطر التحريف الهام ومؤثر، وزاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. وعندما يتضمن تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى الإقرارات توقعًا للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، يتطلب الأمر من مراقب الحسابات تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة. وبافتراض تساوي جميع الأمور الأخرى، فكلما زاد اعتماد مراقب الحسابات على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تقييم المخاطر، اتسع مدى اختبارات مراقب الحسابات لأدوات الرقابة ومن ثم زاد حجم العينة).
٢- زيادة معدل الانحراف الذي يمكن قبوله	نقصان	كلما انخفض معدل الانحراف الذي يمكن قبوله، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٣- زيادة معدل الانحراف المتوقع في مجتمع العينة الذي سيتم اختباره	زيادة	كلما زاد معدل الانحراف المتوقع، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة حتى يكون مراقب الحسابات في وضع يمكنه من إجراء تقدير معقول لمعدل الانحراف الفعلي. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراعاة مراقب الحسابات لمعدل الانحراف المتوقع، فهم مراقب الحسابات للأعمال (وعلى وجه الخصوص، إجراءات تقييم المخاطر المنفذة للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية)، والتغييرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة، ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. ويستلزم عادة ارتفاع معدلات الانحراف المتوقعة في أدوات الرقابة حدوث انخفاض محدود، هذا إن حدث أصلا، في خطر التحريف الجوهري المقيم
٤- زيادة مستوى التأكيد الذي يرجوه مراقب الحسابات بشأن عدم تجاوز معدل الانحراف الفعلي في مجتمع العينة لمعدل الانحراف الذي يمكن قبوله	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرجوه مراقب الحسابات والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على الحدوث الفعلي للانحراف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥- زيادة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلاً، على حجم العينة. وبالنسبة للمجتمعات الصغيرة، قد لا تكون العينات في المراجعة بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الملحق الثالث

(راجع الفقرة "أ/١١")

أمثلة على العوامل المؤثرة في حجم العينة لأغراض اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند تحديد حجم العينة لإجراء اختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل التي يلزم أخذها في الحسبان مجتمعة، أن مراقب الحسابات لا يقوم بتعديل منهج اختبارات أدوات الرقابة أو لا يعدل بأية صورة أخرى طبيعة أو توقيت الإجراءات الأساسية استجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

العامل	التأثير على حجم العينة	
١- ارتفاع تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريف الهام والمؤثر	زيادة	كلما ارتفع تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريف الهام والمؤثر، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة. ويتأثر تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريف الهام والمؤثر بالخطر المتأصل وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يقم مراقب الحسابات بتنفيذ اختبارات الأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم مراقب الحسابات. للمخاطر في مقابل الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإقرار ذي الصلة. وبناءً عليه، ولأجل تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها، يحتاج مراقب الحسابات إلى انخفاض مستوى خطر الاكتشاف والاعتماد بشكل أكبر على الإجراءات الأساسية وكلما زادت أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من اختبارات التفاصيل (بعبارة أخرى، كلما انخفض خطر الاكتشاف)، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٢- زيادة استخدام الإجراءات الأساسية الأخرى الموجهة لنفس التأكيد	نقصان	كلما زاد اعتماد مراقب الحسابات على الإجراءات الأساسية الأخرى (اختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الأساسية) لتخفيض خطر الاكتشاف فيما يتعلق بمجتمع عينة معين إلى مستوى مقبول انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاج مراقب الحسابات للحصول عليه من العينة، ومن ثم يمكن أن يقل حجم العينة.
٣- زيادة مستوى التأكد الذي يرجوه مراقب الحسابات بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة للتحريف الذي يمكن قبوله.	زيادة	كلما زاد مستوى التأكد الذي يحتاج مراقب الحسابات للحصول عليه والدال على أن نتائج العينة هي في الواقع مؤشر على المبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة، زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٤- زيادة التحريف الذي يمكن قبوله	نقصان	كلما انخفض التحريف الذي يمكن قبوله زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة.
٥- زيادة مبلغ التحريف الذي يتوقع مراقب الحسابات وجوده في مجتمع العينة	زيادة	كلما زاد مبلغ التحريف الذي يتوقع مراقب الحسابات وجوده في مجتمع العينة زاد الحجم الذي يلزم أن تكون به العينة من أجل القيام بتقدير معقول للمبلغ الفعلي للتحريف في مجتمع العينة. وتتضمن العوامل ذات الصلة بمراعاة مراقب الحسابات لمبلغ التحريف المتوقع، مدى تحديد قيم البنود بصورة غير موضوعية، ونتائج إجراءات تقييم المخاطر، ونتائج اختبارات أداة الرقابة، ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة، ونتائج الإجراءات الأساسية الأخرى.
٦- التقسيم الطبقي لمجتمع العينة عندما يكون ذلك مناسبًا	نقصان	عندما يكون هناك مدى (تباين) واسع في الحجم النقدي للبنود في مجتمع العينة، قد يكون من المفيد تقسيم مجتمع العينة طبقيًا. وعندما يكون من الممكن تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات بشكل مناسب، فإن مجموع أحجام العينات المأخوذة من الطبقات سيكون بصورة عامة أقل من حجم العينة الذي كان سيلزم الحصول عليه لبلوغ مستوى معين من خطر العينة فيما لو تم سحب عينة واحدة من مجتمع العينة ككل.
٧- عدد وحدات العينة في مجتمع العينة	تأثير ضئيل	بالنسبة لمجتمعات العينة الكبيرة، يكون للحجم الفعلي لمجتمع العينة تأثير بسيط، هذا إن وجد أصلا، على حجم العينة. وبالتالي، فبالنسبة لمجتمعات العينة الصغيرة، لا تكون العينات في المراجعة في الغالب، بنفس كفاءة الوسائل البديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومع ذلك، فعند اختيار العينة على أساس وحدة النقد، فإن زيادة القيمة النقدية

العامل	التأثير على حجم العينة	
		لمجتمع العينة تزيد من حجم العينة، ما لم يتم تعويض ذلك عن طريق الزيادة المتناسبة في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (وفي حالة الانطباق، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة).

الملحق الرابع

(راجع الفقرة "أ/١٣")

طرق اختيار العينة

يوجد العديد من الطرق لاختيار العينات. وتتمثل الطرق الرئيسية فيما يلي:

(أ) الاختيار العشوائي (يطبق من خلال استخدام مولدات الأرقام العشوائية، على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية).

(ب) الاختيار المنتظم، حيث تتم قسمة عدد وحدات العينة في مجتمع العينة على حجم العينة للحصول على المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة، على سبيل المثال كل ٥٠ وحدة، وبعد تحديد نقطة البداية ضمن أول خمسين وحدة، يتم اختيار وحدة عينة بعد كل ٥٠ وحدة. وعلى الرغم من أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل عشوائي، فمن الأرجح أن تكون العينة عشوائية فعلا إذا تم تحديدها باستخدام مولد أرقام عشوائية آليًا أو جداول أرقام عشوائية. وعند استخدام الاختيار المنتظم، قد يحتاج مراقب الحسابات لتحديد أن وحدات العينة داخل مجتمع العينة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها المدى الفاصل بين اختيار وحدات العينة مع نمط معين في مجتمع العينة.

(ج) اختيار العينة على أساس وحدة النقد، هو نوع من الاختيار المستند إلى القيمة المرجحة (كما هو موضح في الملحق الأول والذي يؤدي فيه حجم العينة واختيارها وتقويمها إلى استنتاج بمبالغ نقدية.

(د) الاختيار غير المنتظم، والذي يختار فيه مراقب الحسابات العينة بدون اتباع أسلوب منتظم. وبالرغم من عدم استخدام اسلوب منتظم، فإن مراقب الحسابات يتجنب أي تحيز مقصود أو أية قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب البنود التي يصعب تحديد موقعها، أو الاختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في كل صفحة ومن ثم يسعى لضمان أن تحظى جميع البنود في مجتمع العينة بفرصة لاختيارها. ولا يُعد الاختيار غير المنتظم مناسباً عند الاختيار الإحصائي للعينة.

(هـ) اختيار المجموعات، ويشمل اختيار مجموعة (مجموعات) من البنود المتجاورة من داخل مجتمع العينة. ولا يمكن عادة استخدام طريقة اختيار المجموعات عند اتباع مبدأ العينات في المراجعة لأن معظم مجتمعات العينات تكون مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون للبنود المتتالية خصائص مماثلة لبعضها، ولكنها مختلفة عن البنود الأخرى في مجتمع العينة. وعلى الرغم من أن فحص مجموعة من البنود قد يكون إجراء مراجعة مناسبًا في بعض الظروف، إلا أنه من النادر اعتبار ذلك أسلوب اختيار عينة مناسباً عندما ينوي مراقب الحسابات استنباط استنتاجات صحيحة بشأن مجتمع العينة بالكامل استنادا إلى العينة.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٤٠) إصدار ٢٠٢٥

مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٤٠) إصدار ٢٠٢٥

مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
طبيعة التقديرات المحاسبية	٢-٣
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار	٤-٩
تاريخ السريان	١٠
الهدف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٣-١٥
تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها	١٦-١٧
إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة	١٨-٣٠
الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية	٣١
المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	٣٢
التقييم العام في ضوء إجراءات المراجعة المنفذة	٣٣-٣٦
الإقرارات المكتوبة	٣٧
الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة	٣٨
التوثيق	٣٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
طبيعة التقديرات المحاسبية	أ/١ – أ/٧
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار	أ/٨ – أ/١٣
التعريفات	أ/١٤ – أ/١٨
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ/١٩ – أ/٦٣
تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها	أ/٦٤ – أ/٨٠
إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة	أ/٨١ - أ/١٣٢
المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	أ/١٣٣ - أ/١٣٦
التقييم العام في ضوء إجراءات المراجعة المنفذة	أ/١٣٧ - أ/١٤٤
الإقرارات المكتوبة	أ/١٤٥

الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة ..... أ/١٤٦ ـ أ/١٤٨

التوثيق ..... أ/١٤٩ ـ أ/١٥٢

الملحق الأول: عوامل الخطر المتأصل

الملحق الثاني: الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة.

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٤٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها عند مراجعة القوائم المالية. وعلى وجه التحديد، يتضمن المعيار متطلبات ويقدم إرشادات تشير إلى، أو تتوسع في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٤٥٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠) ومعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات ويتضمن أيضًا متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تقييم تحريفات التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات الدالة على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢- تتباين التقديرات المحاسبية تباينًا كبيرًا بطبيعتها وتكون الإدارة بحاجة إلى إجرائها عندما لا يكون من الممكن رصد القيم بشكل مباشر. ويخضع تقدير هذه القيم لحالة من عدم تأكد تعكس التقييدات الملازمة في المعرفة والبيانات. وينشأ عن هذه التقييدات تباين وعدم موضوعية ملازمان لنتائج القياس وتنطوي آلية إجراء التقديرات المحاسبية على اختيار طريقة ما وتطبيقها باستخدام افتراضات وبيانات، وهو ما يتطلب اجتهادًا من جانب الإدارة ويمكن أن ينشأ عنه تعقيد في القياس ويكون للتأثيرات الواقعة على هذه القيم بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى تأثير أيضًا على قابلية تعرض هذه القيم للتحريف (راجع الفقرات "أ/١"- "أ/٦" الملحق الأول).

٣- رغم أن هذا المعيار ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، فإن درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد تتباين بشكل كبير، وسوف تتباين طبيعة تقييم المخاطر وتوقيت هذا التقييم ومداه وكذلك إجراءات المراجعة الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار حسب حالة عدم التأكد وتقييم ما يتعلق بها من مخاطر تحريف هام ومؤثر. فقد يكون عدم تأكد التقدير منخفضًا للغاية لتقديرات محاسبية معينة، بناء على طبيعة التقديرات، وكذلك قد تكون درجة التعقيد وعدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقديرات منخفضة للغاية، فلمثل هذه التقديرات المحاسبية، لا يُتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية مكثفة. وعندما تكون حالة عدم تأكد التقدير أو درجة التعقيد أو عدم الموضوعية مرتفعة للغاية، يكون من المتوقع لهذه الإجراءات أن تكون أوسع نطاقًا بكثير. ويحتوي هذا المعيار على إرشادات بشأن كيفية التوسع في تطبيق متطلباته (راجع الفقرة "أ/٧").

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

٤- يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للمخاطر المتأصلة لأغراض تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات للتقديرات المحاسبية، وبناءً على طبيعة كل إجراء محاسبي معين، قد تخضع أو تتأثر قابلية احتواء تأكيد ما على تحريف يمكن أن يكون هامًا ومؤثرًا، بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى، والعلاقة المتبادلة فيما بينها، ووفقًا لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)[(١)]، يكون الخطر المتأصل لبعض التأكيدات وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وافصاحات، أعلى منهم في تأكيدات أخرى. وبالتالي، يعتمد تقييم الخطر المتأصل على الدرجة التي تؤثر بها عوامل الخطر المتأصل على

(١) معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "أ/٤".

احتمالية وقوع التحريف أو حجمه، ويتباين التقييم على مقياس يُشار إليه في هذا المعيار بلفظ نطاق الخطر المتأصل (راجع الفقرات "أ/٨"، "أ/٩"، "أ/٦٥"، "أ/٦٦"، الملحق الأول).

٥- يشير هذا المعيار إلى المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠)، ويقدم إرشادات فيما يتعلق بهما، وذلك للتأكيد على أهمية القرارات التي يتخذها مراقب الحسابات بشأن أدوات الرقابة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك القرارات المتعلقة بما يلي:

- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة ذات صلة بالمراجعة يتعين على مراقب الحسابات تقييم تصميمها وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها.
- ما إذا كان مراقب الحسابات سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة.

٦- يتطلب هذا المعيار أيضًا إجراء تقييم منفصل لخطر الرقابة عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات للتقديرات المحاسبية. وعند تقييم خطر الرقابة، يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان ما إذا كانت إجراءات المراجعة الإضافية التي سينفذها تتجه إلى الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا لم يقم مراقب الحسابات بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، فلا يمكن تخفيض تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالتأكيد ذي الصلة[٢] (راجع الفقرة "أ/١٠").

٧- يؤكد هذا المعيار على ضرورة أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات (بما في ذلك، عند الاقتضاء، اختبارات أدوات الرقابة) مستجيبة لأسباب مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات، مع الأخذ في الحسبان تأثير وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش وتقييم مراقب الحسابات لخطر الرقابة.

٨- تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بنظر مراقب الحسابات في عوامل الخطر المتأصل، وتزيد أهميتها عندما تكون التقديرات المحاسبية خاضعة لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير أو عندما تكون متأثرة بدرجة كبيرة بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى. وبالمثل، تُعد ممارسة نزعة الشك المهني مهمة عندما ترتفع قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز أو الغش من جانب الإدارة (راجع الفقرة "أ/١١").

٩- يتطلب هذا المعيار من مراقب الحسابات أن يقوم، بناءً على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة[٣] في سياق إطار التقارير المالية المطبق، أم أنها محرفة، ولأغراض هذا المعيار. يُقصد بلفظ "معقولة في سياق إطار التقارير المالية المطبق أن المتطلبات ذات الصلة الواردة في إطار التقارير المالية المطبق قد تم تطبيقها بالشكل المناسب، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول (راجع الفقرات "أ/١٢"، "أ/١٣"، "أ/٣٩" – "أ/١٤٤"):

- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار الطريقة والافتراضات والبيانات في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي وحقائق وظروف المنشأة؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر؛
- الإفصاحات عن التقدير المحاسبي، بما في ذلك الإفصاحات عن كيفية وضع التقدير المحاسبي والإفصاحات التي توضح طبيعة التقدير المحاسبي ومداه ومصادره.

---

[٢] معيار المراجعة رقم (٥٣٠)، المحلق الثالث

[٣] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١٣(ج)".

تاريخ السريان

١٠- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

١١- هدف مراقب الحسابات هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تُعد معقولة في سياق إطار التقارير المالية المطبق.

التعريفات

١٢- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) **التقدير المحاسبي**: مبلغ نقدي يخضع قياسه، وفقًا لحالة عدم تأكد التقدير، وفقًا لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق. (راجع الفقرة "١٤")

(ب) **تقدير مراقب الحسابات لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ**: مبلغ أو مدى من المبالغ، على الترتيب، يضعه مراقب الحسابات عند تقييمه لتقدير الإدارة المبلغ واحد (راجع الفقرة "أ/١٥")

(ج) **عدم تأكد التقدير**: قابلية التعرض لقصور ملازم لدقة القياس (راجع الفقرة "أ/١٦"، الملحق الأول)

(د) **تحيز الإدارة**: فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات (راجع الفقرة "أ/١٧").

(هـ) **تقدير الإدارة لمبلغ واحد**: المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.

(و) **ناتج التقدير المحاسبي**: القيمة الفعلية الناتجة من اتضاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تناولها تقدير محاسبي (راجع الفقرة "أ/١٨").

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣- عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)[٤]، يجب على مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم للأمور الآتية التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، ويجب تُنفيذ إجراءات مراقب الحسابات الرامية للتوصل إلى هذا الفهم بالقدر اللازم لتوفير أساس مناسب لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات (راجع الفقرات "أ/١٩"- "أ/٢٢").

المنشأة وبيئتها

(أ) معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات في هذه التقديرات المحاسبية (راجع الفقرة "أ/٢٣").

[٤] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرات "٣"، "٥"-"٦"، "٩"، "١١"-"١٢"، "١٥"-"١٧"، "٢٠"-"٢١".

(ب) متطلبات إطار التقارير المالية المطبق فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك ضوابط الإثبات وأسس القياس وما يتعلق بذلك من متطلبات للعرض والإفصاح) وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة وظروف المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كيفية خضوع المعاملات والأحداث أو الظروف الأخرى لعوامل الخطر المتأصل، أو كيفية تأثرها بها (راجع الفقرتين "أ/٢٤"، "أ/٢٥").

(ج) العوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك عند الاقتضاء، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف الاحترازي (*) (راجع الفقرة "أ/٢٦").

(د) طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع مراقب الحسابات تضمينها في القوائم المالية للمنشأة، بناءً على فهم مراقب الحسابات للأمور الواردة في الفقرات "١٣(أ)" – "(ج)" أعلاه (راجع الفقرة "أ/٢٧").

الرقابة الداخلية للمنشأة

(هـ) طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة اللتين تطبقهما المنشأة على آلية التقرير المالي التي تتبعها الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية (راجع الفقرات "أ/٢٨" – "أ/٣٠").

(و) كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة، وكيفية استخدامها لها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يختص باستعانة الإدارة بأحد الخبراء (راجع الفقرة "أ/٣١").

(ز) الكيفية التي تحدد بها آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفية معالجتها لها. (راجع الفقرتين "أ/٣٢"، "أ/٣٣").

(ح) نظام المعلومات في المنشأة من حيث علاقتها بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك:

(١) فئات المعاملات والأحداث والحالات التي تكون مهمة للقوائم المالية والتي تنشأ عنها الحاجة إلى التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات أو التي تنشأ عنها تغييرات في هذه التقديرات والإفصاحات (راجع الفقرتين "أ/٣٤"، "أ/٣٥").

(٢) كيفية قيام الإدارة بما يلي، فيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها:

أ- تحديد الطرق أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة التي تُعد مناسبة في سياق إطار التقارير المالية المطبق. والحاجة إلى إدخال تغييرات فيها، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي: (راجع: الفقرتين "أ/٣٦"، "أ/٣٧").

١- اختيار أو تصميم الطرق المستخدمة وتطبيقها، بما في ذلك استخدام النماذج (راجع الفقرتين "أ/٣٨"، "أ/٣٩")

٢- اختبار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك مراعاة البدائل، وتحديد الافتراضات المهمة؛ (راجع الفقرات "أ/٤٠" – "أ/٤٣").

٣- اختيار البيانات التي سيتم استخدامها (راجع الفقرة "أ/٤٤").

ب- فهم درجة عدم تأكد التقدير، من خلال الأخذ في الحسبان مدى نتائج القياس المحتملة؛ (راجع الفقرة "أ/٤٥").

(*) الإشراف الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

ج- معالجة عدم تأكد التقدير، بما في ذلك القيام باختيار مبلغ واحد مقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية (راجع الفقرات "أ٤٦"-"أ٤٩").

(ط) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية على النحو الموضح في الفقرة "١٣(ح) (٢)". (راجع الفقرات "أ٥٠"- "أ٥٤").

(ي) كيفية مراجعة الإدارة لنتائج التقديرات المحاسبية السابقة وكيفية استجابتها لنتائج تلك المراجعة.

١٤- يجب على مراقب الحسابات فحص ناتج التقديرات المحاسبية السابقة، أو إعادة التقدير اللاحق لها، عند الاقتضاء لمساعدته في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها في الفترة الحالية ويجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة ذلك الاستعراض ومداه. وليس المقصود من الاستعراض التشكيك في الاجتهادات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الفترة السابقة والتي كانت مناسبة استنادًا إلى المعلومات التي كانت متاحة في وقت إجراء التقديرات (راجع الفقرات "أ٥٥" – "أ٦٠").

١٥- فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان فريق المهمة يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، أو تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمواجهة تلك المخاطر، أو تقييم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (راجع الفقرات "أ٦١" – "أ٦٣").

تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها

١٦- عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتقييمها، فيما يتعلق بتقدير محاسبي وما يتعلق بها من إفصاحات على مستوى التأكيدات، وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)[٥]، يجب على مراقب الحسابات أن يقيم الخطر المتأصل وخطر الرقابة، كل على حدة. ويجب على مراقب الحسابات أن يأخذ ما يلي في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وعند تقييم الخطر المتأصل (راجع الفقرات "أ٦٤" – "أ٧١").

(أ) درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير؛ (راجع الفقرات "أ٧٢" – "أ٧٩").

(ب) درجة تأثر ما يلي بالتعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى؛ (راجع الفقرات "أ٧٦" – "أ٧٩")

(١) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات والبيانات عند إجراء التقدير المحاسبي؛ أو

(٢) اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

١٧- يجب على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الهام والمؤثر المحددة والمقيمة وفقا للفقرة "١٦" يعد، بحسب حكم مراقب الحسابات خطرًا مهمًا[٦] وإذا حدد مراقب الحسابات وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر(راجع الفقرة "أ٨٠").

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرتان "٢٨" و"٢٩".
[٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٣٥"

إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة

١٨- وفقًا لمتطلبات المعيار (٣٣٠) [٧] يجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات[٨] مع الأخذ في الحسبان أسباب التقسيم المعطى لتلك المخاطر. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية واحدًا أو أكثر من المناهج الآتية:

(أ) الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات (انظر الفقرة "٢١")؛ أو

(ب) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي (انظر الفقرات "٢٢"-"٢٧")؛ أو

(ج) تقدير مراقب الحسابات لمبلغ أو مدى من المبالغ (انظر الفقرتين "٢٨"،"٢٩").

ويجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية أنه كلما ارتفع خطر التحريف الهام والمؤثر المقيم، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة[٩] ويجب على مراقب الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة (راجع الفقرات "أ/٨١" – "أ/٨٤").

١٩- وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)[١٠] يجب على مراقب الحسابات أن يُصمم وينفذ اختبارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة، وذلك في الحالات الآتية:

(أ) إذا تضمن تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات توقعًا بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، أو

(ب) إذا كانت الإجراءات الأساسية لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى التأكيدات.

وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب أن تكون اختبارات مراقب الحسابات لأدوات الرقابة متماشية مع أسباب التقييم المُعطى لمخاطر التحريف الهام والمؤثر. وعند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعا، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة رقابة معينة[١١] (راجع الفقرات "أ/٨٥" – "أ/٨٩").

٢٠- يجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات لخطر مهم يتعلق بأحد التقديرات المحاسبية إجراء اختبارات لأدوات الرقابة في الفترة الحالية إذا كان مراقب الحسابات يخطط للاعتماد على تلك الأدوات. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مؤلف فقط من الإجراءات الأساسية، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل[١٢] (راجع الفقرة "أ/٩٠").

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرات "٦"-"١٥" و"١٨"
[٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرات "٦"-"٧" و"٢١"
[٩] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقر "٧ (ب)"
[١٠] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٨"
[١١] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٩"
[١٢] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرتان "١٥" و"٢١"

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة على تاريخ تقرير مراقب الحسابات

٢١- عندما يكون من بين إجراءات المراجعة الإضـافية التي ينفذها مراقب الحسـابات الحصـول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير مراقب الحسـابات يجب على مراقب الحسـابات تقييم ما إذا كانت أدلة المراجعة كافية ومناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المتعلقة بالتقدير المحاسبي، مع الأخذ في الحسبان أن التغيرات في الظروف والحالات الأخرى ذات الصـلة التي تقع بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة في سياق إطار التقارير المالية المطبق (راجع الفقرات "أ/٩١" – "أ/٩٣").

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي

٢٢- عند اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسـبي، يجب أن تشـتمل إجراءات المراجعة الإضـافية التي ينفذها مراقب الحسابات على إجراءات، يتم تصميمها وتنفيذها وفقًا للفقرات "٢٣"-"٢٦"، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بما يلي: (راجع الفقرة "أ/٩٤")

(أ) اختيار وتطبيق الطريقة والافتراضات المهمة والبيانات التي استخدمتها الإدارة عند إجراء التقدير المحاسبي.

(ب) كيفية اختيار الإدارة للمبلغ المقدر من جانها وإعدادها لما يتعلق بذلك من افصاحات عن عدم تأكد التقدير.

طرق التقدير

٢٣- عند تطبيق متطلبات الفقرة "٢٢"، بشـأن طرق التقدير، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضـافية التي ينفذها مراقب الحسابات:

(أ) ما إذا كانت الطريقة المختارة تُعد مناسـبة في سـياق إطار التقارير المالية المطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الطريقة المستخدمة في الفترات السابقة تعد مناسبة (راجع الفقرتين "أ/٩٥"، "أ/٩٧").

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات عند اختيار الطريقة تنشـأ عنها مؤشـرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (راجع الفقرة "أ/٩٦").

(ج) ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقا للطريقة المختارة ودقيقة حسابياً؛

(د) ما إذا كانت الاجتهادات تم تطبيقها بشـكل متسـق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضـع نماذج معقدة، وأيضًا عند الاقتضاء: (راجع الفقرات "أ/٩٨" – "أ/١٠٠")

(١) ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقارير المالية المطبق، ويُعد مناسبًا في ظل الظروف القائمة، وأيضًا ما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن نموذج الفترة السابقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(٢) ما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج تُعد منسقة مع هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقارير المالية المطبق وتُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛

(هـ) ما إذا كانت سلامة الافتراضات المهمة والبيانات قد تم الحفاظ عليها عند تطبيق الطريقة (راجع الفقرة "١٠١").

الافتراضات المهمة

٢٤- عند تطبيق متطلبات الفقرة "٢٢"، بشأن الافتراضات المهمة، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراقب:

(أ) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة؛ (راجع الفقرات "أ/٩٥"، "أ/١٠٢" – "أ/١٠٣").

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات عند اختيار الافتراضات المهمة تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع الفقرة "أ/٩٦").

(ج) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع ما يتعلق بها من افتراضات مستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشأة، وذلك بناءً على المعرفة التي اكتسبها مراقب الحسابات أثناء المراجعة؛ (راجع الفقرة "أ/١٠٤").

(د) عند الاقتضاء، ما إذا كانت الإدارة تنوي اتخاذ تصرفات معينة ولديها القدرة على القيام بذلك (راجع الفقرة "أ/١٠٥").

البيانات المستخدمة

٢٥- عند تطبيق متطلبات الفقرة "٢٢"، بشأن البيانات المستخدمة، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها المراقب:

(أ) ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، عن الفترات السابقة تُعد مناسبة (راجع الفقرتين "أ/٩٥"، "أ/١٠٦")؛

(ب) ما إذا كانت الاجتهادات عند اختيار البيانات تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع الفقرة "أ/٩٦")؛

(ج) ما إذا كانت البيانات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها في ظل الظروف القائمة (راجع الفقرة "أ/١٠٧")؛

(د) ما إذا كانت البيانات قد تم فهمها أو تفسيرها بشكل سليم من جانب الإدارة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية (راجع الفقرة "أ/١٠٨").

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

٢٦- عند تطبيق متطلبات الفقرة "٢٢"، يجب أن تتناول إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت، في سياق إطار التقارير المالية المطبق، خطوات مناسبة:

(أ) لفهم عدم تأكد التقدير؛ (راجع الفقرة "أ/١٠٩")

(ب) لعلاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وعن طريق إعداد ما يتعلق بذلك من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير (راجع؛ الفقرات "أ/١١٠" – "أ/١١٤").

٢٧- عندما لا تكون الإدارة قد قامت بحسب حكم مراقب الحسابات استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باتخاذ الخطوات المناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه، فيجب على مراقب الحسابات: (راجع الفقرات "أ/١١٥" – "أ/١١٧")

(أ) مطالبة الإدارة بتنفيذ إجراءات إضـــافية لفهم عدم تأكد التقدير أو التعامل معه عن طريق إعادة النظر في اختيار الإدارة للمبلغ المقدر أو النظر في تقديم إفصـاحات إضـافية فيما يتعلق بعدم تأكد التقدير، وتقييم اسـتجابات الإدارة وفقًا للفقرة "٢٦"؛

(ب) القيام قدر الإمكان بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ وفقًا للفقرتين "٢٨"،"٢٩" وذلك إذا حدد مراقب الحســابات أن استجابة الإدارة لطلبه لا تعالج عدم تأكد التقدير بشكل كاف؛

(ج) تقييم ما إذا كان يوجد قصـــور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الأمر كذلك، فيجب عليه أن يقوم بالإبلاغ وفقًا لمعيار المراجعة (٢٦٥).

تقدير مراقب الحسابات لمبلغ أو مدى من المبالغ

٢٨- عندما يقدر مراقب الحسـابات مبلغًا أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق بذلك من إفصـاحات عن عدم تأكد التقدير، بما في ذلك عندما يكون مراقب الحسابات مطالبًا بالقيام بذلك وفقًا للفقرة "٢٧ (ب)" ، فيجب أن تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات إجراءات لتقييم ما إذا كانت الطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة تُعد مناسبة في سياق إطار التقارير المالية المطبق. وبغض النظر عما إذا كان مراقب الحسابات يسـتخدم الطرق أو الافتراضـات أو البيانات الخاصـة بالإدارة أو الخاصـة به، فيجب أن تكون إجراءات المراجعة الإضـــافية تلك مُصـــممة ومنفذة لعلاج الأمور الواردة في الفقرات "٢٣" – "٢٥" (راجع الفقرات "أ/١١٨" – "أ/١٢٣").

٢٩- إذا قام مراقب الحسابات بتقدير مدى من المبالغ، فيجب عليه:

(أ) تحديد أن المدى يتضـمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسـبة والتي قام مراقب الحسـابات بتقييمها على أنها معقولة في سـياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى المنصـوص عليها في إطار التقارير المالية المطبق؛ (راجع: الفقرتين "أ/١٢٤"، "أ/١٢٥").

(ب) تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة فيما يتعلق بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة

٣٠- يجب على مراقب الحسـابات الالتزام بالمتطلبات ذات الصـلة الواردة في معيار المراجعة (٥٠٠) عند الحصـول على أدلة مراجعة بشـــأن مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تتعلق بالتقديرات المحاســبية، وبغض النظر عن مصـــادر المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة.

وعند اســـتخدام عمل خبير اســـتعانت به الإدارة، فإن المتطلبات الواردة في الفقرات "٢١" – "٢٩" من هذا المعيار يمكن أن تســاعد مراقب الحســابات في تقييم مدى مناســبة اســتخدام عمل الخبير كدليل مراجعة لأحد التأكيدات ذات الصلة وفقًا للفقرة "٨ (ج)" من معيار المراجعة (٥٠٠).

وعند تقييم عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة، فإن إجراءات المراجعة الإضافية تتأثر في طبيعتها وتوقيتها ومداها بتقييم مراقب الحسابات لكفاءة الخبير وقدراته وموضوعيته، وتفهم مراقب الحسابات لطبيعة العمل الذي نفذه الخبير، وبمعرفة مراقب الحسابات بمجال عمل الخبير (راجع الفقرات "أ/١٢٦"-"أ/١٣٢").

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

٣١- يجب على مراقب الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات وذلك للإفصاحات المتعلقة بكل تقدير محاسبي، بخلاف تلك المتعلقة بعدم تأكد التقدير التي تم تناولها في الفقرتين "٢٦(ب)" و"٢٩ (ب)".

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

٣٢- يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، حتى وإن كانت هذه الاجتهادات والقرارات تُعد معقولة عند النظر لكل منها على حدة. وعند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يجب على مراقب الحسابات تقييم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. وإذا كانت هناك نية للتضليل، يُعد تحيز الإدارة غشاً بطبيعة الحال (راجع الفقرات "أ/١٣٣" – "أ/١٣٦").

التقييم العام في ضوء إجراءات المراجعة المُنفذة

٣٣- عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠) على التقديرات المحاسبية [١٣] يجب على مراقب الحسابات أن يقوم، في ضوء إجراءات المراجعة المُنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقييم ما يلي: (راجع الفقرتين "أ/١٣٧"، "أ/١٣٨")

(أ) ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات لا تزال مناسبة، بما في ذلك عند تحديد وجود مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) ما إذا كانت قرارات الإدارة فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن هذه التقديرات المحاسبية في القوائم المالية قد تم اتخاذها وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛

(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٣٤- عند إجراء التقييم الذي تتطلبه الفقرة "٣٣ (ج)"، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة التي تم الحصول عليها، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة [١٤] وفي حالة عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يحدد ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرفة

٣٥- يجب على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، أم أنها مُحرفة. ويقدم معيار المراجعة (٤٥٠) [١٥] إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن أن يميز بها مراقب الحسابات بين التحريفات (سواءً كانت واقعية أو اجتهادية أو مُعممة) لأغراض تقييم مراقب الحسابات لتأثير التحريفات غير المُصححة على القوائم المالية (راجع الفقرات "أ/١٢"، "أ/١٣"،"أ/١٣٩"،"أ/١٤٤").

---

[١٣] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرتان "٢٥" و"٢٦"

[١٤] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "١١"

[١٥] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)، الفقرة "أ/٦"

٣٦- فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يجب على مراقب الحسابات تقييم ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الإدارة قد قامت بتضمين الإفصاحات التي تُعد ضرورية، بخلاف تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية ككل [١٦] و

(ب) ما إذا كانت الإفصاحات هي تلك التي تُعد ضرورية حتى لا تكون القوائم المالية مضللة [١٧].

الاقرارات المكتوبة

٣٧- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة [١٨] حسب مقتضى الحال، تقديم إقرارات مكتوبة عما إذا كانت الطرق والافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات تُعد مناسبة لتحقيق الاعتراف أو القياس أو الإفصاح الذي يتفق مع إطار التقارير المالية المطبق، ويجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان أيضاً الحاجة للحصول على إقرارات عن تقديرات محاسبية محددة، بما في ذلك ما يتعلق بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة (راجع الفقرة "أ/١٤٥").

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة

٣٨- عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)[١٩] ومعيار المراجعة (٢٦٥)[٢٠] يتطلب الأمر من مراقب الحسابات الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة أو الإدارة بشأن أمور معينة، من بينها الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة وأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية، على الترتيب. وعند القيام بذلك. يجب على مراقب الحسابات أن ينظر في الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها، إن وجدت بشأن التقديرات المحاسبية وأن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر تتعلق بعدم تأكد التقدير، أو بتأثيرات التعقيد أو عدم الموضوعية أو العوامل الأخرى للخطر المتأصل لإجراء التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، وإضافة لذلك، فإن مراقب الحسابات مطالب في ظروف معينة بموجب الأنظمة أو اللوائح بالإبلاغ عن أمور معينة لأطراف أخرى ذات صلة، مثل السلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الرقابية (راجع الفقرات "أ/١٤٦" –" أ/١٤٨").

التوثيق

٣٩- يجب على مراقب الحسابات أن يُضَمن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[٢١] (راجع الفقرات "أ/١٤٩" – "أ/١٥٢")

(أ) العناصر الرئيسية لفهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية التي نفذها مراقب الحسابات ومخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات[٢٢]، مع الأخذ في الحسبان الأسباب (سواءً كانت متعلقة بالخطر المتأصل أو خطر الرقابة) المحددة لتقييم تلك المخاطر؛

---

[١٦] أنظر أيضًا معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١٤"
[١٧] أنظر أيضًا معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١٩"
[١٨] معيار المراجعة رقم (٥٨٠)
[١٩] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٦(أ)"
[٢٠] معيار المراجعة رقم (٢٦٥)، الفقرة "٩"
[٢١] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرة "٨-١١"، "أ/٦"و"أ/٧"و"أ/١٠"
[٢٢] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرة "٢٨(ب)"

(ج) إجراءات مراقب الحسابات عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه؛

(د) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقييم مراقب الحسابات لما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، وفقاً لمتطلبات الفقرة "٣٢"؛

(هـ) الأحكام المهمة التي تتعلق بتحديد مراقب الحسابات ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقرير المالي المطبق أم أنها محرفة.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (راجع الفقرة "٢")

امثلة التقديرات المحاسبية

أ/١ من الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ما يلي:

- تقادم المخزون.
- اهلاك الأصول الثابتة.
- تقييم أصول البنية التحتية.
- تقييم الأدوات المالية.
- نتيجة الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها.
- مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة.
- تقييم التزامات عقود التأمين.
- التزامات الضمانات.
- الالتزامات الخاصة بمزايا تقاعد الموظفين.
- المدفوعات المبنية على أسهم.
- القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المستحوذ عليها في تجميع للأعمال، بما في ذلك تحديد الشهرة والأصول غير الملموسة.
- انخفاض قيمة الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها لغرض البيع.
- عمليات التبادل غير النقدي للأصول أو الالتزامات بين الأطراف المستقلة.
- الإيراد المثبت للعقود طويلة الأجل.

طرق التقدير

أ/٢ الطريقة هي أسلوب قياس تستخدمه الإدارة لإجراء تقدير محاسبي وفقاً لأساس القياس المطلوب. فعلى سبيل المثال، تتمثل إحدى الطرق المعروفة لإجراء التقديرات المحاسبية التي تتعلق بمعاملات المدفوعات المبنية على أسهم في تحديد سعر استرداد نظري في عقود الخيار باستخدام الصيغة الرياضية لبلاك شولز الخاصة بتسعير عقود الخيار. وتُطبق أية طريقة باستخدام أداة أو عملية حسابية يشار إليها أحياناً بلفظ "نموذج"، وتنطوي على تطبيق افتراضات وبيانات مع الأخذ في الحسبان مجموعة العلاقات فيما بينها.

الافتراضات والبيانات

أ/٣ تنطوي الافتراضات على اجتهادات تستند إلى المعلومات المتاحة حول أمور مثل اختيار معدل فائدة أو معدل خصم أو اجتهادات حول ظروف أو أحداث مستقبلية، ويمكن أن تختار الإدارة افتراضاً من بين مجموعة من البدائل

المناسبة. وتصبح الافتراضات التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

٤/أ لأغراض هذا المعيار، يُقصد بالبيانات المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو من طرف من خارج المنشأة. ويُشار إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها عن طريق تطبيق أساليب تحليلية أو تفسيرية على البيانات بأسم البيانات المشتقة وذلك عندما يكون لمثل هذه الأساليب أسس نظرية مستقرة مما يترتب عليه قلة الحاجة إلى اجتهادات الإدارة، وفيما عدا ذلك تكون مثل هذه المعلومات مجرد افتراض.

٥/أ من أمثلة البيانات:

- الأسعار المتفق عليها في معاملات السوق؛
- أوقات التشغيل أو كميات الإنتاج للآلات الإنتاجية؛
- الأسعار التاريخية أو الشروط الأخرى المنصوص عليها في العقود، مثل النصوص المدرجة في اتفاقية قرض بشأن معدل الفائدة المتعاقد عليه وجدول مواعيد السداد ومدة القرض؛
- المعلومات المتعلقة بالمستقبل مثل توقعات الحالة الاقتصادية أو الأرباح التي يتم الحصول عليها من مصدر معلومات خارجي؛
- معدل الفائدة المستقبلي الذي يتم تحديده باستخدام أساليب الاستقراء من معدلات الفائدة الآجلة (بيانات مشتقة).

٦/أ يمكن أن تأتي البيانات من مجموعة واسعة من المصادر، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون البيانات:

- مُعدة داخل المنشأة أو خارجها؛ أو
- قد تم الحصول عليها من نظام داخل دفتري الأستاذ العام والمساعد أو من نظام خارجهما؛ أو
- قابلة للرصد في العقود أو
- قابلة للرصد في الإصدارات التشريعية أو التنظيمية.

اعتبارات التوسع (راجع الفقرة "٣")

٧/أ من أمثلة الفقرات التي تحتوي على إرشادات بشأن الكيفية التي يمكن بها التوسع في تطبيق متطلبات هذا المعيار الفقرات "أ/٢٠" – "أ/٢٢"،"أ/٦٣"، "أ/٦٧"،"أ/٨٤".

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار

عوامل الخطر المتأصل (راجع الفقرة "٤")

٨/أ تُعد عوامل الخطر المتأصل من خصائص الحالات والأحداث التي قد تؤثر على قابلية احتواء تأكيد ما على تحريف، وذلك قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان، ويشرح الملحق الأول بمزيد من التفصيل طبيعة هذه العوامل، والعلاقات المتبادلة فيما بينها، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

٩/أ إضافة إلى عوامل الخطر المتأصل لعدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية، يمكن أن تشتمل عوامل الخطر المتأصل الأخرى، التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند تحديد مخاطر التعريف الهام والمؤثر وتقييمها، على مدى خضوع التقدير المحاسبي أو تأثره بما يلي:

- التغير في طبيعة أو ظروف بنود القوائم المالية ذات الصلة، أو متطلبات إطار التقرير المالي المطبق مما قد تنشأ عنه حاجة إلى إجراء تغييرات في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة لإجراء التقدير المحاسبي.
- قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

خطر الرقابة (راجع الفقرة "٦")

أ/١٠ يتمثل أحد الأمور المهمة التي يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند تقييم خطر الرقابة على مستوى التأكيدات في مدى فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي ينوي مراقب الحسابات الاعتماد عليها ومدى معالجة أدوات الرقابة للمخاطر المتأصلة المقيمة على مستوى التأكيدات، ويدعم تقييم مراقب الحسابات الأدوات الرقابة بأنها مصممة على نحو فعال وأنها قد تم تطبيقها توقعه بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد ما إذا كان سيقوم باختبارها.

نزعة الشك المهني (راجع الفقرة "٨")

أ/١١ الفقرات "أ/٦"،"أ/٩٥"،"أ/٩٦"،"أ/١٣٧"،"أ/١٣٩" هي امثلة للفقرات التي توضح الطرق التي يمكن أن يمارس بها مراقب الحسابات نزعة الشك المهني. وتقدم الفقرة "أ/١٥٢" ارشادات بشأن الطرق التي يمكن بها توثيق ممارسة مراقب الحسابات لنزعة الشك المهني. وتحتوي على أمثلة لفقرات محددة في هذا المعيار يمكن أن يقدم التوثيق بشأنها أدلة على ممارسة نزعة الشك المهني.

مفهوم لفظ "معقولة" (راجع الفقرتين "٩"، "٣٥")

أ/١٢ من بين الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بنظر مراقب الحسابات فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، ما إذا كانت:

- البيانات والافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو في مجالات أنشطة عمل المنشأة؛
- التقديرات المحاسبية تأخذ في الحسبان المعلومات المناسبة التي يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق.

أ/١٣ يُقصد بلفظ "قد تم تطبيقها بالشكل المناسب" المستخدم في الفقرة "٩" أن المتطلبات قد تم تطبيقها بطريقة لا تراعي فقط متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، وإنما تعكس أيضاً الاجتهادات التي تُعد منسقة مع هدف أساس القياس المنصوص عليه في ذلك الإطار.

التعريفات

التقدير المحاسبي (راجع الفقرة "١٢(أ)")

أ/١٤ التقديرات المحاسبية هي مبالغ نقدية قد تكون ذات صلة بفئات معاملات أو ارصدة حسابات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية. وتشمل التقديرات المحاسبية أيضاً المبالغ النقدية المدرجة في الإفصاحات أو المستخدمة لإجراء الاجتهادات بشأن الإثبات أو الإفصاح المتعلق بفئة معاملات أو رصيد حساب.

المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٢(ب)")

أ/١٥ يمكن استخدام المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره مراقب الحسابات لتقييم تقدير محاسبي بشكل مباشر (على سبيل المثال، إنخفاض في القيمة، أو القيمة العادلة لمختلف أنواع الأدوات المالية) أو غير مباشر (على سبيل المثال، مبلغ

سيتم استخدامه كافتراض مهم لإجراء تقدير محاسبي)، وقد يتبع مراقب الحسابات منهجاً مماثلاً عند تحديد مبلغ أو مدى من المبالغ لتقييم بند غير نقدي يتألف من بيانات أو لتقييم افتراض (على سبيل المثال، العمر الإنتاجي المقدر لأصل من الأصول).

عدم تأكد التقدير (راجع الفقرة "١٢(ج)")

أ/١٦ لا تخضع جميع التقديرات المحاسبية لدرجة عالية من عدم تأكد التقدير، فعلى سبيل المثال، قد يكون لبعض بنود القوائم المالية سوق نشطة ومفتوحة تقدم معلومات يمكن الحصول عليها بسهولة ويمكن الاعتماد عليها بشأن الأسعار التي تتم بها عمليات التبادل الفعلية. ومع ذلك فقد يحيط بالتقدير حالة من عدم التأكد حتى وإن كانت طريقة التقييم والبيانات محددة بوضوح فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقييم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرج إجراء تعديل في حال ما إذا كانت الممتلكات مهمة أو خاضعة لقيود فيما يتعلق بقابليتها للتداول. وبالإضافة لذلك، فإن الظروف الاقتصادية العامة السائدة حينذاك، مثل عدم السيولة في سوق معينة، قد تؤثر على حالة عدم تأكد التقدير.

تحيز الإدارة (راجع الفقرة "١٢(د)")

أ/١٧ غالباً ما تدعو أطر التقارير الماليه إلى الحيادية، وبعبارة أخرى إلى التحرر من التحيز. وينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير عدم موضوعية في إجراء التقدير المحاسبي. وتنشأ عن عدم الموضوعية الحاجة إلى الاجتهاد من جانب الإدارة وقابلية وقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانبها (على سبيل المثال، نتيجة الدافع لتحقيق مستهدف ربح أو نسبة رأس مال مرغوبة)، وتزداد قابلية انطواء التقدير المحاسبي على تحيز من جانب الإدارة تبعاً لدرجة عدم الموضوعية عند إجراء التقدير المحاسبي.

ناتج التقدير المحاسبي (راجع الفقرة "١٢(و)")

أ/١٨ لا يترتب على بعض التقديرات المحاسبية بطبيعتها، ناتج يكون ملائماً للأعمال التي ينفذها مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار، فعلى سبيل المثال، قد يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى تصورات خاصة بالمشاركين في السوق في لحظة زمنية معينة، وبالتالي، قد يتغير السعر المحقق عند بيع أصل أو نقل التزام عن التقدير المحاسبي ذي الصلة الذي تم في تاريخ التقرير بسبب تغير تصورات المشاركين في السوق مع مرور الوقت.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها (راجع الفقرة "١٣")

أ/١٩ تتطلب الفقرات "١١" - "٢٤" من معيار المراجعة (٣١٥) أن يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم لأمور معينة عن المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية فيها، وتتعلق المتطلبات الواردة في الفقرة "١٣" من هذا المعيار بشكل أكثر تحديداً بالتقديرات المحاسبية وتعتمد على المتطلبات الأوسع نطاقاً الواردة في معيار المراجعة (٣١٥).

اعتبارات التوسع

أ/٢٠ إن طبيعة إجراءات مراقب الحسابات، وتوقيتها ومداها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية فيها، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد تعتمد بدرجة أو بأخرى على مدى انطباق الأمور الفردية في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة عدد قليل من المعاملات أو الأحداث أو الحالات

الأخرى التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء التقديرات المحاسبية، وقد تكون متطلبات التقارير المالية المطبقة سهلة التطبيق، وقد لا توجد هناك أي عوامل تنظيمية ذات صلة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا تتطلب التقديرات المحاسبية اجتهادات مهمة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية أقل تعقيداً، وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى بدرجة أقل، وقد يكون هناك عدد أقل من أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن إجراءات مراقب الحسابات لتقييم المخاطر من المرجح أن تكون أقل شمولاً وقد تتم بشكل أساسي من خلال توجيه الاستفسارات إلى الإدارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية ومن خلال التتبع البسيط لآلية الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي.

أ/٢١ في المقابل قد تتطلب التقديرات المحاسبية ممارسة اجتهادات مهمة من جانب الإدارة، وقد تكون آلية إجراء التقديرات المحاسبية معقدة وتنطوي على استخدام نماذج معقدة. وقد يكون لدى المنشأة أيضاً نظم معلومات أكثر تطوراً وأدوات رقابة أكثر شمولاً مطبقة على التقديرات المحاسبية، وفي هذه الظروف، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر بحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى بدرجة أعلى، وإذا كان الأمر كذلك، فإن طبيعة أو توقيت إجراءات مراقب الحسابات لتقييم المخاطر من المرجح أن تختلف أو أن تكون أكثر شمولاً مما تكون عليه في الظروف الموضحة في الفقرة "أ/٢٠".

أ/٢٢ قد تكون الاعتبارات الآتية ذات صلة بالمنشآت التي تزاول أعمالاً بسيطة فقط، والتي قد يكون من بينها العديد من المنشآت الصغيرة:

- قد تكون الآليات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية غير معقدة بسبب بساطة انشطة الأعمال أو لأن التقديرات المطلوبة ربما يشوبها عدم تأكد التقدير بدرجة أقل.
- قد يتم إعداد التقديرات المحاسبية من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد، وقد تكون أدوات الرقابة على إعداد التقديرات محدودة، وقد يكون للمدير المالك تأثير كبير على تحديد التقديرات. وقد يلزم أن يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان دور المدير المالك في إجراء التقديرات المحاسبية، عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وأيضاً عند النظر في خطر تحيز الإدارة.

المنشأة وبيئتها

معاملات المنشأة والأحداث والحالات الأخرى (راجع الفقرة "١٣(أ)")

أ/٢٣ قد يكون من بين التغيرات في الظروف التي تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية، أو إدخال تغييرات عليها، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في انواع جديدة من المعاملات؛ أو
- ما إذا كانت شروط المعاملات قد تغيرت؛ أو
- ما إذا كانت هناك أحداث أو حالات جديدة قد وقعت.

متطلبات إطار التقرير المالي المطبق (راجع الفقرة "١٣ (ب)")

أ/٢٤ يوفر التوصل إلى فهم متطلبات إطار التقارير المالية المطبق لمراقب الحسابات اساساً لمناقشة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال في كيفية تطبيق الإدارة لتلك المتطلبات ذات الصلة بالتقدير المحاسبي، وفي قرار مراقب الحسابات فيما إذا كانت هذه المتطلبات قد طُبقت بشكل مناسب، وقد يساعد هذا الفهم مراقب الحسابات أيضاً في اتصاله بالمسئولين عن الحوكمة عندما يرى أن ممارسة محاسبية مهمة، مقبولة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، ليست هي الممارسة الأنسب في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة[٢٣] .

أ/٢٥ عند التوصل إلى هذا الفهم، قد يسعى مراقب الحسابات إلى فهم ما يلي:

- ما إذا كان إطار التقرير المالي المطبق:
  - يفرض ضوابطاً معينة لإثبات التقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها، أو
  - يحدد ضوابطاً معينة تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، عن طريق الإشارة إلى نوايا الإدارة بتنفيذ تصرفات معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام؛ أو
  - يحدد افصاحات مطلوبة أو مقترحة، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بالاجتهادات أو الافتراضات أو المصادر الأخرى لعدم تأكد التقدير فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية؛
- ما إذا كنت التغييرات في إطار التقارير المالية المطبق تتطلب إدخال تغييرات على السياسات المحاسبية للمنشأة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.

العوامل التنظيمية (راجع الفقرة "١٣(ج)")

أ/٢٦ إن التوصل إلى فهم للعوامل التنظيمية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، قد يساعد مراقب الحسابات في التعرف على الأطر التنظيمية المطبقة (على سبيل المثال الأطر التنظيمية المقررة من جهات الإشراف الرقابية في قطاع البنوك أو التأمين) وفي تحديد ما إذا كانت هذه الأطر التنظيمية:

- تتناول شروطاً لإثبات التقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تحدد افصاحات أخرى إضافة إلى متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، أو تقدم إرشادات بشأنها؛ أو
- تشير إلى المجالات التي قد توجد فيها احتمالية لوقوع تحيز من جانب الإدارة في الوفاء بالمتطلبات التنظيمية؛ أو
- تحتوي على متطلبات للأغراض التنظيمية لا تتسق مع متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، وقد تشير إلى مخاطر محتملة للتحريف الهام والمؤثر، فعلى سبيل المثال، قد تسعى بعض السلطات التنظيمية إلى فرض حدود دنيا لمخصصات الخسائر الائتمانية المتوقعة تتجاوز تلك التي يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق.

طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع مراقب الحسابات تضمينها في القوائم المالية (راجع الفقرة "١٣(د)")

أ/٢٧ إن التوصل إلى فهم لطبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها التي يتوقع مراقب الحسابات تضمينها في القوائم المالية للمنشأة يساعد مراقب الحسابات في فهم أساس قياس هذه التقديرات المحاسبية وطبيعة ومدى

---

[٢٣] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٦(أ)"

الإفصاحات التي قد تكون ذات صلة، ويوفر التوصل إلى مثل هذا الفهم لمراقب الحسابات أساساً لمناقشة الإدارة في كيفية إجرائها للتقديرات المحاسبية.

الرقابة الداخلية للمنشأة، ذات الصلة بالمراجعة

طبيعة ومدى المراقبة والحوكمة (راجع الفقرة "١٣ (هـ)")

أ/٢٨ عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥)[٢٤] قد يكون فهم مراقب الحسابات لطبيعة ومدى المراقبة والحوكمة التي تطبقها المنشأة على آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية مهماً للتقييم المطلوب من مراقب الحسابات، حيث إن هذا الفهم يتعلق بما يلي:

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

أ/٢٩ يمكن أن يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم عما إذا كان المسئولين عن الحوكمة؛

- يتمتعون بالمهارات أو المعرفة اللازمة لفهم خصائص طريقة معينة أو نموذج معين لإجراء التقديرات المحاسبية، أو المخاطر المرتبطة بالتقدير المحاسبي، على سبيل المثال، المخاطر المرتبطة بالطريقة أو تقنية المعلومات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية؛ أو
- يتمتعون بالمهارات والمعرفة اللازمة لفهم ما إذا كانت الإدارة قد أجرت التقديرات المحاسبية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛ او
- يُعدون مستقلين عن الإدارة، وتتوفر لديهم المعلومات اللازمة للقيام في الوقت المناسب بتقييم كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية، ويتمتعون بسلطة التحقيق في تصرفات الإدارة عندما تبدو تلك التصرفات غير كافية أو غير مناسبة؛ أو
- يشرفون على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدامها للنماذج؛ أو
- يشرفون على أنشطة المتابعة التي تنفذها الإدارة، وقد يشتمل ذلك على إجراءات إشراف ومراجعة تهدف إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في تصميم أدوات الرقابة المطبقة على التقديرات المحاسبية أو في الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات.

أ/٣٠ قد يكون التوصل إلى فهم لأعمال المراقبة والإشراف التي يضطلع بها المسئولين عن الحوكمة مهماً عندما تكون هناك تقديرات محاسبية:

- تتطلب اجتهادات مهمة من جانب الإدارة لعلاج عدم الموضوعية؛ أو
- تنطوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير؛ أو

[٢٤] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "١٤".

- تنطوي على تعقيد عند إجرائها، على سبيل المثال، بسبب الاستخدام الواسع لتقنية المعلومات أو كبر حجم البيانات أو استخدام مصادر بيانات متعددة أو افتراضات توجد فيما بينها علاقات معقدة؛ أو
- طرأ عليها، أو يُفترض أن يكون قد طرأ عليها، تغيير في الطريقة أو الافتراضات أو البيانات مقارنة بالفترات السابقة؛ أو
- تنطوي على افتراضات مهمة.

استخدام الإدارة للمهارات أو المعرفة المتخصصة، بما في ذلك استعانتها بالخبراء (راجع الفقرة "١٣(و)")

أ/٣١ قد ينظر مراقب الحسابات فيما إذا كانت الظروف الآتية تزيد من احتمالية حاجة الإدارة إلى إشراك خبير [٢٥]

- الطبيعة المتخصصة للأمر الذي يتطلب إجراء تقدير، على سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي على قياس احتياطيات من المواد المعدنية أو الهيدروكربونية في الصناعات الاستخراجية أو تقييم النتيجة المرجحة لتطبيق شروط تعاقدية معقدة.
- الطبيعة المعقدة للنماذج اللازمة لتطبيق المتطلبات ذات الصلة في إطار التقارير المالية المطبق، كما هو الحال في قياسات معينة، مثل قياسات القيمة العادلة من المستوى الثالث[٢٦].
- الطبيعة غير العادية أو غير المتكررة للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يتطلب تقديراً محاسبياً.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع الفقرة "١٣(ز)")

أ/٣٢ إن فهم الكيفية التي تحدد بها آلية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وكيفية معالجتها لها، يمكن أن تساعد مراقب الحسابات عند النظر في التغييرات الطارئة على:

- متطلبات إطار التقارير المالية المطبق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- توفر أو طبيعة مصادر البيانات الملائمة لإجراء التقديرات المحاسبية أو التي يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة؛
- نظم المعلومات في المنشأة أو بيئة تقنية المعلومات فيها؛
- كبار الموظفين.

أ/٣٣ من بين الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند توصله إلى فهم للكيفية التي حددت وعالجت بها الإدارة قابلية التعرض للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، ما إذا كانت الإدارة تقوم بالأمور الآتية، وكيفية قيامها بها:

- ايلاء اهتمام خاص لاختيار أو تطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية التي قد تشير إلى أداء غير متوقع أو غير متسق مقارنة بالأداء السابق أو المتوقع أو مقارنة بالعوامل المعروفة الأخرى.

---

[٢٥] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "٨".
[٢٦] أنظر على سبيل المثال، معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥).

- تحديد الحوافز المالية أو غيرها التي قد تشكل دافعاً للتحيز.
- متابعة الحاجة إلى تغيير الطرق أو الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- إخضاع النماذج المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية لإجراءات المراقبة والمراجعة المناسبة.
- المطالبة بتوثيق المبررات المنطقية للاجتهادات المهمة عند إجراء التقديرات المحاسبية أو المطالبة بإجراء مراجعة مستقلة لهذه الاجتهادات.

نظم المعلومات في المنشأة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (راجع الفقرة "١٣(ح)(١)")

أ/٣٤ فئات المعاملات والأحداث والحالات الواقعة في نطاق الفقرة "١٣(ح)" هي نفس فئات المعاملات والأحداث والحالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات والخاضعة للفقرتين "١٨(أ)، (د)" من معيار المراجعة (٣١٥). وعند التوصل إلى فهم لنظم المعلومات في المنشأة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، فقد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة أو ما إذا كانت ناشئة عن معاملات غير مألوفة أو غير متكررة.
- كيفية معالجة نظم المعلومات لاكتمال التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات، ولاسيما التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

أ/٣٥ قد يحدد مراقب الحسابات خلال المراجعة فئات معاملات أو أحداث أو حالات تنشأ عنها الحاجة إلى إجراء تقديرات محاسبية والإفصاحات المتعلقة بها لكن الإدارة فشلت في التعرف عليها. ويتناول معيار المراجعة (٣١٥) الظروف التي يحدد فيها مراقب الحسابات مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي فشلت الإدارة في التعرف عليها، بما في ذلك تحديد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بآلية المنشأة لتقييم المخاطر.[٢٧]

تحديد الإدارة لطرق التقدير والافتراضات ومصادر البيانات ذات الصلة (راجع الفقرة "١٣(ح)(٢)(أ)")

أ/٣٦ إذا قامت الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كانت الطريقة الجديدة، على سبيل المثال، أنسب، أو كانت هي في حد ذاتها استجابة لتغيرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو استجابة لتغييرات في متطلبات إطار التقارير المالية المطبق أو البيئة التنظيمية، أو ما إذا كانت الإدارة لديها سبب آخر وجيه.

أ/٣٧ إذا لم تقم الإدارة بتغيير طريقة إجراء تقدير محاسبي، فقد تشمل الاعتبارات ذات الصلة ما إذا كان الاستمرار في استخدام الطرق والافتراضات والبيانات السابقة يُعد مناسباً في ضوء البيئة أو الظروف الحالية.

طرق التقدير (راجع الفقرة "١٣(ح)(٢)(أ)(١)")

أ/٣٨ قد يفرض إطار التقارير المالية المطبق الطريقة التي سيتم استخدامها في إجراء تقدير محاسبي، ولكن في العديد من الحالات لا يفرض إطار التقارير المالية المطبق طريقة واحدة، أو إن أساس القياس المطلوب يفرض، أو يسمح باستخدام طرق بديلة.

---

[٢٧] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٢٢".

أ/٣٩ يمكن أن تصمم الإدارة وتطبق أدوات رقابة محددة على النماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية، سواءً كانت نماذج الإدارة ذاتها أو نماذج خارجية. وعندما ينطوي النموذج نفسه على مستوى مرتفع من التعقيد أو عدم الموضوعية، مثل استخدام نموذج لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة أو نموذج لتقدير القيمة العادلة باستخدام مدخلات من المستوى الثالث، فإن أدوات الرقابة التي تعالج هذه الحالة من التعقيد أو عدم الموضوعية ربما يكون من الأرجح تحديدها على أنها ذات صلة بالمراجعة، وفي حالة وجود تعقيد فيما يتعلق بالنماذج، يكون من الأرجح أيضاً أن تكون أدوات الرقابة على سلامة البيانات ذات صلة بالمراجعة، ومن بين العوامل التي قد يكون من المناسب لمراقب الحسابات أخذها في الحسبان عند التوصل إلى فهم للنموذج وأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة ما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لمدى ملاءمة ودقة النموذج؛
- التحقق من صحة النموذج أو إعادة اختباره، بما في ذلك ما إذا كان النموذج يتم التحقق من صحته قبل الاستخدام ويُعاد التحقق من صحته على فترات منتظمة لتحديد ما إذا كان لا يزال صالحاً للقصد من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق من النموذج التي تقوم بها المنشأة تقييم ما يلي:
  - الصحة النظرية للنموذج؛
  - السلامة الرياضية للنموذج؛
  - دقة واكتمال البيانات ومناسبة البيانات والافتراضات المستخدمة في النموذج؛
- كيفية تغيير أو تعديل النموذج في الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في السوق أو غيرها من الحالات وما إذا كانت هناك سياسات مناسبة للرقابة على التغييرات مطبقة على النموذج؛
- ما إذا كانت هناك تعديلات، ويُشار إليها أيضاً بلفظ التعديلات المركبة في صناعات معينة، قد تم إدخالها على مخرجات النموذج وما إذا كانت مثل هذه التعديلات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة وفقاً لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق. وعندما تكون التعديلات غير مناسبة، فقد تكون هذه التعديلات مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة؛
- ما إذا كان النموذج موثقاً بشكل كاف، بما في ذلك توثيق استخداماته المقصودة وتقييداته ومؤشراته القياسية الرئيسية وبياناته وافتراضاته المطلوبة ونتائج أية عملية طُبقت عليه للتحقق من صحته وطبيعة أي تعديلات أُدخلت على مخرجاته وأساس هذه التعديلات.

الافتراضات (راجع الفقرة "١٣(ح)(٢)(أ)(٢)")

أ/٤٠ تشمل الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، على سبيل المثال، ما يلي:

- اساس اختيار الإدارة للافتراض والتوثيق الداعم لهذا الاختيار، وقد يوفر إطار التقارير المالية المطبق ضوابط أو إرشادات ليتم استخدامها عند اختيار الافتراضات.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت الافتراضات ملائمة ومكتملة.
- عند الاقتضاء، كيفية قيام الإدارة بتحديد أن الافتراضات تُعد متسقة مع بعضها، أو مع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو مجالات أنشطة عمل المنشأة، أو مع الأمور الأخرى الواقعة:

- داخل نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر الإنتاجي لأصل من الأصول)، وما إذا كانت الافتراضات متسقة مع خطط عمل المنشأة والبيئة الخارجية؛
- خارج نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال الافتراضات حول معدلات الفائدة أو معدلات الوفيات أو الدعاوى القضائية أو الإجراءات التنظيمية المحتملة).

- متطلبات إطار التقارير المالية المطبق المتعلقة بالإفصاح عن الافتراضات.

أ/٤١ فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن الافتراضات تتباين من حيث مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الممارسة لدعمها، حسب ما يلي:

(أ) تلك التي تعكس ما سيستخدمه المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المعدة للتقرير.

(ب) تلك التي تعكس الاجتهادات الخاصة بالمنشأة بشأن الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، والتي تم وضعها استناداً إلى أفضل البيانات المتاحة في ظل الظروف القائمة.

وفي الواقع العملي، قد لا يكون التفريق بين تقديرات (أ) وتقديرات البند (ب) واضحًا دائمًا ويعتمد التمييز فيما بينها على فهم مصادر البيانات وأساس الاجتهادات الداعمة للافتراض. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من مختلف المشاركين في السوق.

أ/٤٢ يشار إلى الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي على أنها افتراضات مهمة إذا كان وجود تباين معقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل هام ومؤثر على قياس التقدير المحاسبي. ويمكن أن يكون إجراء تحليل الحساسية مفيدًا في توضيح درجة تباين القياس بناءً على افتراض واحد أو أكثر من الافتراضات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي.

الأسواق غير النشطة أو غير السائلة

أ/٤٣ عندما تكون الأسواق غير نشطة أو غير سائلة، فإن فهم مراقب الحسابات لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات قد يشمل التوصل إلى فهم لما إذا كانت الإدارة لديها :

- سياسات مناسبة مُطبقة لتكييف تطبيق الطريقة في ظل هذه الظروف. وقد يشتمل هذا التكييف على إجراء تعديلات في النماذج أو وضع نماذج جديدة تكون مناسبة في ظل الظروف القائمة؛
- المهارات أو المعرفة اللازمة لتكييف أو تطوير نموذج ما، إذا كان ضرورياً بشكل عاجل، بما في ذلك اختيار أسلوب التقييم المناسب في مثل هذه الظروف.
- الموارد اللازمة لتحديد مدى النتائج في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- وسائل تقييم الكيفية التي أثر بها التدهور في أحوال السوق، إن حدث، على عمليات المنشأة وبيئتها ومخاطر الأعمال ذات الصلة وما ترتب على ذلك من آثار على التقديرات المحاسبية للمنشاة، في مثل هذه الظروف؛

- فهم مناسب للكيفية التي يمكن أن تتابين بها بيانات الأسعار التي تم الحصول عليها من مصادر معلومات خارجية معينة، ومدى ملاءمة هذه البيانات، في مثل هذه الظروف.

البيانات (راجع الفقرة "١٣(ح)(٢)(أ)(٣)")

أ/٤٤ تشمل الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية اختيار الإدارة للبيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية ما يلي:

- طبيعة ومصدر البيانات، بما في ذلك المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت البيانات مناسبة.
- دقة البيانات واكتمالها.
- اتساق البيانات المستخدمة مع البيانات المستخدمة في الفترات السابقة.
- مدى تعقد نظم تقنية المعلومات المستخدمة للحصول على البيانات ومعالجتها، بما في ذلك عندما ينطوي ذلك على التعامل مع قدر كبير من البيانات.
- كيفية الحصول على البيانات وإرسالها ومعالجتها وكيفية الحفاظ على سلامتها.

كيفية فهم الإدارة لحالة عدم تأكد التقدير وكيفية معالجتها لها (راجع الفقرتين "١٣(ح)(٢)(ب)" – "١٣(ح)(٢)(ج)")

أ/٤٥ تشمل الأمور التي قد يكون من المناسب لمراقب الحسابات أخذها في الحسبان فيما يتعلق بما إذا كانت الإدارة تفهم درجة عدم تأكد التقدير، وكيفية فهمها لها، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد حددت طُرقاً أو افتراضات مهمة أو مصادر بيانات بديلة تُعد مناسبة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف قامت الإدارة بهذا التحديد.
- ما إذا كانت الإدارة قد أخذت في الحسبان النتائج البديلة عن طريق القيام على سبيل المثال، بإجراء تحليل حساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف أخذت الإدارة في الحسبان هذه النتائج البديلة.

أ/٤٦ قد تحدد متطلبات إطار التقارير المالية المطبق المنهج الخاص باختيار الإدارة للمبلغ المقدر من بين نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وقد تنص أطر التقرير المالي على أن المبلغ المناسب هو مبلغ يتم اختياره بشكل مناسب من بين نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وفي بعض الحالات، قد تشير إلى أن المبلغ الأكثر ملاءمة ربما يكون هو المبلغ الواقع في وسط ذلك النطاق.

أ/٤٧ على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة، يشير معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) [٢٨] إلى أنه في حالة استخدام أساليب تقييم متعددة لقياس القيمة العادلة، فإن النتائج (بعبارة أخرى المؤشرات على القيمة العادلة) يجب تقييمها مع الأخذ في الحسبان معقولية مدى القيم التي تشير إليها تلك النتائج، ويُعد قياس القيمة العادلة هو قياس أفضل نقطة ضمن ذلك المدى تمثل القيمة العادلة في ظل الظروف القائمة. وفي حالات أخرى، قد يحدد إطار التقارير المالية

[٢٨] معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، الفقرة "٦٣".

المطبق استخدام المتوسط الذي ترجحه الاحتمالات لنتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة، أو مبلغ القياس الأرجح أو الأكثر ترجيحاً على الإطلاق.

أ/٤٨ قد يفرض إطار التقارير المالية المطبق إفصاحات أو أهدافاً للإفصاحات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، وقد تختار بعض المنشآت الإفصاح عن معلومات إضافية. وقد تتناول هذه الإفصاحات أو أهداف الإفصاحات، على سبيل المثال، ما يلي:

- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج مطبق وأساس اختياره.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لتحديد التقديرات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - الافتراضات المعدة داخلياً؛ أو
  - البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- تأثير أي تغييرات على طريقة التقدير عن الفترة السابقة.
- مصادر عدم تأكد التقدير.
- معلومات القيمة العادلة.
- معلومات عن تحليلات الحساسية، مستنبطة من النماذج المالية، وتدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.

أ/٤٩ في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقارير المالية المطبق إفصاحات محددة بشأن عدم تأكد التقدير، على سبيل المثال:

- الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بالافتراضات الموضوعة بشأن المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم تأكد التقدير التي ينشأ عنها ارتفاع في احتمالية أو حجم التعديلات الهامة والمؤثرة على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة. وقد يتم وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير" أو التقديرات المحاسبية المهمة. وقد تتعلق تلك الإفصاحات بالتقديرات المحاسبية التي تتطلب الاجتهادات الأكثر صعوبة أو عدم موضوعية أو الأكثر تعقيداً من جانب الإدارة، وقد يزيد خضوع هذه الاجتهادات لحالة عدم الموضوعية أو قد تكون أكثر تعقيداً، مما يترتب عليه زيادة احتمالية إدخال تعديل هام ومؤثر على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات تبعاً لعدد بنود البيانات والافتراضات المؤثرة على الحل المستقبلي المحتمل لحالة عدم تأكد التقدير. ومن بين المعلومات التي قد يتم الإفصاح عنها:
  - طبيعة الافتراض أو المصادر الأخرى لحالة عدم تأكد التقدير؛
  - حساسية المبالغ الدفترية للطرق والافتراضات المستخدمة، بما في ذلك أسباب الحساسية؛
  - الحل المتوقع لحالة عدم التأكد ومدى النواتج المحتملة بدرجة معقولة فيما يتعلق بالمبالغ الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛

- تفسير للتغييرات التي تم إجراؤها على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، إذا ظلت حالة عدم التأكد دون حل.

- الإفصاح عن مدى النتائج المحتملة والافتراضات المستخدمة في تحديد المدى.
- الإفصاح عن معلومات محددة، مثل:
  - المعلومات التي تتعلق بما تمثله التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من أهمية للمركز المالي للمنشأة وادائها:
  - الإفصاحات التي تتعلق بعدم نشاط السوق أو عدم سيولته.
- إفصاحات نوعية مثل التعرض للخطر وكيفية نشأته، وأهداف المنشأة، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر، والطرق المستخدمة لقياس الخطر، وأي تغييرات عن الفترة السابقة في هذه المفاهيم النوعية.
- إفصاحات كمية مثل مدى تعرض المنشأة للخطر، استناداً إلى المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشاة، بما في ذلك خطر الائتمان وخطر السيولة وخطر السوق.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة والمطبقة على آلية المنشأة لإجراء التقديرات المحاسبية (راجع الفقرة "١٣(١)")

أ/٥٠ إن حكم مراقب الحسابات عند تحديد أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وبالتالي الحاجة إلى تقييم تصميم تلك الأدوات وتحديد ما إذا كانت. قد تم تطبيقها، يتعلق بالية الإدارة الموضحة في الفقرة "١٣(ح)(٢)". وقد لا يعدد مراقب الحسابات أنشطة رقابة ذات صلة فيما يتعلق بجميع العناصر الواردة في الفقرة "١٣(ح)(٢)، وذلك بناء على مدى التعقيد المرتبط بالتقدير المحاسبي.

أ/٥١ في إطار التوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان:

- كيفية تحديد الإدارة لمناسبة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة مصدر معلومات خارجي أو بيانات من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.
- استعراض التقديرات المحاسبية بما في ذلك الافتراضات أو البيانات المستخدمة في وضعها، واعتمادها من المستويات الإدارية المناسبة ومن المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال.
- الفصل في الواجبات بين المسؤولين عن إجراء التقديرات المحاسبية ومن يُلزمون المنشأة بالمعاملات المتعلقة بها، بما في ذلك ما إذا كان تحديد المسؤوليات يأخذ في الحسبان بشكل مناسب طبيعة المنشأة وما تقدمه من منتجات أو خدمات، فعلى سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبرى، قد يتألف الفصل الملائم في الواجبات من إنشاء قسم مستقل مسؤول عن تقدير أسعار القيم العادلة والتحقق من صحتها للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة وتزويد هذا القسم بأفراد لا تكون أجورهم مرتبطة بمثل هذه المنتجات.
- فاعلية تصميم أنشطة الرقابة. بصفة عامة، قد تواجه الإدارة صعوبة في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير بطريقة تمنع، أو تكتشف وتصحح، على نحو فعال، التحريفات الهامة والمؤثرة أكبر مما تواجهه في تصميم أدوات الرقابة التي تعالج التعقيد. وقد يلزم أن تحتوي أدوات الرقابة التي تعالج عدم الموضوعية أو عدم تأكد التقدير على المزيد من العناصر اليدوية، التي قد تكون أقل في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها او تجاوزها بشكل أكثر سهولة من جانب

الإدارة، وقد تتباين درجة فاعلية تصميم أدوات الرقابة التي تعالج حالة التعقيد بناءً على سبب التعقيد وطبيعته، فعلى سبيل المثال، قد يكون من الأيسر تصميم أدوات رقابة أكثر فاعلية فيما يتعلق بإحدى الطرق المستخدمة بشكل روتيني أو المطبقة على سلامة البيانات.

أ/٥٢ عندما تستخدم الإدارة تقنية المعلومات بشكل مكثف في إجراء تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وأدوات الرقابة على التطبيقات، وقد تعالج مثل هذه الأدوات مخاطر تتعلق بما يلي:

- ما إذا كانت نظم تقنية المعلومات لديها القدرة على معالجة قدر كبير من البيانات ومُهيأة على نحو مناسب للقيام بذلك؛
- العمليات الحسابية المعقدة في تطبيق طريقة التقدير. وعندما يتطلب الأمر استخدام نُظم متنوعة لمعالجة المعاملات المعقدة، تتم عندئذ عمليات مطابقة منتظمة بين النظم، ولاسيما عندما لا يكون هناك تواصل آلي بين هذه النظم أو عندما يكون من المحتمل أن تخضع لتدخل يدوي؛
- ما إذا كان تصميم النماذج ومعايرتها يتم تقييمه بشكل دوري.
- اكتمال البيانات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ودقة استخراجها من سجلات المنشأة أو من مصادر المعلومات الخارجية؛
- البيانات، بما في ذلك اكتمال البيانات ودقة تدفقها خلال تعلم المعلومات في المنشأة، ومناسبة أي تعديل على البيانات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، والحفاظ على سلامة البيانات وأمنها.
- المخاطر المرتبطة بمعالجة البيانات أو تسجيلها، عند استخدام مصادر معلومات خارجية؛
- ما إذا كانت الإدارة لديها أدوات رقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره وحفظه من أجل الحفاظ على مسار تتبعي قوي للإصدارات المعتمدة من النماذج ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛
- ما إذا كانت هناك أدوات رقابة مناسبة مطبقة على نقل المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية إلى دفتر الاستاذ العام، بما في ذلك أدوات رقابة مناسبة على قيود اليومية.

أ/٥٣ في بعض القطاعات، مثل البنوك أو التأمين، قد يُستخدم لفظ الحوكمة لوصف الأنشطة المطبقة في بيئة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة والمكونات الأخرى في الرقابة الداخلية، كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥)[٢٩].

أ/٥٤ بالنسبة للمنشآت التي تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن عمل هذه الوظيفة قد يكون مفيداً جداً لمراقب الحسابات في التوصل إلى فهم لما يلي:

- طبيعة ومدى استخدام الإدارة للتقديرات المحاسبية؛
- تصميم وتطبيق انشطة الرقابة التي تواجه المخاطر المرتبطة بالبيانات والافتراضات والنماذج المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية؛
- الجوانب الخاصة بنظم المعلومات في المنشأة التي تولد البيانات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية؛
- كيفية تحديد المخاطر الجديدة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتقييمها وإدارتها.

---

[٢٩] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٢١".

استعراض ناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو استعراض إعادة تقديرها (راجع الفقرة "١٤")

أ/٥٥ يساعد إجراء استعراض لناتج التقديرات المحاسبية السابقة أو استعراض لإعادة تقديرها (الاستعراض بأثر رجعي) في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها عندما يكون للتقديرات المحاسبية السابقة ناتج من خلال نقل أو تحقق أصل أو التزام في الفترة الحالية، أو عندما يُعاد تقديرها لغرض الفترة الحالية. ومن خلال إجراء استعراض بأثر رجعي، يمكن أن يحصل مراقب الحسابات على ما يلي:

- معلومات عن مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة، ويمكن أن يحصل مراقب الحسابات من هذه المعلومات على أدلة مراجعة عن الفاعلية المحتملة لآلية الإدارة في الفترة الحالية.
- أدلة مراجعة عن أمور، مثل أسباب التغييرات التي قد يتطلب الأمر الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- معلومات عن حالة التعقيد أو عدم تأكد التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
- معلومات عن قابلية تعرض التقديرات المحاسبية لتحيز محتمل من جانب الإدارة، أو معلومات يمكن أن تكون مؤشراً على وجود هذا التحيز. وتساعد نزعة الشك المهني لمراقب الحسابات في التعرف على مثل هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

أ/٥٦ قد يوفر الاستعراض بأثر رجعي أدلة مراجعة تدعم تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر في الفترة الحالية، وتقييمها، ويمكن تطبيق مثل هذا الاستعراض الذي يتم بأثر رجعي على التقديرات المحاسبية التي أجريت للقوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة، أو يمكن تطبيقه على فترات عديدة أو على فترة أقصر (مثل نصف سنة أو ربع سنة). وفي بعض الحالات، قد يكون من المناسب إجراء استعراض بأثر رجعي لفترات عديدة وذلك عندما يتم التوصل إلى ناتج أحد التقديرات المحاسبية على مدار فترة أطول.

أ/٥٧ يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) إجراء استعراض بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة.[٣٠] ومن الناحية العملية، فقد يتم استعراض التقديرات المحاسبية السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالتزامن مع الاستعراض الذي يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠).

أ/٥٨ بناءً على التقييم السابق الذي أجراه مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري إجراء استعراض أكثر تفصيلاً بأثر رجعي، على سبيل المثال، إذا تم تقييم الخطر المتأصل على أنه خطر مرتفع لواحد أو أكثر من مخاطر التحريف الهام والمؤثر. وفي إطار الاستعراض التفصيلي الذي يتم بأثر رجعي، قد يولي مراقب الحسابات اهتماماً خاصاً، إن أمكن من الناحية العملية، لتأثير البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية السابقة، ومن ناحية أخرى، وعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الناشئة عن تسجيل معاملات روتينية ومتكررة، قد يرى مراقب الحسابات أن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر هو أمر كاف لأغراض الاستعراض.

أ/٥٩ تبعاً للظروف القائمة في تاريخ القياس، فإن الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى يتناول تصورات حول القيمة في لحظة زمنية معينة، والتي قد تتغير بشكل كبير وسريع تبعاً لتغير البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ولذلك قد يركز مراقب الحسابات في عملية الاستعراض على الحصول على المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، فعلى سبيل المثال، وفي بعض الحالات قد لا يكون

---

[٣٠] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٣٢(ب)(٢)".

من المرجح أن يؤدي التوصل إلى فهم للتغييرات في افتراضات المشاركين في السوق التي أثرت على ناتج التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في فترة سابقة، إلى توفير أدلة مراجعة ملائمة، وفي هذه الحالة يمكن الحصول على أدلة المراجعة عن طريق فهم نتائج الافتراضات (مثل توقعات التدفقات النقدية) وفهم مدى فاعلية آلية التقدير السابقة الخاصة بالإدارة التي تدعم تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر في الفترة السابقة وتقييمها.

أ/٦٠ إن وجود اختلاف بين ناتج التقدير المحاسبي والمبلغ المثبت في القوائم المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة تحريفاً في القوائم المالية للفترة السابقة. إلا أن مثل هذا الاختلاف قد يمثل تحريفاً، على سبيل المثال، إذا كان الاختلاف ناشئاً عن معلومات كانت متاحة للإدارة عندما تم الانتهاء من إعداد القوائم المالية للفترة السابقة، أو معلومات يمكن بشكل معقول توقع أنها قد تم الحصول عليها وأخذها في الحسبان في سياق إطار التقارير المالية المطبق[٣١]. وقد يدعو مثل هذا الاختلاف إلى إثارة الشكوك حول آلية الإدارة لأخذ المعلومات في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي، ونتيجة لذلك، قد يقوم مراقب الحسابات بإعادة تقييم خطر الرقابة وقد يقرر أنه من الضروري الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً حول الأمر. وتحتوي العديد من أطر التقارير المالية على إرشادات بشأن التمييز بين التغييرات التي حدثت في التقديرات المحاسبية والتي تشكل تحريفات والتغييرات التي لا تُعد كذلك، والمعالجة المحاسبية المطلوب اتباعها في كل حالة.

المهارات أو المعرفة المتخصصة (راجع الفقرة "١٥")

أ/٦١ من بين الأمور التي قد تؤثر على تحديد مراقب الحسابات لما إذا كان فريق مهمة المراجعة بحاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال ما يلي[٣٢]:

- طبيعة التقديرات المحاسبية لعمل أو صناعة معينة (على سبيل المثال الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقّدة، التزامات عقود التامين).
- درجة عدم تأكد التقدير.
- مدى تعقيد الطريقة أو النموذج المستخدم.
- مدى تعقيد متطلبات إطار التقارير المالية المطبق ذي الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات أو ممارسات مختلفة أو مجالات يوجد فيها أوجه عدم اتساق في كيفية إجراء التقديرات المحاسبية.
- الإجراءات التي ينوي مراقب الحسابات القيام بها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة.
- الحاجة إلى ممارسة الاجتهاد بشأن امور غير محددة بموجب إطار التقارير المالية المطبق.
- درجة الاجتهاد المطلوبة لاختيار البيانات والافتراضات.
- تعقيد تقنية المعلومات ومدى استخدام المنشأة لها في إجراء التقديرات المحاسبية.

ويمكن أن تتباين طبيعة إشراك الأفراد الذين يتمتعون بمهارات ومعرفة متخصصة، وكذلك توقيت هذا الإشراك ومداه، على مدار عملية المراجعة.

---

[٣١] معيار المراجعة رقم (٥٦٠)، الفقرة "١٤".
[٣٢] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرة "١٤"، ومعيار المراجعة رقم (٣٠٠)، الفقرة "٨ (هـ)".

أ/٦٢ قد لا يملك مراقب الحسابات المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة عندما يكون الأمر المعني في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو المراجعة (على سبيل المثال، مهارات التقييم) وربما يحتاج إلى الاستعانة بأحد الخبراء[٣٣].

أ/٦٣ لا يتطلب العديد من التقديرات المحاسبية استخدام مهارات أو معرفة متخصصة، فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة لإجراء احتساب بسيط لتقادم المخزون، ولكن من المرجح أن يخلص مراقب الحسابات إلى ضرورة استخدام مهارات أو معرفة متخصصة، على سبيل المثال، لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة لمؤسسة مصرفية أو التزامات عقود التأمين لمنشأة تأمينية.

تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها (راجع الفقرتين "٤"، "١٦").

أ/٦٤ يُعد تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية أمراً مهماً لجميع التقديرات المحاسبية، ولا يقتصر ذلك على التقديرات المثبتة في القوائم المالية، وإنما يمتد أيضاً إلى التقديرات المدرجة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

أ/٦٥ تنص الفقرة "أ/٤٢" من معيار المراجعة (٢٠٠) على أن المعايير المصرية للمراجعة لا تشير عادة إلى الخطر المتأصل وخطر الرقابة بشكل منفصل، لكن هذا المعيار يتطلب إجراء تقييم منفصل للخطر المتأصل وخطر الرقابة من أجل توفير أساس لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، بما في ذلك المخاطر المهمة، على مستوى التأكيدات للتقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)[٣٤].

أ/٦٦ عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييم الخطر المتأصل، فإن مراقب الحسابات مطالب بأن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى، أو درجة تأثره بهذه الأمور، ويمكن أيضاً لمراقب الحسابات من خلال نظره في عوامل الخطر المتأصل أن يحصل على معلومات ليتم استخدامها في تحديد:

- الدرجة التي تم تقييم الخطر المتأصل بها على نطاق الخطر المتأصل؛
- اسباب التقييم لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات، وإجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات وفقاً للفقرة "١٨" استجابة لتلك الأسباب.

ويحتوي الملحق الأول على شرح أكثر تفصيلاً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر المتأصل.

أ/٦٧ قد تكون أسباب تقييم مراقب الحسابات للخطر المتأصل على مستوى التأكيدات ناتجة عن واحد أو أكثر من عوامل الخطر المتأصل المتمثلة في عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى، فعلى سبيل المثال:

(أ) من المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة معقدة لأنه لا يمكن رصد هذه الخسائر بشكل مباشر وقد تتطلب استخدام نموذج معقد. وقد يستخدم النموذج مجموعة معقدة من البيانات التاريخية والافتراضات المتعلقة بالتطورات المستقبلية في مجموعة متنوعة من السيناريوهات الخاصة بالمنشأة والتي قد يكون من الصعب التنبؤ بها. ومن المرجح أن تكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة خاضعة

[٣٣] معيار المراجعة رقم (٦٢٠).
[٣٤] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٧(ب)".

ايضـاً لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير ومسـتوى كبير من عدم الموضـوعية في إجراء الاجتهادات المتعلقة بالأحداث أو الحالات المستقبلية. وتنطبق اعتبارات مماثلة أيضاً على التزامات عقود التامين.

(ب) قد يتطلب إجراء تقدير محاسـبي للمخزون الراكد وبطئ الحركة في منشـأة تمتلك مجموعة كبيرة من مختلف انواع المخزون نُظمًا وآليات معقدة، لكنه قد ينطوي على قدر منخفض من عدم الموضـوعية وقد تكون درجة عدم تأكد التقدير منخفضة، وذلك بناءً على طبيعة المخزون.

(ج) قد توجد تقديرات محاسـبية أخرى غير معقدة في إجرائها لكنها قد تنطوي على درجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير وقد تتطلب أحكاماً واجتهادات مهمة، ومثال ذلك إجراء تقدير محاسبي يتطلب اجتهاداً واحداً بالغ الأهمية بشأن التزام يتوقف مبلغه على نتيجة دعوى قضائية.

أ/٦٨ قد تتباين مدى صلة وأهمية عوامل الخطر المتأصل من تقدير لآخر. وبالتالي، قد تؤثر عوامل الخطر المتأصل، سواء منفردة أو مجتمعة، على التقديرات المحاسبية البسيطة بدرجة أقل وقد يحدد مراقب الحسابات مخاطر أقل أو قد يقيم الخطر المتأصل عند الحد الأدنى لنطاق الخطر المتأصل.

أ/٦٩ وعلى النقيض، قد تؤثر عوامل الخطر المتأصل، سواء منفردة أو مجتمعة على التقديرات المحاسبية المعقدة بدرجة أكبر، وقد تقود مراقب الحسابات إلى تقييم الخطر المتأصل عند الحد الأعلى لنطاق الخطر المتأصل، وبالنسبة لهذه التقديرات المحاسـبية، يكون من المرجح أن تؤثر طريقة نظر مراقب الحسـابات لتأثيرات عوامل الخطر المتأصـل تأثيراً مباشـراً على عدد وطبيعة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المحددة وتقييم هذه المخاطر، وفي نهاية المطاف، على درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة اسـتجابة للمخاطر المقيمة. وقد يكون تطبيق المراقب لنزعة الشك المهني مهماً أيضاً بصفة خاصة فيما يتعلق بهذه التقديرات المحاسبية.

أ/٧٠ قد توفر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية معلومات إضـافية ذات صـلة بتقييم مراقب الحسـابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مسـتوى التأكيدات. فعلى سـبيل المثال، قد يصـبح ناتج أحد التقديرات المحاسـبية معروفاً أثناء المراجعة، وفي مثل هذه الحالات قد يقوم مراقب الحسـابات بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مسـتوى التأكيدات أو إعادة النظر في تقييمها [٣٥]. بغض النظر عن درجة خضـوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضـوعية أو عوامل الخطر المتأصـل الأخرى، أو درجة تأثره بهذه الأمور، وقد تؤثر الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية أيضاً على اختيار مراقب الحسابات لمنهج اختبار التقدير المحاسبي وفقاً للفقرة "١٨". فعلى سبيل المثال، بالنسبة لاستحقاق علاوات بسيطة اعتماداً على نسبة مئوية واضحة من الأجور لموظفين محددين، قد يخلص مراقب الحسـابات إلى وجود درجة منخفضـة نسـبياً من التعقيد أو عدم الموضـوعية في إجراء التقدير المحاسبي، وبالتالي قد يقيم الخطر المتأصل على مستوى التأكيدات عند الحد الأدنى لنطاق الخطر المتأصل. وقد يوفر دفع العلاوات بعد نهاية الفترة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسـبة بشـأن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات.

أ/٧١ يمكن أن يتم تقييم مراقب الحسـابات لخطر الرقابة بطرق مختلفة بناء على أسـاليب أو منهجيات المراجعة المفضـلة، ويمكن التعبير عن تقييم خطر الرقابة باسـتخدام فئات نوعية (على سـبيل المثال، تقييم خطر الرقابة بأنه مرتفع، متوسط، منخفض) أو من حيث توقع مراقب الحسابات لمدى فاعلية أدوات الرقابة في مواجهة الخطر المحدد، وبعبارة أخرى الاعتماد المقرر على الفاعلية التشـغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سـبيل المثال، في حالة تقييم خطر الرقابة بأنه

[٣٥] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٣٧".

مرتفع، يتوقع مراقب الحسابات عدم الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفي حالة تقييم خطر الرقابة بأقل من مرتفع، يتوقع مراقب الحسابات أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

عدم تأكد التقدير (راجع الفقرة "١٦ (أ)")

أ/٧٢ مع الأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، يمكن أن ينظر مراقب الحسابات فيما يلي:

- ما إذا كان إطار التقارير المالية المطبق يتطلب:
  - استخدام طريقة ما لإجراء التقدير المحاسبي الذي ينطوي بطبيعته على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقرير المالي استخدام مدخلات غير قابلة للتحديد.
  - استخدام افتراضات تنطوي بطبيعتها على مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، مثل الافتراضات التي لها أمد تنبؤ طويل، أو الافتراضات التي تستند إلى بيانات غير قابلة للتحديد وبالتالي يصعب على الإدارة إعدادها، أو استخدام افتراضات متنوعة غير مرتبطة ببعضها.
  - إفصاحات عن عدم تأكد التقدير.
- بيئة العمل. فقد تكون المنشأة تعمل في سوق يشهد تقلباً أو اضطراباً محتملاً (على سبيل المثال، بسبب التحركات الكبيرة في سعر العملة أو بسبب الأسواق غير النشطة) وقد يعتمد التقدير المحاسبي بسبب ذلك على بيانات غير قابلة للتحديد بسهولة.
- ما إذا كان من المحتمل (أو من الممكن عملياً، طالما كان ذلك مسموحاً به بموجب إطار التقارير المالية المطبق) للإدارة:
  - أن تصل إلى توقع دقيق ويمكن الاعتماد عليه بشأن التحقق المستقبلي لمعاملة تمت في الماضي (على سبيل المثال، المبلغ الذي سيتم دفعه بموجب حكم تعاقدي مشروط) او بشأن حدوث أو أثر أحداث أو حالات مستقبلية (على سبيل المثال، مبلغ خسارة ائتمانية مستقبلية أو المبلغ الذي سيتم تسوية مطالبة تأمينية به في وقت التسوية)؛ أو
  - أن تحصل على معلومات دقيقة ومكتملة عن حالة راهنة (على سبيل المثال، معلومات عن خصائص التقييم التي يمكن أن تعكس وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القوائم المالية، لوضع تقدير للقيمة العادلة).

أ/٧٣ لا يُعد حجم المبلغ المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية لتقدير محاسبي، في حد ذاته، مؤشراً على قابلية تعرضه للتحريف لأن التقدير المحاسبي قد يكون على سبيل المثال، قد جرى تخفيضه.

أ/٧٤ في بعض الظروف، قد يكون عدم تأكد التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا يمكن إجراء تقدير محاسبي معقول. وقد يمنع إطار التقارير المالية المطبق إثبات البند في القوائم المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة، وفي مثل هذه الحالات قد تكون هناك مخاطر تحريف هام ومؤثر لا ترتبط فقط بما إذا كان ينبغي إثبات التقدير المحاسبي، أو ما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، وإنما أيضاً بمدى معقولية الإفصاح. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار التقارير المالية المطبق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم تأكد التقدير المصاحب لها (انظر الفقرات "أ/١١٢" – "أ/١١٣"، "أ/١٤٣" – "أ/١٤٤").

أ/٧٥ في بعض الحالات، قد يثير عدم تأكد التقدير المتعلق بتقدير محاسبي شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويحدد معيار المراجعة (٥٧٠) متطلبات ويقدم إرشادات في مثل هذه الظروف.

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

أ/٧٦ عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر مراقب الحسابات فيما يلي:

- حاجة الإدارة إلى المهارات أو المعرفة المتخصصة مما قد يشير إلى أن الطريقة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي معقدة بطبيعتها ومن ثم قد يكون التقدير المحاسبي معرضاً بدرجة أكبر للتحريف الهام والمؤثر. وقد ترتفع قابلية التعرض للتحريف الهام والمؤثر عندما تكون الإدارة قد قامت بوضع النموذج داخلياً مع تمتعها بخبرة قليلة نسبياً في القيام بذلك، أو عندما تستخدم نموذجاً يطبق طريقة غير مستقرة أو غير شائعة الاستخدام في صناعة أو بيئة معينة.
- طبيعة أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقارير المالية المطبق، التي قد تؤدي إلى ضرورة استخدام نموذج معقد يتطلب الاستعانة بمصادر متعددة للحصول على البيانات أو الافتراضات التاريخية أو المستشرفة للمستقبل، مع تعدد العلاقات المتبادلة فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقدير مخصص خسارة ائتمانية متوقعة اجتهادات بشأن المبالغ الائتمانية المسددة في المستقبل والتدفقات النقدية الأخرى، بناءً على النظر في بيانات التجارب التاريخية وتطبيق الافتراضات المتعلقة بالمستقبل. وبالمثل، قد يتطلب تقييم أحد التزامات عقود التأمين اجتهادات بشأن مدفوعات عقود التأمين المستقبلية التي يتم توقعها بناءً على التجارب السابقة والاتجاهات الحالية والمستقبلية المفترضة.

درجة تأثير التعقيد على اختيار الطريقة وتطبيقها

أ/٧٧ عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي وتطبيقها، قد ينظر المراقب فيما يلي:

- تعقيد الآلية المستخدمة لاستخراج البيانات، مع الأخذ في الحسبان مدى ملاءمة مصدر البيانات وإمكانية الاعتماد عليه، وقد تكون البيانات المتحصل عليها من مصادر معينة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها من بيانات أخرى. وأيضاً لأسباب السرية أو حقوق الملكية، لن تفصح بعض مصادر المعلومات الخارجية (أو لن تفصح بشكل كامل) عن المعلومات التي قد تكون ذات صلة بالنظر في إمكانية الاعتماد على البيانات التي تقدمها، مثل مصادر البيانات الأساسية التي استخدمتها أو كيفية جمعها ومعالجتها.
- التعقيد المتأصل للحفاظ على سلامة البيانات. فعندما يوجد هناك قدر كبير من البيانات ومصادر بيانات متعددة، فقد يوجد تعقيد ملازم للحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة لإجراء تقدير محاسبي.
- الحاجة إلى تفسير الشروط التعاقدية المعقدة. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تحديد التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة الناتجة عن خصومات تجارية لموردين أو عملاء على شروط تعاقدية معقدة للغاية تتطلب خبرة أو كفاءة خاصة لفهمها أو تفسيرها.

درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها

أ/٧٨ عند الأخذ في الحسبان درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار الطريقة أو الافتراضات أو البيانات وتطبيقها، قد ينظر مراقب الحسابات فيما يلي:

- درجة عدم تحديد إطار التقارير المالية المطبق لمناهج التقييم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير.
- عدم التأكد بشأن المبلغ أو التوقيت بما في ذلك طول فترة التنبؤ. يُعد المبلغ والتوقيت مصدراً لعدم التأكد المتأصل للتقدير، وتنشأ عنهما الحاجة إلى اجتهاد الإدارة في اختيار المبلغ المقدر، مما يخلق بدوره فرصة لتحيز الإدارة، فعلى سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي الذي يحتوي على افتراضات متعلقة باللمستقبل على درجة مرتفعة من عدم الموضوعية التي قد تكون عرضة لتحيز الإدارة.

عوامل الخطر المتأصل الأخرى (راجع الفقرة "١٦(ب)")

أ/٧٩ تؤثر درجة عدم الموضوعية المرتبطة بالتقدير المحاسبي على قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الغش من جانب الإدارة، فعلى سبيل المثال عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، يُرجح عندئذ أن تزيد قابلية تعرض التقدير المحاسبي للتحريف بسبب التحيز أو الفش من جانب الإدارة وقد يؤدي ذلك إلى مجموعة واسعة من نتائج القياس المحتملة، وقد تختار الإدارة من بين ذلك المدى مبلغاً غير مناسب في ظل الظروف القائمة أو متأثراً على نحو غير مناسب بتحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة، وبالتالي يعد مبلغاً محرفاً، وفيما يتعلق بعمليات المراجعة المستمرة، فإن المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، المتعرف عليها خلال المراجعة في الفترات السابقة، قد تؤثر على التخطيط وعلى إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية.

المخاطر المهمة (راجع الفقرة "١٧")

أ/٨٠ إن تقييم مراقب الحسابات للخطر المتأصل، الذي يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لحالة عدم تأكد التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو عوامل الخطر المتأصل الأخرى أو درجة تأثره بهذه الأمور، يساعده في تحديد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الهام والمؤثر المحددة والمقيمة يُعد خطراً مهماً.

إجراءات مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة

إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بمراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٨")

أ/٨١ عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، قد يستخدم مراقب الحسابات أياً من مناهج الاختبار الثلاثة (منفردة أو مجتمعة) المذكورة في الفقرة "١٨". فعلى سبيل المثال عند استخدام افتراضات عديدة لإجراء تقدير محاسبي، قد يقرر مراقب الحسابات استخدام منهج اختبار مختلف لكل افتراض يتم اختياره.

الحصول على أدلة مراجعة ملائمة سواءً كانت مؤيدة أو مناقضة

أ/٨٢ تشمل أدلة المراجعة المعلومات التي تدعم وتؤيد تأكيدات الإدارة، وأي معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.[٣٦] وقد يستلزم الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن مراقب الحسابات لا يُعد مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة.

أ/٨٣ يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم مراقب الحسابات للخطر[٣٧]. ولذلك، قد يكون النظر في طبيعة أدلة المراجعة أو حجمها أكثر أهمية عندما تكون المخاطر المتأصلة فيما يتعلق بتقدير محاسبي مُقيم عند الحد الأعلى لنطاق الخطر المتأصل.

---

[٣٦] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "أ/١".
[٣٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرتان "٧(ب)" و"أ/١٩".

اعتبارات التوسع

أ/٨٤ تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية وتوقيتها ومداها بأمور منها على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة التي تؤثر في درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة وفي المنهج الذي يختاره مراقب الحسابات لمراجعة التقدير المحاسبي، فعلى سبيل المثال، قد تكون مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة فيما يتعلق بإقرارات الوجود أو التقييم أقل لاستحقاق واضح من العلاوات التي تُدفع للموظفين بعد نهاية الفترة بفترة وجيزة، وفي هذا الوضع، قد يكون من العملي بدرجة أكبر لمراقب الحسابات أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تقييم الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات، وليس من خلال مناهج الاختبار الأخرى.
- أسباب مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة.

عندما ينوي مراقب الحسابات الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة (راجع الفقرة "١٩")

أ/٨٥ قد يكون اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة مناسباً عندما يتم تقييم الخطر المتأصل على أنه خطر مرتفع في نطاق الخطر المتأصل، بما في ذلك التقييم للمخاطر المهمة. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون التقدير المحاسبي خاضعاً لدرجة مرتفعة من التعقيد أو متأثراً بها، وعندما يكون التقدير المحاسبي متأثراً بدرجة مرتفعة من عدم الموضوعية، وبالتالي يتطلب اجتهاداً مهماً من جانب الإدارة، فإن التقييدات الملازمة في فاعلية تصميم أدوات الرقابة قد تجعل مراقب الحسابات يركز على الإجراءات الأساس أكثر من اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ/٨٦ عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان عوامل مثل:

- طبيعة المعاملات ومدى تكرارها وحجمها؛
- فاعلية تصميم أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مسممة بشكل مناسب للاستجابة للخطر المتأصل المقيم، وقوة الحوكمة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نظم المعلومات لدعم المعاملات؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور المحددة في الرقابة الداخلية؛
- طبيعة المخاطر التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الاجتهاد مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة؛
- معدل تنفيذ أنشطة الرقابة؛
- الأدلة على تنفيذ انشطة الرقابة.

الإجراءات الأساسية لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ/٨٧ في بعض القطاعات، مثل قطاع الخدمات المالية تستخدم الإدارة بكثافة تقنية المعلومات لمزاولة الأعمال. ولذلك، ربما تزيد احتمالية وجود مخاطر تتعلق بتقديرات محاسبية معينة لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ/٨٨ من بين الظروف التي قد توجد فيها مخاطر لا تستطيع أن توفر لها الإجراءات الأساسية بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات ما يلي

- عندما تكون أدوات الرقابة ضرورية للتخفيف من أثر المخاطر المتعلقة بإنشاء أو تسجيل أو معالجة أو التقرير عن المعلومات المتحصل عليها من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد.
- عندما تكون المعلومات الداعمة لتأكيد واحد أو أكثر قد تم إنشاؤها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني. ومن المرجح أن يكون هذا هو الحال عندما يوجد قدر كبير من المعاملات أو البيانات، أو عند استخدام نموذج معقد، مما يتطلب استخدام واسع لتقنية المعلومات لضمان دقة المعلومات واكتمالها، وقد تحتاج مؤسسة مالية أو منشأة مرافق عامة إلى تحديد معقد للخسائر الائتمانية المتوقعة، فعلى سبيل المثال في حالة منشأة المرافق العامة، قد تتألف البيانات المستخدمة في تحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة من العديد من الأرصدة الصغيرة الناتجة عن قدر كبير من المعاملات، وفي هذه الظروف، قد يخلص مراقب الحسابات إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون اختبار أدوات الرقابة المتعلقة بالنموذج المستخدم لتحديد الخسائر الائتمانية المتوقعة.

وفي مثل هذه الحالات، قد يعتمد مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات واكتمالها.

أ/٨٩ في إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت معينة (مثل بنك أو شركة تأمين)، قد يكون مراقب الحسابات مطالباً أيضاً بموجب الأنظمة أو اللوائح بتنفيذ إجراءات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، أو بتقديم استنتاج يحتوي على تأكيد بشأن الرقابة الداخلية، وفي هذه الظروف وغيرها من الظروف المماثلة، قد يستطيع مراقب الحسابات استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها عند تنفيذ هذه الإجراءات كأدلة مراجعة شريطة تحديد ما إذا كانت هناك تغيرات لاحقة قد حدثت يمكن أن تؤثر على ملاءمة هذه المعلومات لعملية المراجعة.

المخاطر المهمة (راجع الفقرة "٢٠")

أ/٩٠ عندما تتألف إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات استجابة لخطر مهم من الإجراءات الأساسية فقط، فإن معيار المراجعة (٣٣٠) [٣٨] يتطلب أن تشتمل تلك الإجراءات على اختبارات للتفاصيل، ويمكن تصميم هذه الاختبارات وتنفيذها في كل منهج من المناهج الموضحة في الفقرة "١٨" من هذا المعيار بناءً على الحكم المهني لمراقب الحسابات في ظل الظروف القائمة، ومن أمثلة اختبارات التفاصيل التي يتم إجراؤها للمخاطر المهمة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية:

- التحقق، على سبيل المثال، التحقق من العقود لتأييد شروط او افتراضات.
- إعادة الاحتساب، على سبيل المثال، التحقق من الدقة الرياضية لنموذج.
- توافق الافتراضات المستخدمة مع المستندات المؤيدة، مثل المعلومات المنشورة من طرف ثالث.

[٣٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٢١".

الحصول على أدلة مراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرة "٢١")

أ/٩١ في بعض الظروف، قد يوفر الحصول على أدلة المراجعة من الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر، فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع المخزون الكامل من منتج بعد نهاية الفترة بوقت قصير ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بتقدير صافي قيمته الاستردادية في نهاية الفترة. وفي حالات أخرى، قد يكون من الضروري استخدام هذا المنهج من الاختبارات فيما يتصل بمنهج آخر من المناهج الواردة في الفقرة "١٨".

أ/٩٢ فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المرجح أن توفر الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقدير المحاسبي، فعلى سبيل المثال لا تتطور الحالات أو الأحداث المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية إلا على مدار فترة زمنية ممتدة، وبالإضافة إلى ذلك، وبسبب الهدف من قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة قد لا تعكس الأحداث أو الحالات القائمة في تاريخ قائمة المركز المالي، ومن ثم فإنها قد لا تكون ملائمة لقياس التقدير المحاسبي للقيمة العادلة.

أ/٩٣ حتى وإن قرر مراقب الحسابات عدم تنفيذ هذا المنهج من الاختبارات فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، فإنه يُعد مطالباً بالالتزام بمعيار المراجعة (٥٦٠). ويتطلب معيار المراجعة (٥٦٠) أن يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ إجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات والتي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية قد تم تحديدها[٣٩] وأنها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب[٤٠] ولأن قياس العديد من التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، يعتمد عادة على نتيجة حالات أو معاملات أو أحداث مستقبلية، فإن عمل مراقب الحسابات بموجب معيار المراجعة (٥٦٠) له أهمية خاصة.

اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي (راجع الفقرة "٢٢").

أ/٩٤ قد يكون اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي منهجاً مناسباً، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- عندما يوحي استعراض مراقب الحسابات للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة من قبل الإدارة في الفترة الحالية غير مناسبة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مستنداً إلى مجتمع عينة كبير من بنود ذات طبيعة متماثلة، لا توجد أهمية لكل منها على حدة.
- عندما يحدد إطار التقارير المالية المطبق الكيفية التي يُتوقع أن تنفذ بها الإدارة التقدير المحاسبي، فعلى سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال لتقدير الخسائر الائتمانية المتوقعة.
- عندما يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات.

قد يكون اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي منهجاً مناسباً أيضاً عندما لا يكون من العملي تنفيذ أي من مناهج الاختبار الأخرى، أو قد يكون منهجاً مناسباً بالاقتران مع أحد مناهج الاختبار الأخرى.

---

[٣٩] معيار المراجعة رقم (٥٦٠) الفقرة "٦".
[٤٠] معيار المراجعة رقم (٥٦٠)، الفقرة "٨".

التغييرات في الطرق والافتراضات المهمة والبيانات عن الفترات السابقة (راجع الفقرات "٢٣(أ)"، "٢٤(أ)"، "٢٥(أ)")

أ/٩٥ عندما يكون تغيير ما عن الفترات السابقة في إحدى الطرق أو الافتراضات المهمة أو في البيانات غير مستند إلى ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما تكون الافتراضات المهمة غير متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات الصلة المستخدمة في المجالات الأخرى لأنشطة عمل المنشاة، فقد يحتاج مراقب الحسابات إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة حول هذه الظروف، وعند القيام بذلك، إلى مناقشة الإدارة بجدية حول مناسبة الافتراضات المستخدمة.

المؤشرات على تحيز الإدارة (راجع الفقرات "٢٣(ب)"، "٢٤(ب)"، "٢٥(ب)")

أ/٩٦ عندما يحدد مراقب الحسابات مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فإنه قد يحتاج إلى إجراء المزيد من النقاشات مع الإدارة وقد يحتاج إلى إعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أن الطريقة والافتراضات والبيانات المستخدمة كانت مناسبة ومحتملة في ظل الظروف القائمة، ومن أمثلة المؤشرات على تحيز الإدارة في إجراء تقدير محاسبي معين ما يكون عندما تحدد الإدارة مدى مناسباً لافتراضات عديدة مختلفة، وفي كل مرة يكون الافتراض المستخدم من طرف المدى الذي يؤدي إلى ناتج القياس الأفضل تحقيقاً للمصلحة.

طرق التقدير

اختيار الطريقة (راجع الفقرة "٢٣(أ)")

أ/٩٧ قد تشتمل اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الطريقة المختارة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، ومدى مناسبة التغييرات، إن وجدت عن الفترة السابقة على ما يلي:

- ما إذا كان مبرر الإدارة للطريقة المختارة يُعد مناسباً؛
- ما إذا كانت الطريقة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقارير المالية المطبق ومفاهيم أو أساليب التقييم الأخرى المتاحة والمتطلبات التنظيمية والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشاة؛
- عندما تحدد الإدارة أن الطرق المختلفة تؤدي إلى مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير، كيفية دراسة الإدارة لأسباب هذه الاختلافات؛
- ما إذا كان التغيير قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة، وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقارير المالية المطبق، وتؤدي التغييرات العشوائية إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد ينشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر أيضاً الفقرات "أ/١٣٣" – "أ/١٣٦"). وتُعد هذه الأمور مهمة عندما لا يفرض إطار التقارير المالية المطبق طريقة القياس أو عندما يسمح بأكثر من طريقة.

وضع النماذج المعقدة (راجع الفقرة "٢٣(د)")

أ/٩٨ من المرجح أن يكون النموذج والطريقة المتعلقة به معقدين في الحالات الآتية:

- عندما يتطلب فهم الطريقة وتطبيقها، بما في ذلك تصميم النموذج واختيار البيانات والافتراضات المناسبة واستخدامها، مهارات أو معرفة متخصصة؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات اللازمة للاستخدام في النموذج بسبب وجود قيود على توفر البيانات أو قابليتها للتحديد أو إمكانية الوصول إليها؛ أو
- عندما يكون من الصعب الحفاظ على سلامة البيانات والافتراضات (على سبيل المثال، دقتها أو اتساقها أو اكتمالها) عند استخدام النموذج بسبب تعدد خصائص التقييم أو تعدد العلاقات فيما بينها أو تعدد العمليات الحسابية المتكررة.

أ/٩٩ من بين الأمور التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عندما تستخدم الإدارة نموذجاً معقداً، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان قد تم التحقق من صحة النموذج قبل الاستخدام أو عندما يكون هناك تغيير قد طرأ عليه، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض المعد له. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقييم ما يلي:
  - الصحة النظرية للنموذج؛
  - السلامة الرياضية للنموذج؛
  - دقة واكتمال بيانات النموذج وافتراضاته؛
  - مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.
  - ما إذا كانت هناك سياسات وإجراءات مناسبة موجودة للرقابة على التغييرات.
  - ما إذا كانت الإدارة تستخدم مهارات ومعرفة مناسبة عند استخدام النموذج.

وقد تكون هذه الاعتبارات مفيدة أيضاً للطرق التي لا تنطوي على وضع نماذج معقدة.

أ/١٠٠ يمكن أن تقوم الإدارة بإجراء تعديلات على مخرجات النموذج للوفاء بمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق، وفي بعض الصناعات يُشار إلى هذه التعديلات بلفظ التعديلات المركبة. وفي حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد يكون من الملائم النظر فيما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج، إن وجدت، تعكس الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.

الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات المستخدمة عند تطبيق الطريقة (راجع الفقرة "٢٣(هـ)")

أ/١٠١ يشير الحفاظ على سلامة الافتراضات المهمة والبيانات عند تطبيق الطريقة إلى الحفاظ على دقة البيانات واكتمالها خلال جميع مراحل معالجة المعلومات. وقد يؤدي الإخفاق في الحفاظ على هذه السلامة إلى فساد البيانات والافتراضات وقد تنشأ عنه تحريفات. وفي هذا الشأن، قد تشمل اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة ما إذا كانت البيانات والافتراضات تخضع لجميع التغييرات المقصودة من جانب الإدارة، ولا تخضع لأي تغييرات غير مقصودة، أثناء الأنشطة مثل الإدخال أو التخزين أو الاسترداد أو الإرسال أو المعالجة.

الافتراضات المهمة (راجع : الفقرة "٢٤")

أ/١٠٢ قد تشتمل اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة بشأن مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، ومدى مناسبة التغييرات إن وجدت عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الإدارة لاختيار الافتراض؛
- ما إذا كان الافتراض يُعد مناسباً في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقارير المالية المطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في اختيار افتراض ما قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة، وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فإن التغيير قد لا يكون معقولاً ولا متوافقاً مع إطار التقارير المالية المطبق، وقد تنشأ عن التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية أو قد تُعد هذه التغييرات مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرات "أ/١٣٣" – "أ/١٣٦").

أ/١٠٣ قد تقوم الإدارة بتقييم الافتراضات أو النتائج البديلة للتقديرات المحاسبية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال عدة مناهج بناءً على الظروف. ويتمثل أحد هذه المناهج الممكنة في إجراء تحليل الحساسية، وقد ينطوي ذلك على تحديد كيفية تفاوت المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين تبعاً لاختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية المُقاسة بالقيمة العادلة، يمكن أن يوجد تفاوت لأن مختلف المشاركين في السوق سيستخدمون افتراضات مختلفة. وقد يؤدي تحليل الحساسية إلى وضع عدد من السيناريوهات للنتائج، توصف أحياناً بأنها مدى النتائج المقدرة من الإدارة، وأيضاً بالسيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".

أ/١٠٤ من خلال المعرفة المكتسبة أثناء تنفيذ المراجعة، قد يصبح مراقب الحسابات على علم بالافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى لعمل المنشأة، أو قد يتوصل إلى فهم لها، وقد تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، الآفاق التجارية والافتراضات المستخدمة في إعداد مستندات الاستراتيجية والتدفقات النقدية المستقبلية، وأيضاً إذا كان الشريك المسؤول عن المهمة قد نفذ مهمات أخرى للمنشأة، فإن معيار المراجعة (٣١٥)[٤١] يتطلب أن ينظر الشريك المسؤول عن المهمة فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تلك المهام الأخرى تُعد ملائمة لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وقد تكون مراعاة هذه المعلومات مفيدة أيضاً عند تناول ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ/١٠٥ قد يعتمد مدى مناسبة الافتراضات المهمة في سياق متطلبات إطار التقارير المالية المطبق على نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة، وغالباً ما توثق الإدارة الخطط والنوايا ذات الصلة بأصول أو التزامات معينة، وقد يتطلب منها إطار التقارير المالية المطبق أن تقوم بذلك، وتُعد طبيعة أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن نية الإدارة وقدرتها، ومدى هذه الأدلة، أمراً خاضعاً للحكم المهني، وعند الاقتضاء، قد تتضمن إجراءات مراقب الحسابات ما يلي:

- مراجعة تاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- التقصي عن صحة الخطط المكتوبة والوثائق الأخرى بما في ذلك، عند الاقتضاء الموازنات المعتمدة رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماعات.

---

[٤١] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "١٣".

- الاستفسار من الإدارة عن أسباب اتباع تصرف معين.
- استعراض الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية وحتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات.
- تقييم قدرة المنشأة على تنفيذ تصرف معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشاة، بما في ذلك الآثار المترتبة على تعهداتها القائمة والقيود النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على جدوى تصرفات الإدارة.
- النظر فيما إذا كانت الإدارة قد التزمت بمتطلبات التوثيق المنطبقة، إن وجدت المنصوص عليها في إطار التقارير المالية المطبق.

ومع ذلك، قد لا تسمح أطر تقارير المالية معينة بأخذ نوايا وخطط الإدارة في الحسبان عند إجراء التقدير المحاسبي، وغالباً ما يكون ذلك في حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، لأن الهدف من قياسها يقضي بأن تعكس الافتراضات المهمة تلك الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

البيانات (راجع الفقرة "٢٥(أ)")

أ/١٠٦ قد تشتمل اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة بشأن مدى مناسبة البيانات المختارة للاستخدام في سياق إطار التقارير المالية المطبق، ومدى مناسبة التغييرات إن وجدت، عن الفترة السابقة، على ما يلي:

- مبرر الادارة لاختيار البيانات؛
- ما إذا كانت البيانات تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة في ضوء طبيعة التقدير المحاسبي ومتطلبات إطار التقارير المالية المطبق والنشاط التجاري والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- ما إذا كان التغيير عن الفترات السابقة في مصادر أو بنود البيانات المختارة أو في البيانات المختارة، قائماً على ظروف جديدة أو معلومات جديدة، وعندما يكون الحال خلافاً لذلك، فمن غير المرجح أن يكون التغيير معقولاً أو متوافقاً مع إطار التقارير المالية المطبق، وتؤدي التغييرات العشوائية في التقدير المحاسبي إلى عدم اتساق القوائم المالية على مدار الوقت وقد تنشأ عنها تحريفات في القوائم المالية أو قد تُعد مؤشراً على تحيز محتمل من جانب الإدارة (انظر الفقرات "أ/١٣٣" – "أ/١٣٦").

ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها (راجع الفقرة "٢٥(ج)")

أ/١٠٧ عند استخدام معلومات من إعداد المنشأة، يتطلب معيار المراجعة (٥٠٠) أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم ما إذا كانت المعلومات يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف لتحقيق أغراض مراقب الحسابات، بما في ذلك وبحسب ما تستدعيه الظروف الحصول على أدلة مراجعة بشأن دقة واكتمال المعلومات وتقييم ما إذا كانت المعلومات تُعد دقيقة ومفصلة بشكل كاف لأغراض مراقب الحسابات[٤٢].

الشروط القانونية أو التعاقدية المعقدة (راجع الفقرة "٢٥(د)")

أ/١٠٨ تشمل الإجراءات التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عندما يكون التقدير المحاسبي قائماً على شروط قانونية أو تعاقدية معقدة ما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية لفهم العقد أو تفسيره؛

---

[٤٢] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "٩".

- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن الشروط القانونية أو التعاقدية؛
- التقصي عن صحة العقود الأساسية من أجل:
  - تقييم الغرض التجاري الأساسي من المعاملة أو الاتفاقية؛
  - النظر فيما إذا كانت شروط العقود تُعد متسقة مع تفسيرات الإدارة.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير

الخطوات التي اتخذتها الإدارة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع الفقرة "٢٦(أ)")

أ/١٠٩ قد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة بشأن ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه ما إذا كانت الإدارة قد قامت بما يلي:

(أ) فهم عدم تأكد التقدير، من خلال تحديد مصادره وتقييم درجة التباين الملازمة لنتائج القياس والمدى الناتج عن نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة؛

(ب) تحديد درجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أثناء آلية القياس على خطر التحريف الهام والمؤثر، ومعالجة ما ينتج عن ذلك من احتمال وقوع تحريف، وذلك من خلال تطبيق:

(١) المهارات والمعرفة المتخصصة في إجراء التقديرات المحاسبية؛

(٢) الاجتهاد المهني، بما في ذلك عن طريق تحديد ومعالجة قابلية التعرض لتحيز الإدارة؛

(ج) علاج حالة عدم تأكد التقدير من خلال القيام بشكل مناسب باختيار المبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات تصف حالة عدم تأكد التقدير.

اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير (راجع الفقرة "٢٦(ب)")

أ/١١٠ من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة بشأن اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير ما يلي:

- ما إذا كانت الطرق والبيانات المستخدمة تم اختيارها بشكل مناسب، بما في ذلك عندما تتوفر طرق بديلة لإجراء التقدير المحاسبي ومصادر بديلة للحصول على البيانات.
- ما إذا كانت خصائص التقييم المستخدمة مناسبة ومكتملة.
- ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة قد تم اختيارها من بين مدى من المبالغ المحتملة بدرجة معقولة وكانت تدعمها بيانات مناسبة تُعد ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها.
- ما إذا كانت البيانات المستخدمة مناسبة وذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة تلك البيانات.
- ما إذا كانت العمليات الحسابية مطبقة وفقاً للطريقة ودقيقة حسابياً؛
- ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة مختاراً بشكل مناسب من بين نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة.
- ما إذا كانت الإفصاحات ذات الصلة تصف المبلغ على نحو مناسب بأنه تقدير وتوضح طبيعة آلية التقدير وتقييداتها، بما في ذلك التباين في النتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ/١١١قد تشمل اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة بشأن مدى مناسبة المبلغ الذي قدرته الإدارة، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد اتبعت متطلبات إطار التقارير المالية المطبق عندما تحدد متطلبات ذلك الإطار المبلغ المقدر الذي يلزم استخدامه بعد النظر في النواتج والافتراضات البديلة، أو عندما تحدد طريقة قياس محددة.
- ما إذا كانت الإدارة قد مارست الاجتهاد، أخذاً في الحسبان متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، عندما لا يحدد إطار التقارير المالية المطبق كيفية اختيار مبلغ معين من بين نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة.

أ/١١٢تشمل اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة بشأن إفصاحات الإدارة عن عدم تأكد التقدير متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، التي قد تتطلب إفصاحات:

- تصف المبلغ بأنه تقدير وتوضح طبيعة آلية إجراء التقدير وتقييداتها، بما في ذلك التباين في نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة. وقد يتطلب الإطار أيضاً إفصاحات إضافية لتحقيق أحد أهداف الإفصاح[٤٣].
- عن السياسات المحاسبية المهمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وبناء على الظروف قد تشمل السياسات المحاسبية ذات الصلة مسائل مثل المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة المطبقة في إعداد التقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.
- عن الاجتهادات المهمة أو الحساسة (على سبيل المثال، تلك التي كان لها التأثير الأكبر على المبالغ المثبتة في القوائم المالية) وأيضاً عن الافتراضات المهمة المتعلقة بالمستقبل أو مصادر عدم تأكد التقدير الأخرى.

وفي ظروف خاصة، قد يلزم تقديم إفصاحات إضافية بخلاف تلك المطلوبة صراحة بموجب إطار التقارير المالية من أجل تحقيق العرض العادل وحتى لا تكون القوائم المالية مضللة.

أ/١١٣كلما زادت درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، زادت احتمالية تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على أنها مخاطر مرتفعة ومن ثم زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة للقيام وفقاً للفقرة "٣٥" بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير يُعدان معقولين في سياق إطار التقارير المالية المطبق، أم أنهما محرفان.

أ/١١٤ إذا كان نظر مراقب الحسابات في عدم تأكد التقدير المرتبط بتقدير محاسبي، وما يتعلق به من إفصاحات أمراً تطلب اهتماماً كبيراً من جانب مراقب الحسابات، فإن ذلك قد يمثل أحد الأمور الرئيسة للمراجعة[٤٤].

عندما لا تكون الإدارة قد قامت باتخاذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه (راجع الفقرة "٢٧")

أ/١١٥ عندما يقرر مراقب الحسابات أن الإدارة لم تتخذ خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه، فإن الإجراءات الإضافية التي قد يطلب مراقب الحسابات من الإدارة تنفيذها لفهم عدم تأكد التقدير قد تشتمل على سبيل المثال على النظر في الافتراضات البديلة أو إجراء تحليل حساسية.

أ/١١٦ عند النظر فيما إذا كان من الممكن عملياً تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ، فمن بين الأمور التي قد يحتاج مراقب الحسابات إلى أخذها في الحسبان ما إذا كان يستطيع القيام بذلك دون المساس بمتطلبات الاستقلاليه. وقد يشمل ذلك المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تتناول المحظورات المفروضة على تولي المسؤوليات الإدارية.

---

[٤٣] معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥)، الفقرة (٩٢).
[٤٤] معيار المراجعة رقم (٧٠١).

أ/١١٧ إذا قرر مراقب الحسابات بعد نظره في استجابة الإدارة أنه من غير الممكن عملياً أن يقوم بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، فإنه يكون مطالباً بتقييم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة أو على رأيه في القوائم المالية وفقاً للفقرة"٣٤".

تقدير مراقب الحسابات لمبلغ أو استخدامه لمدى مقدر من المبالغ (راجع الفقرتين "٢٨"، "٢٩")

أ/١١٨ يمكن أن يكون تقدير مراقب الحسابات لمبلغ أو مدى من المبالغ أو تقييمه للمبلغ الذي قدرته الإدارة وما يتعلق به من إفصاحات عن عدم تأكد التقدير منهجاً مناسباً في الحالات الآتية، على سبيل المثال:

- عندما يوحي استعراض مراقب الحسابات للتقديرات المحاسبية المماثلة التي تم إجراؤها في القوائم المالية للفترة السابقة بأن الآلية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة من غير المتوقع أن تكون فعالة.
- عندما لا تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة والمطبقة على آلية الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية مصممة بشكل جيد أو مطبقة بشكل سليم.
- عندما لا تكون الأحداث أو المعاملات الواقعة بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات قد تم اخذها في الحسبان على الوجه الصحيح، عندما يكون من المناسب للإدارة القيام بذلك، وتبدو هذه الأحداث أو المعاملات متناقضة مع المبلغ الذي قدرته الإدارة.
- عندما توجد بدائل مناسبة للافتراضات أو مصادر البيانات ذات الصلة، يمكن استخدامها في تقدير مراقب الحسابات لمبلغ أو مدى من المبالغ.
- عندما لا تكون الإدارة قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير أو علاجه (انظر الفقرة "٢٧").

أ/١١٩ قد يتأثر أيضاً القرار بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بإطار التقارير المالية المطبق الذي قد يفرض المبلغ المقدر الذي سيتم استخدامه بعد الأخذ في الحسبان النواتج والافتراضات البديلة، أو قد يفرض طريقة قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة متوقعة مخصومة ترجحها الاحتمالات، أو الناتج الأكثر ترجيحاً).

أ/١٢٠ قد يعتمد قرار مراقب الحسابات فيما إذا كان سيقوم بتقدير مبلغ وليس مدى من المبالغ على طبيعة التقدير وعلى حكم مراقب الحسابات في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من طبيعة التقدير توقع وجود تباين أقل في النتائج المحتملة بدرجة معقولة. وفي هذه الظروف، يمكن أن يكون تقدير مبلغ واحد منهجاً فعالاً، ولاسيما عندما يمكن تقديره بدرجة عالية من الدقة.

أ/١٢١ قد يقوم مراقب الحسابات بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ بعدة طرق من بينها، على سبيل المثال:

- استخدام نموذج مختلف عن النموذج المستخدم من قبل الإدارة على سبيل المثال، أحد النماذج المتاحة تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج خاص أو من تطوير مراقب الحسابات.
- استخدام نموذج الإدارة لكن مع وضع افتراضات أو مصادر بيانات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- استخدام الطريقة الخاصة بمراقب الحسابات لكن مع وضع افتراضات بديلة لتلك التي استخدمتها الإدارة.
- توظيف شخص ذي خبرة متخصصة أو التعاقد معه لوضع أو تنفيذ نموذج أو لتقديم افتراضات ذات صلة.
- النظر في الحالات أو المعاملات أو الأحداث الأخرى أو في الأسواق الأخرى، إذا كانت ذات صلة، القابلة للمقارنة فيما يتعلق بالأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.

أ/١٢٢ يمكن أن يقوم مراقب الحسابات أيضاً بتقدير مبلغ أو مدى من المبالغ لجزء فقط من التقدير المحاسبي (على سبيل المثال، لافتراض معين، أو عندما ينشأ خطر التحريف الهام والمؤثر عن جزء معين من التقدير المحاسبي).

أ/١٢٣ عند استخدام الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بمراقب الحسابات أو تقدير مبلغ أو مدى من المبالغ، قد يحصل مراقب الحسابات على أدلة بشأن مدى مناسبة الطرق أو الافتراضات أو البيانات الخاصة بالإدارة فعلى سبيل المثال في حالة استخدام مراقب الحسابات للافتراضات الخاصة به عند تقدير مدى من المبالغ لتقييم مدى معقولية المبلغ الذي قدرته الإدارة، قد يكون لمراقب الحسابات أيضاً رؤية حول ما إذا كانت الاجتهادات التي مارستها الإدارة عند اختيار الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

أ/١٢٤ ليس المقصود من المتطلب الوارد في الفقرة "٢٩(أ)" والذي يقضي بأن يحدد مراقب الحسابات أن المدى يتضمن فقط المبالغ التي يدعمها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أن مراقب الحسابات يتوقع منه الحصول على أدلة مراجعة لدعم كل ناتج محتمل ضمن المدى كل على حدة، ولكن في المقابل، يُرجح أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة لتحديد أن النقطتين على كلا طرفي المدى تُعدان معقولتين في ظل الظروف القائمة، مما يدعم أن المبالغ الواقعة بين هاتين النقطتين تُعد معقولة أيضاً.

أ/١٢٥ قد يكون حجم المدى المقدر من مراقب الحسابات عبارة عن مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ولاسيما عندما تكون الأهمية النسبية قائمة على النتائج التشغيلية (على سبيل المثال، الدخل قبل الضريبة) ويكون هذا القياس صغيراً نسبياً مقارنة بالأصول أو بقياسات قائمة المركز المالي الأخرى، ومن الأرجح أن ينشأ هذا الوضع في الظروف التي يكون فيها عدم تأكد التقدير المرتبط بالتقدير المحاسبي هو نفسه مستويات متعددة للأهمية النسبية، وهو الأمر الأكثر شيوعاً لأنواع معينة من التقديرات المحاسبية أو في صناعات معينة مثل التأمين أو البنوك، حيث يكون ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير أمراً معهوداً بدرجة أكبر وربما توجد متطلبات محددة في إطار التقارير المالية المطبق في ذلك الشأن. وبناء على الإجراءات المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، قد يخلص مراقب الحسابات إلى أن وضع مدى يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية بحسب حكم مراقب الحسابات، هو الإجراء المناسب في ظل الظروف القائمة. وعندما يكون هذا هو الحال، يصبح تقييم مراقب الحسابات لمدى معقولية الإفصاحات عن حالة عدم تأكد التقدير مهماً بصورة متزايدة، ولاسيما تقييمه لما إذا كانت هذه الإفصاحات تنقل بشكل مناسب ارتفاع درجة عدم تأكد التقدير ومدى النواتج المحتملة، وتحتوي الفقرات "أ/١٣٩" – "أ/١٤٤" على اعتبارات إضافية قد تكون ذات صلة في هذه الظروف.

اعتبارات أخرى تتعلق بأدلة المراجعة (راجع الفقرة "٣٠")

أ/١٢٦ ربما تكون المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، قد تم إنتاجها من قبل المنشأة أو تم إعدادها باستخدام عمل أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة أو تم تقديمها من مصدر معلومات خارجي.

مصادر المعلومات الخارجية

أ/١٢٧ وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٥٠٠)[٤٥] فإن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر معلومات خارجي تتأثر بمصدر المعلومات وطبيعتها والظروف التي تم الحصول عليها في ظلها. وبالتالي، قد

[٤٥] معيار المراجعة رقم (٥٠٠)، الفقرة "أ/٣١".

تتباين طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بمراقب الحسابات ومدى هذه الإجراءات التي تهدف إلى النظر في إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إجراء تقدير محاسبي، وذلك تبعاً لطبيعة هذه العوامل فعلى. سبيل المثال:

- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصدر معلومات واحد خارجي متخصص في مثل هذه المعلومات، فقد يطلب مراقب الحسابات الحصول على سعر من مصدر آخر مستقل لإجراء مقارنة به.
- عندما يتم الحصول على بيانات السوق أو الصناعة أو الأسعار أو البيانات المرتبطة بالتسعير من مصادر معلومات خارجية مستقلة متعددة وتشير هذه البيانات أو الأسعار إلى توافق في الآراء بين تلك المصادر، فقد يحتاج مراقب الحسابات للحصول على قدر أقل من الأدلة عن إمكانية الاعتماد على البيانات المتحصل عليها من كل مصدر.
- عندما تشير المعلومات المتحصل عليها من مصادر معلومات متعددة إلى اختلاف وجهات النظر في السوق، فقد يسعى مراقب الحسابات لفهم أسباب الاختلاف في الآراء، وقد يكون الاختلاف ناتجاً عن استخدام طرق أو افتراضات أو بيانات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يكون أحد المصادر يستخدم الأسعار الحالية فيما يكون مصدر آخر يستخدم اسعاراً مستقبلية، وعندما يتعلق الاختلاف بحالة عدم تأكد التقدير، فإن مراقب الحسابات مطالب بموجب الفقرة "٢٦(ب)" بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تصف حالة عدم تأكد التقدير في سياق إطار التقارير المالية المطبق، تُعد معقولة، وفي مثل هذه الحالات، يعد الحكم المهني مهما أيضاً عند النظر في المعلومات المتعلقة بالطرق أو الافتراضات أو البيانات المطبقة.
- عندما تكون المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي قد تم إعدادها من قبل ذلك المصدر باستخدام طرقه الخاصة، وتقدم الفقرة "أ/٣٣" إرشادات ذات صلة بهذا الشأن.

أ/١٢٨ بالنسبة للتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة، فإن الاعتبارات الإضافية الخاصة بملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصادر المعلومات الخارجية، وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات، قد تشمل:

(أ) ما إذا كانت القيم العادلة قائمة على عمليات تداول في نفس الأداة أو على عروض أسعار في الأسواق النشطة؛

(ب) عندما تكون القيم العادلة مستندة إلى معاملات في أصول أو التزامات قابلة للمقارنة، فكيف تم تحديد تلك المعاملات ومن أي وجه تُعد قابلة للمقارنة؛

(ج) عندما لا توجد أية معاملات سواء للأصل أو الالتزام أو الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة، فكيف تم إعداد المعلومات بما في ذلك ما إذا كانت المدخلات المُعدة والمستخدمة تمثل الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام، عند الاقتضاء؛

(د) عندما يكون قياس القيمة العادلة مستنداً إلى عرض أسعار لأحد الوسطاء، ما إذا كان عرض الوسيط:

(١) هو من أحد صانعي السوق الذين يقومون بإجراء المعاملات في نفس نوع الأداة المالية؛

(٢) ملزم أو غير ملزم، مع إيلاء أهمية أكبر لعروض الأسعار القائمة على عروض ملزمة؛

(٣) يعكس أحوال السوق في تاريخ القوائم المالية، عندما يتطلب ذلك إطار التقارير المالية المطبق.

أ/١٢٩ عند استخدام المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي كأدلة مراجعة، فقد يتمثل أحد اعتبارات مراقب الحسابات ذات الصلة فيما إذا كان من الممكن الحصول على معلومات، أو ما إذا كنت المعلومات مفصلة على نحو كاف، لفهم الطرق والافتراضات والبيانات الأخرى المستخدمة من قبل مصدر المعلومات الخارجي، وقد يكون ذلك مقيداً من بعض الجوانب مما قد يؤثر على نظر مراقب الحسابات في طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها. فعلى سبيل المثال، توفر خدمات التسعير غالبًا معلومات عن طرقها وافتراضاتها حسب فئات الأصول وليس لكل ورقة من الأوراق المالية. ويوفر الوسطاء غالبًا معلومات محدودة فقط عن مدخلاتهم وافتراضاتهم عند تقديم عروض أسعار دلالية للأوراق المالية. وتقدم الفقرة "أ/٣٣ (ز)" من معيار المراجعة (٥٠٠) إرشادات بشأن القيود التي يفرضها مصدر المعلومات الخارجي على تقديم المعلومات المؤيده.

الخبير الذي تستعين به الإدارة

أ/١٣٠ تصبح الافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يضعها أو يحددها الخبير الذي تستعين به الإدارة افتراضات من جانب الإدارة نفسها عندما تستخدمها الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي، وبالتالي، يطبق مراقب الحسابات المتطلبات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار على تلك الافتراضات.

أ/١٣١ إذا انطوى عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة على استخدام طرق أو مصادر بيانات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، أو على وضع أو تقديم نتائج أو استنتاجات فيما يتعلق بمبلغ مقدر أو ما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية، فقد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات "٢١" – "٢٩" من هذا المعيار مراقب الحسابات في تطبيق الفقرة "٨(ج)" من معيار المراجعة (٥٠٠).

المنشآت الخدمية

أ/١٣٢ يتناول معيار المراجعة (٤٠٢) فهم مراقب الحسابات للخدمات التي تقدمها منشأة خدمية، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية فيها، وأيضاً إجراءات مراقب الحسابات لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة. وعندما تستخدم المنشأة خدمات منشأة خدمية في إجراء التقديرات المحاسبية، فإن المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٤٠٢) قد تساعد مراقب الحسابات في تطبيق متطلبات هذا المعيار.

المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (راجع الفقرة "٣٢")

أ/١٣٣ قد يكون من الصعب اكتشاف تحيز الإدارة على مستوى الحسابات وقد لا يمكن لمراقب الحسابات تحديده إلا عندما ينظر في مجموعات من التقديرات المحاسبية، أو في جميع التقديرات المحاسبية في مجملها، أو عند ملاحظته على مدار عدد من الفترات المحاسبية. فعلى سبيل المثال، في حالة اعتبار التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية أنها تقديرات معقولة، عند النظر لكل منها على حدة، ولكن المبالغ التي قدرتها الإدارة تميل دائماً في اتجاه أحد طرفي المدى المقدر من مراقب الحسابات للنتائج المعقولة وذلك حتى تقدم الإدارة في التقرير المالي أفضل ناتج يحقق مصلحتها، فإن مثل هذه الظروف قد تشير إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة.

أ/١٣٤ من أمثلة المؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ما يلي:

- التغييرات في التقدير المحاسبي، أو طريقة إجرائه، عندما تكون الإدارة قد قامت بإجراء تقييم غير موضوعي يفيد بحدوث تغير في الظروف.
- اختيار أو بناء افتراضات مهمة أو بيانات تؤدي إلى تقدير مبلغ يتماشى مع أهداف الإدارة.

- اختيار مبلغ مقدر قد يشير إلى نمط من التشاؤم أو التفاؤل.

وعند تحديد وجود مثل هذه المؤشرات، فقد يكون هناك خطر للتحريف الهام والمؤثر إما على مستوى التأكيدات أو على مستوى القوائم المالية، ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. لكن في بعض الحالات، قد تشير أدلة المراجعة إلى وجود تحريف وليس مجرد مؤشر على تحيز الإدارة.

أ/١٣٥ قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على استنتاج مراقب الحسابات بشأن ما إذا كان تقييم مراقب الحسابات للمخاطر وما يتعلق بها من إجراءات لا يزال مناسباً، وقد يحتاج مراقب الحسابات أيضاً إلى النظر في الآثار المنعكسة على جوانب المراجعة الأخرى، بما في ذلك الحاجة إلى التشكيك ايضاً في مدى مناسبة اجتهادات الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية. وقد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة أيضاً على استنتاج مراقب الحسابات بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، وفقاً لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠)[٤٦].

أ/١٣٦ وإضافة إلى ذلك، فعند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)، يُعد مراقب الحسابات مطالباً بتقييم ما إذا كانت اجتهادات الإدارة وقراراتها في إجراء التقديرات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية تشير إلى احتمال وجود تحيز قد يمثل تحريفاً هامًا ومؤثرًا بسبب الغش[٤٧] وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد في التقديرات المحاسبية، وقد يتضمن هذا التحريف القيام عن عمد بالتهوين أو المبالغة في التقديرات المحاسبية. وقد تكون المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، التي قد تكون أيضاً أحد عوامل خطر الغش، سبباً في قيام مراقب الحسابات بإعادة النظر فيما إذا كانت تقييماته للمخاطر، ولاسيما تقييم مخاطر الغش، وما يتعلق بها من إجراءات لا تزال مناسبة.

التقييم العام في ضوء إجراءات المراجعة المنفذة (راجع الفقرة "٣٢")

أ/١٣٧ عندما يؤدي مراقب الحسابات إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تتسبب في قيام مراقب الحسابات بتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها[٤٨]. وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد تنمو إلى علم مراقب الحسابات أثناء تنفيذ إجراءات الحصول على أدلة المراجعة معلومات تختلف بشكل هام ومؤثر عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، ربما يكون مراقب الحسابات قد حدد أن السبب الوحيد لأحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة هو عدم الموضوعية التي انطوى عليها إجراء التقدير المحاسبي. لكن أثناء تنفيذ الإجراءات استجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة، قد يكتشف مراقب الحسابات أن التقدير المحاسبي أكثر تعقيداً مما تصور في البداية، مما قد يثير شكوكاً حول تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر (على سبيل المثال، قد يلزم إعادة تقييم الخطر المتأصل عند الحد الأعلى لنطاق الخطر المتأصل بسبب تأثير التعقيد) وبالتالي قد يحتاج مراقب الحسابات إلى تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة الإضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة[٤٩].

---

[٤٦] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١١".
[٤٧] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٣٢(ب)".
[٤٨] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة أ/٦٠".
[٤٩] انظر ايضًا معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٣٧".

أ/١٣٨ فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم إثباتها، قد يركز التقييم الذي يقوم به مراقب الحسابات بصفة خاصة على ما إذا كانت ضوابط الاعتراف المنصوص عليها في إطار التقارير المالية المطبق قد تم استيفاؤها في الواقع، وفي حالة عدم إثبات أحد التقديرات المحاسبية. وتوصل مراقب الحسابات إلى أن تلك المعالجة تُعد مناسبة، فقد تتطلب بعض أطر التقارير المالية الإفصاح عن الظروف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو محرفة (راجع الفقرتين "٩"، "٣٥")

أ/١٣٩ عند القيام، بناء على إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتحديد ما إذا كان المبلغ الذي قدرته الإدارة والإفصاحات المتعلقة به يعدان معقولين أم أنهما محرفان:

- عندما تدعم أدلة المراجعة مدى معين من المبالغ، فقد يكون حجم المدى كبيراً وفي بعض الظروف قد يتألف من مستويات متعددة للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (انظر أيضاً الفقرة "أ/١٢٥"). وبالرغم من أن وجود مدى واسع قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، فإنه قد يشير إلى ضرورة قيام مراقب الحسابات بإعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة المبالغ الواقعة ضمن ذلك المدى.
- قد تدعم أدلة المراجعة مبلغاً مقدراً يختلف عن المبلغ الذي قدرته الإدارة، وفي مثل هذه الظروف، فإن الفرق بين المبلغ الذي قدره مراقب الحسابات والمبلغ الذي قدرته الإدارة يُشكل تحريفاً.
- قد تدعم أدلة المراجعة مدى لا يتضمن المبلغ الذي قدرته الإدارة، وفي مثل هذه الظروف، يكون التحريف هو الفرق بين المبلغ الذي قدرته الإدارة وأقرب نقطة في مدى المبلغ الذي قدره مراقب الحسابات.

أ/١٤٠ تقدم الفقرات "أ/١١٠" – "أ/١١٤" إرشادات لمساعدة مراقب الحسابات في تقييم اختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أ/١٤١ عندما تتضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات إجراء اختبار للكيفية التي أجرت بها الإدارة التقدير المحاسبي أو عندما تتضمن تقدير مراقب الحسابات لمبلغ أو مدى من المبالغ، يُعد مراقب الحسابات مطالباً بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير وفقاً للفقرتين "٢٦(ب)" و"٢٩(ب)" وعن الإفصاحات الأخرى وفقاً للفقرة "٣١". ثم ينظر مراقب الحسابات في أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن الإفصاحات في إطار التقييم العام، وفقاً للفقرة "٣٥"، عما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تُعد معقولة في سياق إطار التقارير المالية المطبق، أم أنها محرفة.

أ/١٤٢ يقدم معيار المراجعة (٤٥٠) أيضاً إرشادات بشأن الإفصاحات النوعية[٥٠] وعندما يمكن أن تكون التحريفات في الإفصاحات مؤشراً على حدوث غش[٥١].

أ/١٤٣ عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، فإن تقييم مراقب الحسابات لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل والواضح[٥٢] يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل والواضح، فعلى سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير، فقد يقرر مراقب

---

[٥٠] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)، الفقرة "أ/١٧"
[٥١] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)، الفقرة "أ/٢٢"
[٥٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "أ/١٤"

الحسابات أنه من الضروري تقديم إفصاحات إضافية لتحقيق العرض العادل والواضح. وفي حالة عدم قيام الإدارة بإدراج مثل هذه الإفصاحات الإضافية، فقد يخلص مراقب الحسابات إلى أن القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر.

أ/١٤٤ يقدم معيار المراجعة (٧٠٥)[٥٣] إرشادات بشأن الآثار المنعكسة على رأي مراقب الحسابات عندما يعتقد مراقب الحسابات أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضللة، بما في ذلك على سبيل المثال ما يتعلق بحالة عدم تأكد التقدير.

الاقرارات المكتوبة (راجع الفقرة "٣٧")

أ/١٤٥ قد تتضمن الإقرارات المكتوبة المتعلقة بتقديرات محاسبية معينة إقرارات:

- بأن الاجتهادات المهمة عند إجراء التقديرات المحاسبية قد أخذت في الحسبان جميع المعلومات ذات الصلة التي كانت الإدارة على علم بها.
- عن الاتساق والمناسبة في اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية.
- بأن الافتراضات تعكس بشكل مناسب نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير، كاملة ومعقولة في سياق إطار التقارير المالية المطبق.
- بأنه قد تم تطبيق المهارات أو الخبرات المتخصصة المناسبة عند إجراء التقديرات المحاسبية.
- بانه لا يوجد أي حدث لاحق يتطلب إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المدرجة في القوائم المالية.
- عن مدى مناسبة قرار الإدارة بعدم استيفاء ضوابط الإثبات أو الإفصاح المنصوص عليها في إطار التقارير المالية المطبق، وذلك عندما توجد تقديرات محاسبية غير مُثبتة أو غير مُفصح عنها في القوائم المالية.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة أو الإدارة أو الأطراف الأخرى ذات الصلة (راجع الفقرة "٣٨")

أ/١٤٦ عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٠)، يقوم مراقب الحسابات بإبلاغ المسئولين عن الحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات[٥٤] ويحتوي الملحق الثاني على أمور خاصة بالتقديرات المحاسبية، يمكن أن ينظر مراقب الحسابات في أن يبلغ بها المسئولين عن الحوكمة.

أ/١٤٧ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٥) أن يبلغ مراقب الحسابات كتابة المسئولين عن الحوكمة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي يتم تحديدها أثناء المراجعة[٥٥]. ويمكن أن تتضمن أوجه القصور المهمة تلك ما يتعلق بأدوات الرقابة على:

---

[٥٣] معيار المراجعة رقم (٧٠٥)، الفقرتان "٢٢" و"٢٣".
[٥٤] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٦(أ)"
[٥٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٥)، الفقرة "٩".

(أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المهمة، واختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات؛

(ب) إدارة المخاطر وما يتعلق بها من نُظم؛

(ج) سلامة البيانات، بما في ذلك ما يتم الحصول عليه من مصدر معلومات خارجي؛

(د) استخدام النماذج وتطويرها والتحقق من صحتها، بما في ذلك النماذج التي يتم الحصول عليها من مقدم خدمة خارجي، وأي تعديلات قد تكون مطلوبة.

أ/١٤٨ إضافة إلى الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة قد يُسمح لمراقب الحسابات أو قد يُطلب منه أن يتصل مباشرة بالسلطات التنظيمية أو جهات الإشراف الرقابية، وقد يكون هذا الاتصال مفيداً طوال عملية المراجعة أو في مراحل معينة، على سبيل المثال عند التخطيط للمراجعة أو عند الانتهاء من وضع تقرير مراقب الحسابات. وعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم المؤسسات المالية في بعض الدول إلى التعاون مع مراقبي الحسابات لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية والتحديات التي تواجه تقييم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة والخسائر الائتمانية المتوقعة، واحتياطيات التامين فيما قد تسعى سلطات تنظيمية أخرى إلى فهم وجهات نظر مراقب الحسابات بشأن جوانب مهمة لعمليات المنشأة بما في ذلك تقديرات تكاليف المنشأة. وقد يفيد هذا الاتصال مراقب الحسابات في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها والاستجابة لها.

التوثيق (راجع الفقرة "٣٩")

أ/١٤٩ يحتوي معيار المراجعة (٣١٥)[٥٦] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٥٧] على متطلبات وإرشادات بشأن توثيق فهم مراقب الحسابات للمنشأة وعمليات تقييم المخاطر والاستجابات للمخاطر المقيمة. وتعتمد هذه الإرشادات على المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٣٠)[٥٨]. وفي سياق مراجعة التقديرات المحاسبية يُعد مراقب الحسابات مطالباً بإعداد توثيق لأعمال المراجعة يتناول العناصر الرئيسية في فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، وإضافة لذلك، فمن المرجح أن يوفر توثيق الاتصالات مع المسئولين عن الحوكمة والإدارة المزيد من الدعم لأحكام مراقب الحسابات بشأن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، واستجابات مراقب الحسابات لهذه المخاطر.

أ/١٥٠ عند توثيق الرابط بين إجراءات المراجعة الإضافية الخاصة بمراقب الحسابات ومخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة على مستوى التأكيدات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب هذا المعيار أن يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان الأسباب المحددة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات، فتلك الأسباب قد تتعلق بعامل أو أكثر من عوامل الخطر المتأصل أو بتقييم مراقب الحسابات لخطر الرقابة. ومع ذلك، فإن مراقب الحسابات غير مطالب بتوثيق الطريقة التي أُخذ بها كل عامل من عوامل الخطر المتأصل في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها فيما يتصل بكل تقدير محاسبي.

---

[٥٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرات "٣٨" و"أ/٢٣٧" – "أ/٢٣٨".
[٥٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرتان "٢٨" و"أ/٦٣".
[٥٨] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرة "٨(ج)".

أ/١٥١قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان أيضاً توثيق:

- ما إذا كانت اجتهادات الإدارة قد تم تطبيقها بشكل متسق، وعند الاقتضاء، ما إذا كان تصميم النموذج يحقق هدف القياس المنصوص عليه في إطار التقارير المالية المطبق، وذلك عندما ينطوي تطبيق الإدارة للطريقة على وضع نماذج معقدة.
- أحكام مراقب الحسابات عند تحديد ما إذا كان ثمة حاجة لمهارات أو معرفة متخصصة لتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، أو تصميم وتنفيذ الإجراءات المستجيبة لتلك المخاطر، أو تقييم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وذلك عندما يكون اختيار الطرق والافتراضات المهمة والبيانات متأثراً بالتعقيد بدرجة كبيرة. وفي هذه الظروف، قد يتضمن التوثيق أيضاً كيفية تطبيق المهارات أو المعرفة التي كانت مطلوبة.

أ/١٥٢تشير الفقرة "أ/٧" من معيار المراجعة (٢٣٠) إلى أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة مراقب الحسابات لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر مع ذلك دليلاً على ممارسة مراقب الحسابات النزعة الشك المهني، فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما تحتوي أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها على أدلة تؤيد وتتناقض على السواء، مع إقرارات الإدارة، فقد يحتوي التوثيق على الكيفية التي قيم بها مراقب الحسابات تلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية المتخذة عند تكوين استنتاج بشأن كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. ومن امثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب مراقب الحسابات، ما يلي:

- الفقرة "١٣(د)"، بشأن كيفية استخدام مراقب الحسابات لفهمه عند تحديد توقعاته للتقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المقرر إدراجها في القوائم المالية للمنشأة ومدى تطابق ذلك التوقع مع القوائم المالية للمنشأة المعدة من قبل الإدارة؛
- الفقرة "١٨"، التي تتطلب تصميم إجراءات مراجعة إضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة؛
- الفقرات "٢٣(ب)" و"٢٤(ب)" و"٢٥(ب)" و"٣٢"، التي تتناول المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛
- الفقرة "٣٤"، التي تتناول نظر مراقب الحسابات في جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، سواء كانت مؤيدة أو مناقضة.

الملحق الأول

(راجع الفقرات "٢"، "٤"، "١٢(ج)"، "أ/٨"، "أ/٦٦")

عوامل الخطر المتأصل

مقدمة

١- عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات لأحد التقديرات المحاسبية وما يتعلق به من إفصاحات، وتقييم هذه المخاطر والاستجابة لها، فإن هذا المعيار يتطلب من مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان درجة خضوع التقدير المحاسبي لعدم تأكد التقدير، ودرجة تأثير التعقيد وعدم الموضوعية وعوامل الخطر المتأصل الأخرى على اختيار وتطبيق الطرق والافتراضات والبيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

٢- الخطر المتأصل المرتبط بالتقدير المحاسبي يعنى في حد ذاته قابلية تعرض الإقرار عن التقدير المحاسبي للتحريف الهام والمؤثر، وذلك قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان، وينتج الخطر المتأصل من عوامل الخطر المتأصل التي تنشأ عنها تحديات في إجراء التقدير المحاسبي بشكل مناسب، ويقدم هذا الملحق شرحاً تفصيلياً عن طبيعة عوامل الخطر المتأصل لحالة عدم تأكد التقدير وعدم الموضوعية والتعقيد، والعلاقات المتبادلة فيما بينهم، في سياق إجراء التقديرات المحاسبية واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية.

أساس القياس

٣- ينشأ عن أساس القياس وطبيعة البند الوارد في القوائم المالية وحالته وظروفه، خصائص التقييم ذات الصلة، فعندما لا يكون من الممكن رصد تكلفة أو سعر البند بشكل مباشر يتطلب الأمر إجراء تقدير محاسبي عن طريق تطبيق طريقة مناسبة واستخدام بيانات وافتراضات مناسبة، وقد تكون الطريقة محددة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، أو قد تختارها الإدارة، لتعكس أثر المعرفة المتاحة عن الطريقة التي سيكون من المتوقع أن تؤثر بها خصائص التقييم ذات الصلة على تكلفة أو سعر البند على أساس القياس.

عدم تأكد التقدير

٤- يُشار غالباً في الأطر المحاسبية إلى قابلية التعرض لقصور في دقة القياس بلفظ عدم تأكد القياس. ويعرف هذا المعيار حالة عدم تأكد التقدير بأنها قابلية التعرض لقصور ملازم في دقة القياس. وتنشأ هذه الحالة عندما لا يكون من الممكن إجراء قياس دقيق للمبلغ النقدي المطلوب لأحد بنود القوائم المالية المثبت أو المفصح عنه في القوائم المالية، من خلال الرصد المباشر للتكلفة أو السعر، وعندما يكون الرصد المباشر غير ممكن، فإن استراتيجية القياس البديلة التالية الأكثر دقة تتمثل في تطبيق طريقة تعكس أثر المعرفة المتاحة عن تكلفة أو سعر البند على أساس القياس ذي الصلة باستخدام البيانات القابلة للرصد عن خصائص التقييم ذات الصلة.

٥- ومع ذلك، فإن القيود المفروضة على توفر مثل هذه المعرفة أو البيانات قد تحد من إمكانية التحقق من هذه المدخلات المستخدمة في آلية القياس مما يحد من دقة نتائج القياس. وعلاوة على ذلك، تقر معظم الأطر المحاسبية بوجود قيود عملية على المعلومات التي ينبغي أن تؤخذ في الحسبان، ومثال ذلك عندما يكون من المتوقع أن تفوق تكلفة الحصول على المعلومات المنافع المرجوة منها، ويُعد النقص في دقة القياس الناشئ عن هذه القيود قصوراً ملازماً لأنه لا يمكن تخليص آلية القياس منه، ولذلك تُعد مثل هذه القيود مصادر لعدم تأكد التقدير، وثمة مصادر أخرى لحالة عدم تأكد

القياس التي قد تحدث في آلية القياس تُعد، على الأقل من حيث المبدأ، قابلة للإزالة في حال تطبيق الطريقة بشكل مناسب وبالتالي تُعد مصادر لتحريف محتمل وليس لحالة عدم تأكد التقدير.

٦- عندما يتعلق عدم تأكد التقدير بتدفقات داخلة أو خارجة مستقبلية غير أكيدة لمنافع اقتصادية ستنتج في النهاية عن الأصل أو الالتزام الأساسي، فلن يكون من الممكن تحديد ناتج هذه التدفقات إلا بعد تاريخ القوائم المالية. وبناء على طبيعة أساس القياس المطبق وطبيعة بند القوائم المالية وحالته وظروفه، فقد يكون هذا الناتج قابلاً للتحديد بشكل مباشر قبل الانتهاء من وضع القوائم المالية أو قد لا يمكن تحديده بشكل مباشر إلا في تاريخ لاحق، وفيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد لا يوجد أي ناتج على الإطلاق قابل للتحديد بشكل مباشر.

٧- قد يكون من السهل نسبياً التنبؤ بدرجة عالية من الدقة ببعض النتائج غير الأكيدة لأحد البنود، فعلى سبيل المثال، قد يكون من السهل التنبؤ بالعمر الإنتاجي لإحدى الآلات الإنتاجية في حال توفر ما يكفي من المعلومات الفنية عن متوسط العمر الإنتاجي لهذه الآلة. وعندما لا يكون من الممكن التنبؤ بدقة معقولة بأحد النتائج المستقبلية، مثل العمر المتوقع لأحد الأفراد بناء على افتراضات اكتوارية، فقد يظل في الإمكان التنبؤ بذلك الناتج لمجموعة من الأفراد بدقة أكبر. وقد تشير أسس القياس في بعض الحالات، إلى أحد مستويات المحافظ على أنه وحدة الحساب ذات الصلة لأغراض القياس، مما قد يحد من عدم تأكد التقدير الملازم.

التعقيد

٨- يتسبب التعقيد (بعبارة أخرى التعقيد الملازم لآلية إجراء تقدير محاسبي، قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان) في ظهور الخطر المتأصل، وقد ينشأ التعقيد الملازم عندما:

- توجد خصائص تقييم عديدة ذات علاقات عديدة أو غير ثابتة فيما بينها.
- يتطلب تحديد قيم مناسبة لواحدة أو أكثر من خصائص التقييم مجموعات بيانات متعددة.
- تكون هناك حاجة لمزيد من الافتراضات عند إجراء التقدير المحاسبي، أو عندما توجد علاقات مترابطة بين الافتراضات المطلوبة.
- تكون هناك صعوبة ملازمة لتحديد البيانات المستخدمة أو الحصول أو الاطلاع عليها أو فهمها.

٩- قد يكون التعقيد مرتبطاً بتعقيد الطريقة وبتعقيد الآلية الحسابية أو النموذج المستخدم في تطبيقها. فعلى سبيل المثال، قد يعكس التعقيد في النموذج الحاجة إلى تطبيق مفاهيم أو أساليب تقييم قائمة على الاحتمالات أو صيغ رياضية لتسعير عقود الخيار أو أساليب محاكاة للتنبؤ بسلوكيات افتراضية أو نتائج مستقبلية غير أكيدة. وبالمثل، قد تتطلب الآلية الحسابية بيانات يتم الحصول عليها من مصادر متعددة، أو مجموعات بيانات متعددة لدعم إجراء افتراض أو تطبيق مفاهيم رياضية أو إحصائية متطورة.

١٠- كلما زاد التعقيد، زادت احتمالية حاجة الإدارة إلى تطبيق مهارات أو معرفة متخصصة عند إجراء التقدير المحاسبي أو إلى الاستعانة بأحد الخبراء على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- مفاهيم وأساليب التقييم التي من الممكن استخدامها في سياق أساس القياس وأهدافه أو في سياق المتطلبات الأخرى لإطار التقارير المالية المطبق وكيفية تطبيق تلك المفاهيم أو الأساليب؛
- خصائص التقييم الأساسية التي قد تكون ذات صلة في ضوء طبيعة أساس القياس وطبيعة وحالة وظروف بنود القوائم المالية التي يتم إجراء التقديرات المحاسبية لها؛ أو

- تحديد مصادر البيانات المناسبة من بين المصادر الداخلية (بما في ذلك من مصادر من خارج دفتري الأستاذ العام والمساعد) أو مصادر المعلومات الخارجية أو تقرير كيفية مواجهة الصعوبات المحتملة عند الحصول على البيانات من هذه المصادر أو عند الحفاظ على سلامتها عند تطبيق الطريقة، أو فهم مدى ملاءمة تلك البيانات وإمكانية الاعتماد عليها.

١١- قد ينشأ التعقيد المتعلق بالبيانات على سبيل المثال، في الظروف الآتية:

(أ) عندما يكون من الصعب الحصول على البيانات أو عندما تتعلق بمعاملات لا يمكن الاطلاع عليها في العادة، وحتى عندما يكون من الممكن الاطلاع على هذه البيانات على سبيل المثال، من خلال مصدر معلومات خارجي، فقد يكون من الصعب النظر في مدى ملاءمة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها، ما لم يفصح مصدر المعلومات الخارجي عن معلومات كافية عن مصادر البيانات الأساسية التي استخدمها وعن أي معالجة للبيانات تم إجراؤها.

(ب) عندما يكون من الصعب فهم البيانات التي تعكس وجهات نظر مصدر معلومات خارجي عن حالات أو أحداث مستقبلية، قد تكون ذات صلة عند تقديم الدعم لأحد الافتراضات بدون وجود شفافية حول المبررات والمعلومات التي تم اخذها في الحسبان عند تكوين وجهات النظر تلك.

(ج) عندما توجد صعوبة ملازمة لفهم انواع معينة من البيانات لأنها تستدعي فهما لمفاهيم تجارية أو قانونية معقدة من الناحية الفنية، مثل ما قد يكون مطلوباً لتحقيق فهم سليم للبيانات التي تتألف منها شروط الاتفاقيات القانونية عن المعاملات التي تنطوي على أدوات مالية أو منتجات تأمين معقدة.

عدم الموضوعية

١٢- يعكس عدم الموضوعية (بعبارة أخرى عدم الموضوعية الملازمة لآلية إجراء تقدير محاسبي، قبل أخذ أدوات الرقابة في الحسبان) التقييدات الملازمة في المعرفة أو البيانات المتوفرة بشكل معقول عن خصائص التقييم، وعند وجود مثل هذه التقييدات، فقد يحد إطار التقارير المالية المطبق من درجة عدم الموضوعية عن طريق توفير أساس ضروري لإجراء اجتهادات معينة، وقد تضع هذه المتطلبات. على سبيل المثال، أهدافاً صريحة أو ضمنية فيما يتعلق بالقياس أو الإفصاح أو وحدة الحساب أو تطبيق أحد قيود التكلفة، وقد يسلم إطار التقارير المالية المطبق الضوء أيضاً على أهمية هذه الاجتهادات من خلال وضع متطلبات للإفصاحات المتعلقة بتلك الاجتهادات.

١٣- تحتاج الإدارة عموماً إلى ممارسة الاجتهاد عند تحديد بعض أو كل الأمور الآتية التي تنطوي غالباً على درجة من عدم الموضوعية:

- مناهج التقييم ومفاهيمه وأساليبه وعوامله التي سيتم استخدامها في طريقة التقدير، مع الأخذ في الحسبان المعرفة المتاحة، في حالة عدم تحديد هذه الأمور بموجب متطلبات إطار التقارير المالية المطبق؛
- مصادر البيانات المناسبة التي سيتم استخدامها، طالما كانت خصائص التقييم قابلة للرصد في حال وجود العديد من مصادر البيانات المحتملة؛
- الافتراضات أو مدى الافتراضات المناسبة التي سيتم وضعها، إذا كانت خصائص التقييم غير قابلة للرصد، مع الأخذ في الحسبان أفضل البيانات المتوفرة، على سبيل المثال، وجهات النظر في السوق؛
- مدى النتائج المحتملة بدرجة معقولة الذي سيختار من بينه المبلغ المقدر، والاحتمالية النسبية لاتساق مبالغ معينة ضمن ذلك المدى مع ما يهدف إليه أساس القياس المطلوب بموجب إطار التقارير المالية المطبق؛
- اختيار الإدارة للمبلغ المقدر، والإفصاحات المتعلقة به التي سيتم اثباتها، في القوائم المالية.

١٤- ينطوي وضع افتراضات عن أحداث أو حالات مستقبلية على استخدام الحكم والاجتهاد، وتتباين صعوبة القيام بذلك تبعاً لدرجة عدم تأكد تلك الأحداث أو الحالات، وتعتمد الدقة التي من الممكن أن تتوقع بها أحداث أو حالات مستقبلية غير أكيدة على درجة إمكانية تحديد تلك الأحداث أو الحالات بناء على المعرفة، بما في ذلك المعرفة بالحالات والأحداث الماضية والنتائج المتعلقة بها. كما يسهم الافتقار إلى الدقة في حالة عدم تأكد التقدير، كما هو موضح أعلاه.

١٥- وفيما يتعلق بالنتائج المستقبلية، فلن تكون هناك حاجة لوضع افتراضات إلا لتلك الجوانب غير الأكيدة في الناتج. فعلى سبيل المثال، عند النظر في قياس هبوط محتمل في قيمة رصيد عميل لإحدى صفقات بيع المنتجات في تاريخ قائمة المركز المالي، قد يكون رصيد العميل محدداً بصورة لا لبس فيها وقابلاً للتحديد بشكل مباشر في مستندات المعاملة ذات الصلة. والجانب الذي قد يكون غير أكيد هو مبلغ الخسارة، إن وجد بسبب الهبوط في القيمة، وفي هذه الحالة، قد لا تكون الافتراضات ضرورية إلا فيما يتعلق باحتمالية الخسارة ومبلغ وتوقيت أية خسارة من ذلك القبيل.

١٦- ومع ذلك، ففي حالات أخرى، قد تكون مبالغ التدفقات النقدية المجسدة في الحقوق المتعلقة بأصل من الأصول غير أكيدة. وفي تلك الحالات، قد يكون من الضروري وضع افتراضات حول كل من مبالغ الحقوق الأساسية في التدفقات النقدية والخسائر المحتملة بسبب الهبوط في القيمة.

١٧- قد يكون من الضروري أن تأخذ الإدارة في الحسبان المعلومات المتعلقة بالحالات والأحداث الماضية، جنباً إلى جنب مع الاتجاهات والتوقعات الحالية بشأن التطورات المستقبلية، فالحالات والأحداث الماضية توفر معلومات تاريخية يمكن أن توضح أنماطاً تاريخية متكررة يمكن القياس عليها عند تقييم النتائج المستقبلية. وقد تشير هذه المعلومات التاريخية أيضاً إلى أنماط متغيرة في هذا السلوك على مدار الوقت (الدورات أو الاتجاهات)، وقد يشير ذلك إلى أن أنماط السلوك التاريخية الأساسية كانت تتغير بطرق يمكن التنبؤ بها نوعاً ما ويمكن أن يقاس عليها أيضاً عند تقييم النتائج المستقبلية. وقد تتوفر أيضاً أنواع أخرى من المعلومات تشير إلى احتمال حدوث تغيرات في الأنماط التاريخية لهذا السلوك أو في الدورات أو الاتجاهات المتعلقة به. وقد تكون هناك حاجة إلى ممارسة اجتهادات وأحكام صعبة بشأن القيمة التنبؤية لهذه المعلومات.

١٨- قد يترتب على مدى وطبيعة الاجتهادات (بما في ذلك درجة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها) عند إجراء التقديرات المحاسبية فرصة لتحيز الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتصرف الذي يعد وفقاً للإدارة مناسباً في إجراء التقدير المحاسبي، وعندما يوجد أيضاً مستوى مرتفع من التعقيد أو مستوى مرتفع من عدم تأكد التقدير، أو كلا الأمرين معاً، فقد يرتفع أيضاً خطر التحيز أو الغش من جانب الإدارة، وفرصة حدوث ذلك.

علاقة عدم تأكد التقدير بعدم الموضوعية والتعقيد

١٩- ينشأ عن حالة عدم تأكد التقدير تباين ملازم في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء التقدير المحاسبي، وينشأ عن هذا عدم موضوعية، ومن ثم الحاجة إلى استخدام الاجتهاد أو الحكم في إجراء التقدير المحاسبي، وتكون هذه الاجتهادات أو الأحكام ضرورية عند اختيار الطرق ومصادر البيانات المناسبة ووضع الافتراضات واختيار الإدارة للمبلغ المقدر وما يتعلق به من إفصاحات لغرض الإدراج في القوائم المالية، وتمارس هذه الاجتهادات والأحكام في سياق متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في إطار التقارير المالية المطبق ولكن نظراً لوجود قيود على توفر، وعلى إمكانية الوصول إلى المعرفة أو المعلومات اللازمة لدعم هذه الاجتهادات والأحكام، فإنها تكون غير موضوعية بطبيعتها.

٢٠- تخلق حالة عدم الموضوعية التي تنطوي عليها هذه الاجتهادات فرصة لوقوع تحيز غير متعمد أو متعمد من جانب الإدارة في إجرائها .. وتتطلب العديد من الأطر المحاسبية أن تكون المعلومات المعدة لغرض الإدراج في القوائم المالية

معلومات محايدة (بعبارة أخرى، ينبغي أن تكون غير منحازة). ونظراً لأن هذا التحيز يمكن على الأقل من حيث المبدأ إزالته من آلية التقدير، فإن مصادر التحيز المحتمل في الاجتهادات الممارسة لعلاج عدم الموضوعية تُعد مصادر تحريف محتمل وليس مصادر لعدم تأكد التقدير.

٢١- ينشأ ايضاً عن التباين المتأصل في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة التي قد يتم استخدامها لإجراء تقدير محاسبي (انظر الفقرة "١٩") تباين في نتائج القياس المحتملة. ويتوقف حجم مدى نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة على درجة عدم تأكد التقدير. ويشار إليه غالباً بلفظ حساسية التقدير المحاسبي وإضافة إلى تحديد نتائج القياس تنطوي آلية التقدير أيضاً على إجراء تحليل لتأثير التباين المتأصل في الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على مدى نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة (يُشار إليه بلفظ تحليل الحساسية).

٢٢- إن إعداد عرض في القوائم المالية يحقق التعبير العادل والواضح عن أحد التقديرات المحاسبية (بعبارة أخرى، تعبيراً كاملاً ومحايداً وخالياً من الخطأ)، عندما يتطلب إطار التقارير المالية المطبق ذلك، يشتمل على إجراء اجتهادات مناسبة عند اختيار الإدارة للمبلغ المقدر الذي يتم اختياره بشكل مناسب من مدى نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة، والإفصاحات المتعلقة به التي تصف على نحو مناسب حالة عدم تأكد التقدير، وقد تنطوي هذه الاجتهادات نفسها على عدم موضوعية، بناء على طبيعة المتطلبات الواردة في إطار التقارير المالية المطبق التي تتناول هذه الأمور. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إطار التقارير المالية المطبق استخدام أساس محدد (مثل متوسط ترجحه الاحتمالات أو أفضل تقدير) لاختيار الإدارة للمبلغ المقدر، وبالمثل قد يتطلب الإطار تقديم إفصاحات محددة أو إفصاحات تحقق أهداف الإفصاح المحددة أو إفصاحات إضافية لازمة لتحقيق العرض العادل والواضح في ظل الظروف القائمة.

٢٣- رغم أن التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير قد يكون قابلاً للقياس بدقة أقل من التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة منخفضة من عدم تأكد التقدير، فإن التقدير المحاسبي قد يظل على قدر كاف من الأهمية لمستخدمي القوائم المالية ليتم إثباته في هذه القوائم إذا كان من الممكن تحقيق تعبير عادل وواضح عن البند عندما يتطلب ذلك إطار التقارير المالية المطبق. وفي بعض الحالات، قد يكون عدم تأكد التقدير كبيراً جداً بحيث لا يتم الوفاء بضوابط الإثبات الواردة في إطار التقارير المالية المطبق ولا يمكن إثبات التقدير المحاسبي في القوائم المالية. وحتى في هذه الظروف، قد تظل هناك متطلبات إفصاح ذات صلة، على سبيل المثال الإفصاح عن المبلغ الواحد المقدر أو مدى نتائج القياس المحتملة بدرجة معقولة والمعلومات التي تصف حالة عدم تأكد التقدير والقيود التي ينطوي عليها إثبات البند. وقد تكون متطلبات إطار التقارير المالية المطبقة في هذه الظروف محددة بدرجات متفاوتة. وبالتالي، قد توجد في هذه الظروف اجتهادات وأحكام إضافية يلزم ممارستها، تنطوي على درجة من عدم موضوعية.

الملحق الثاني

(راجع الفقرة "أ/١٤٦")

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

من بين الأمور التي قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتي تتعلق بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات؛

(أ) كيفية قيام الإدارة بتحديد المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي قد تنشأ عنها الحاجة إلى إثبات تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، أو الحاجة إلى إجراء تغييرات فيها.

(ب) مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

(ج) الأهمية النسبية التي تمثلها التقديرات المحاسبية للقوائم المالية ككل.

(د) فهم الإدارة أو عدم فهمها لطبيعة التقديرات المحاسبية ومداها والمخاطر المرتبطة بها.

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد طبقت المهارات أو المعرفة المتخصصة المناسبة أو استعانت بالخبراء المناسبين.

(و) وجهات نظر مراقب الحسابات حول الاختلافات بين المبلغ أو مدى المبالغ الذي قدره والمبلغ الذي قدرته الإدارة.

(ز) وجهات نظر مراقب الحسابات حول مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية.

(ح) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ط) ما إذا كان هناك تغيير، أو كان ينبغي أن يكون هناك تغيير، عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة لإجراء التقديرات المحاسبية.

(ي) المواضع التي كان فيها تغيير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقدير المحاسبي، وأسباب ذلك التغيير، وأيضاً ناتج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.

(ك) ما إذا كانت طرق الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك عندما تكون الإدارة قد استخدمت أحد النماذج، تُعد مناسبة في سياق أهداف القياس والطبيعة والظروف والحالات والمتطلبات الأخرى المنصوص عليها في إطار التقارير المالية المطبق.

(ل) ما إذا كانت الافتراضات المهمة تُعد متسقة مع بعضها ومع تلك المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات.

(م) طبيعة وآثار الافتراضات المهمة المستخدمة في التقديرات المحاسبية ودرجة عدم الموضوعية التي انطوى عليها وضع الافتراضات المستخدمة في المجالات الأخرى الأنشطة عمل المنشأة.

(ن) ما إذا كان للإدارة نية لتنفيذ تصرفات محددة وقدرتها على القيام بها، عندما يكون لذلك صلة بمدى مناسبة الافتراضات المهمة أو التطبيق المناسب لإطار التقارير المالية المطبق.

(س) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النواتج البديلة ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت الإدارة على أي نحو آخر حالة عدم تأكد التقدير عند إجراء التقدير المحاسبي.

(ع) ما إذا كانت البيانات والافتراضات المهمة المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية تُعد مناسبة في سياق إطار التقرير المالي المطبق.

(ف) ملاءمة المعلومات المتحصل عليها من مصدر معلومات خارجي وإمكانية الاعتماد عليها.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٥٥٠) إصدار ٢٠٢٥

الأطراف ذات العلاقة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٥٠) إصدار ٢٠٢٥

الأطراف ذات العلاقة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة	٢
مسؤوليات مراقب الحسابات	٣-٧
تاريخ السريان	٨
الأهداف	٨
التعريفات	١٠
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١١-١٧
الإجراءات تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وتقييمها	٢٠-٢٤
تقييم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنها	٢٥
الإقرارات المكتوبة	٢٦
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	٢٧
التوثيق	٢٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مسؤوليات مراقب الحسابات	أ/١-أ/٣
تعريف الطرف ذي العلاقة	أ/٤-أ/٧
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ/٨-أ/٢٨
تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وتقييمها	أ/٢٩-أ/٣٠
الإجراءات تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة .	أ/٣١-أ/٤٥
تقييم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المُحددة مع الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنها	أ/٤٦-أ/٤٧
الإقرارات المكتوبة	أ/٤٨-أ/٤٩
الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة	أ/٥٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٥٥٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار المصري للمراجعة مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض هذا المعيار على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة(٣٣٠) ومعيار المراجعة (٢٤٠) فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

٢- تتم العديد من المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في سياق العمل الطبيعي. وفي مثل هذه الظروف قد لا تنطوي هذه المعاملات على خطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات المماثلة مع الأطراف التي ليست ذات علاقة ومع ذلك، قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، في بعض الظروف مخاطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. فعلى سبيل المثال:

- قد تعمل الأطراف ذوي العلاقة من خلال مدى واسع ومعقد من العلاقات والهياكل التنظيمية مع ما يقابل ذلك من زيادة في تعقيد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- قد تكون نظم المعلومات غير فاعلة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين المنشأة وأطرافها ذوي العلاقة.
- قد لا تتم المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بموجب شروط وأحكام السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد تتم بعض المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بدون عوض.

مسؤوليات مراقب الحسابات

٣- نظرًا لأن الأطراف ذوي العلاقة ليست مستقلة عن بعضها، فإن العديد من أطر القوائم المالية تضع متطلبات خاصة للمحاسبة والإفصاح عن العلاقات والمعاملات والأرصدة مع الأطراف ذوي العلاقة لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على القوائم المالية. وعندما يضع إطار التقارير المالية المطبق تلك المتطلبات، يتحمل مراقب الحسابات مسؤولية تنفيذ إجراءات مراجعة لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة أو عن عدم قيام المنشأة بالمحاسبة أو الإفصاح عن المعاملات أو الأرصدة مع الأطراف ذوي العلاقة، وتقييمها للإجراءات المتخذة بشأنها بالشكل المناسب وفقا لمتطلبات الإطار.

٤- حتى في حالة تحديد إطار التقارير المالية المطبق لحد أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة، أو عدم تحديده لأي متطلبات على الإطلاق، فإن مراقب الحسابات يحتاج رغم ذلك إلى التوصل إلى فهم لعلاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذوي العلاقة، بما يكفي لتمكينه من استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع الفقرة "أ/١")

(أ) تحقق العرض العادل؛ أو (راجع الفقرة "أ/٢").

(ب) غير مضللة (راجع الفقرة "أ/٣")

وذلك إذا كانت هذه القوائم تتأثر بتلك العلاقات والمعاملات.

٥- بالإضافة لذلك، فإن فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة، يعد ذا صلة بتقييم مراقب الحسابات لما إذا كان واحد أو أكثر من عوامل خطر الغش موجوداً، وفقا لما يتطلبه معيار المراجعة (٢٤٠) [١] لأن الغش قد يتم ارتكابه بشكل أسهل من خلال الأطراف ذوي العلاقة.

٦- بسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة[٢] وتنفيذها بشكل سليم وفقا لمعايير المراجعة. وفي سياق الأطراف ذوي العلاقة، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة على قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة أكبر لأسباب مثل ما يلي:

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "٢٥".

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرتان "أ/٥٣" و"أ/٥٤".

- احتمال عدم علم الإدارة بوجود جميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، خاصـــة إذا لم يحدد إطار التقارير المالية المطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذوي العلاقة.
- احتمال أن تنشأ عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة فرصة أكبر للتواطؤ أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

٧- وبناء على ذلك، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وفقا لما يتطلبه معيار المراجعة(٢٠٠) [٣] يُعد ذا أهمية خاصة في هذا السياق، نظرا لإمكانية وجود علاقات ومعاملات غير مفصح عنها مع الأطراف ذوي العلاقة. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة مراقب الحسابات في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وفي تصميم إجراءات مراجعة تستجيب للمخاطر المقيمة.

تاريخ السريان

٨- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٩- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) التوصـــل إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بغض النظر عما إذا كان إطار التقارير المالية المطبق يحدد متطلبات خاصة بالأطراف ذوي العلاقة، وبما يكفي لتمكين مراقب الحسابات من:

(١) إدراك عوامل خطر الغش، إن وجدت الناتجة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، والتي تعد ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي بسبب الغش وتقييمها؛

(٢) استنتاج ما إذا كانت القوائم المالية، استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وبقدر تأثر هذه القوائم بتلك العلاقات والمعاملات:

(أ) تحقق العرض العادل.

(ب) غير مضللة.

(ب) الحصـــول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناســبة بشــأن ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة قد تم تحديدها والمحاســبة والإفصـــاح عنها بشــكل مناســب في القوائم المالية وفقا لإطار التقارير المالية المطبق، وذلك عندما يضع هذا الإطار متطلبات خاصة بالأطراف ذوي العلاقة.

التعريفات

١٠- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) معاملة على أســاس تجاري: معاملة تبرم طبقا لشــروط وأحكام بين مشــتري وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصـرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.

(ب) طرف ذو علاقة: طرف إما أن يكون: (راجع الفقرات "أ/٤"-"٧/")

(١) طرفًا ذو علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقارير المالية المطبق؛ أو

(٢) عندما يضع إطار التقارير المالية المطبق حداً أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون:

أ. شخصًا أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة القوائم المالية سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو

ب. منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم. بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو

ج. منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال:

(١) سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو

(٢) ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو

(٣) خضوعهما لنفس الإدارة.

---

[٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٥".

ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة ذات علاقة ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١١- كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشـــطة المتعلقة بها، التي يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار راجعة (٢٤٠) من مراقب الحســـابات تنفيذها أثناء المراجعة[٤]، يجب على مراقب الحســـابات أن ينفذ إجراءات المراجعة والأنشطة المتعلقة بها الموضحة في الفقرات ("١٢"-"١٧") للحصول على معلومات ملائمة لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (راجع الفقرة "أ/٨").

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة

١٢- يجب أن يتضـمن النقاش الذي يجريه فريق الارتباط والذي يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة[٥] (٢٤٠) النظر بشكل خاص في مدى قابلية تعرض القوائم المالية لتحريف هام ومؤثر بسبب عش أو خطأ قد ينتج عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة. (راجع الفقرتين "أ/٩"،"أ/١٠").

١٣- يجب أن يستفسر مراقب الحسابات من الإدارة عن:

(أ) هوية الأطراف ذوي العلاقة بالمنشـــأة، بما في ذلك ما طرأ عليها من تغييرات عن الفترة الســـابقة (راجع الفقرات "أ/١١"-"أ/١٤").

(ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذوي العلاقة؛

(ج) ما إذا كانت المنشـــأة قد دخلت في أية معاملات مع هذه الأطراف ذوي العلاقة خلال الفترة ونوع المعاملات والغرض منها في حال حدوثها.

١٤- يجب على مراقب الحسابات أن يستفسر من الإدارة ومن آخرين داخل المنشأة، وأن ينفذ الإجراءات الأخرى التي يراها مناســـبة من إجراءات تقييم المخاطر، للتوصـــل إلى فهم لأدوات الرقابة، إن وجدت، التي وضـــعتها الإدارة من أجل: (راجع الفقرات "أ/١٥"-"أ/٢٠").

(أ) تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمحاســـبة والإفصـــاح عنها وفقا لإطار التقارير المالية المطبق؛

(ب) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة واعتمادها؛ (راجع الفقرة "أ/٢١").

(ج) التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي واعتمادها.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذوي العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات.

١٥- يجب أن يظل مراقب الحســـابات منتبها أثناء المراجعة، عند الفحص المادي للســـجلات أو المســـتندات للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشـــير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذوي علاقة، ولم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها لمراقب الحسابات (راجع الفقرتين "أ/٢٢"، "أ/٢٣").

وعلى وجه الخصـوص، يجب على مراقب الحسـابات أن يفحص مادياً عما يشـير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذوي علاقة، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها لمراقب الحسابات:

(أ) المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها كجزء من إجراءات مراقب الحسابات؛

(ب) محاضر اجتماعات المساهمين والمسئولين عن الحوكمة؛

(ج) السجلات أو المستندات الأخرى التي يرى مراقب الحسابات أنها ضرورية وفقا لظروف المنشأة.

١٦- إذا قام مراقب الحسابات بتحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة عند تنفيذ إجراءات المراجعة التي تتطلبها الفقرة "١٥" أو من خلال إجراءات مراجعة أخرى، فيجب عليه أن يسـتفسـر من الإدارة عما يلي: (راجع الفقرتين "أ/٢٤"،"أ/٢٥").

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "١٣"؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠) الفقرة "١٧".

[٥] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "١٧"؛ ومعيار المراجعة (٢٤٠) الفقرة "١٦".

(أ) طبيعة هذه المعاملات (راجع الفقرة "أ/٢٦").

(ب) ما إذا كانت الأطراف ذوي العلاقة يمكن أن تكون مشاركة في هذه المعاملات. (راجع الفقرة "أ/٢٧").

تبادل المعلومات المتعلقة بالأطراف ذوي العلاقة مع فريق مهمة الارتباط

١٧- يجب على مراقب الحسابات أن يتبادل المعلومات الملائمة التي تم الحصول عليها عن الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة مع الأعضاء الآخرين في فريق عمل المراجعة. (راجع الفقرة "أ/٢٨").

تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وتقييمها.

١٨- للوفاء بما يتطلبه معيار المراجعة (٣١٥) من تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها[٦]، يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ويقيم مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وأن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يعد خطرا مهما. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على مراقب الحسابات أن يتعامل مع المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة والمحدد حدوثها خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة على أنها معاملات تنشأ عنها مخاطر مهمة.

١٩- إذا قام مراقب الحسابات بتحديد عوامل خطر الغش (بما في ذلك الظروف المرتبطة بوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها بخصوص الأطراف ذوي العلاقة، فيجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان تلك المعلومات عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها، وفقا لمعيار المراجعة (٢٤٠) (راجع الفقرات "أ/٦"، "أ/٢٩"، "أ/٣٠").

الاجراءات تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

٢٠- كجزء من متطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الخاص بإجراءات مراقب الحسابات تجاه المخاطر المقيمة [٧] يُصمم مراقب الحسابات وينفذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة التي تكون مصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. ويجب أن تتضمن إجراءات المراجعة هذه ما تتطلبه الفقرات "٢١-٢٤" (راجع الفقرات "أ/٣١"-"أ/٣٤").

تحديد الأطراف ذوي العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق.

٢١- إذا حدد مراقب الحسابات ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذوي علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها لمراقب الحسابات، فيجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت الظروف المحيطة تؤكد وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

٢٢- إذا حدد مراقب الحسابات أطرافا ذوي علاقة أو معاملات مهمة مع أطراف ذوي علاقة لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها لمراقب الحسابات، فيجب عليه:

(أ) إبلاغ أعضاء فريق العمل الآخرين على الفور بالمعلومات ذات الصلة؛ (راجع الفقرة "أ/٣٥").

(ب) عندما يضع إطار التقارير المالية المطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذوي العلاقة:

(١) مطالبة الإدارة بتحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة المحددة حديثا لكي يقوم مراقب الحسابات بتقييم إضافي لها؛

(٢) الاستفسار عن سبب إخفاق أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في التمكين من تحديد العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة أو الإفصاح عنها؛

(ج) تنفيذ إجراءات مراجعة أساسية مناسبة فيما يتعلق بتلك الأطراف ذوي العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة، المحددة حديثا؛ (راجع الفقرة "أ/٣٦").

(د) إعادة النظر في خطر احتمال وجود أطراف ذوي علاقة أخرى أو معاملات مهمة مع أطراف ذوي علاقة أخرى، لم تقم الإدارة في السابق بتحديدها أو الإفصاح عنها لمراقب الحسابات، وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية عند الضرورة؛

(هـ) تقييم الآثار التي تلحق المراجعة إذا تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمدًا (مما يدل على وجود خطر تحريف هام ومؤثر بسبب الغش). (راجع الفقرة "أ/٣٧").

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "٣٠".

[٧] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرتان "٥"، "٦".

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

٢٣- فيما يتعلق بالمعاملات المهمة المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة، والتي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يجب على مراقب الحسابات:

(أ) الفحص المادي للعقود أو الاتفاقيات ذات الصلة، إن وجدت، وتقييم ما يلي:

(١) ما إذا كان المبرر التجاري (أو عدمه) للمعاملات يشير إلى أنه قد تم الدخول فيها بغرض إنتاج قوائم مالية محرفة، أو لإخفاء اختلاس للأصول[٨] (راجع الفقرتين "أ/٣٨"، "أ/٣٩").

(٢) ما إذا كانت شروط المعاملات تنسق مع توضيحات الإدارة؛

(٣) ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقا لإطار التقارير المالية المطبق؛

(ب) الحصول على أدلة مراجعة بأن المعاملات قد تم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب. (راجع الفقرتين "أ/٤٠"، "أ/٤١")

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة كانت تتم على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري

٢٤- إذا قدمت الإدارة إفصاحًا في القوائم المالية يفيد بأن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فيجب على مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن هذا الإفصاح (راجع الفقرات "أ/٤٢"-"أ/٤٥").

تقييم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنها

٢٥- عند تكوين رأي في القوائم المالية، وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٠) [٩] يجب على مراقب الحسابات تقييم: (راجع الفقرة "أ/٤٦")

(أ) ما إذا كانت العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقا لإطار التقارير المالية المطبق (راجع الفقرة "أ/٤٧").

(ب) ما إذا كانت تأثيرات العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

(١) تمنع القوائم المالية من تحقيق العرض العادل؛ أو

(٢) تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة.

الاقرارات المكتوبة

٢٦- عندما يضع إطار التقرير المالي المطبق متطلبات للأطراف ذوي العلاقة، فيجب على مراقب الحسابات أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومن المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم (راجع الفقرتين "أ/٤٨"، "أ/٤٩"):

(أ) قد أفصحوا لمراقب الحسابات عن هوية الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة، وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة التي لديهم علم بها؛

(ب) قد قاموا بالمحاسبة والإفصاح عن تلك العلاقات والمعاملات بشكل مناسب، وفقا لمتطلبات الإطار.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

٢٧- ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مُشاركين في إدارة المنشأة[١٠]، فيجب على مراقب الحسابات أن يبلغهم بالأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة بخصوص الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة. (راجع الفقرة "أ/٥٠").

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرة "٣٣(ج)".
[٩] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرتان "١٥"-"١٠".
[١٠] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٣".

التوثيق

٢٨- يجب على مراقب الحسابات أن يضمن في توثيقه لأعمال المراجعة أسماء الأطراف ذوي العلاقة التي تم تحديدها وطبيعة العلاقات مع هذه الأطراف[١١].

***

[١١] معيار المراجعة رقم (٢٣٠) الفقرة "أ/٦".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مسؤوليات مراقب الحسابات

أطر التقارير المالية التي تضع حد أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة (راجع الفقرة "٤")

أ/١ إطار التقارير المالية المطبق الذي يضع حدا أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة هو إطار يُعرف المقصود بالطرف ذي العلاقة ولكن هذا التعريف أضيق نطاقًا إلى حد كبير من التعريف المحدد في الفقرة "١٠(ب)(٢)" من هذا المعيار، وبالتالي فإن متطلب الاطار بالإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة سيُطبق على عدد أقل بكثير من العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

أ/٢ قد تتسبب العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في عدم تحقيق القوائم المالية للعرض العادل، على سبيل المثال، إذا لم ينعكس الجوهر الاقتصادي لمثل هذه العلاقات والمعاملات في القوائم المالية بشكل مناسب. فمثلاً قد لا يتحقق العرض العادل إذا تمت المحاسبة عن عملية بيع عقار من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من القيمة السوقية العادلة، على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة للمنشأة في حين أنها قد تشكل مساهمة أو عائدًا على رأس المال أو سدادًا لتوزيع أرباح [١٢].

أ/٣ إن تحديد ما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة تتسبب في أن تكون القوائم المالية مضللة، وفقا لما تمت مناقشته في معيار المراجعة (٧٠٠) يعتمد على الظروف المحيطة بالمهمة. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية جاء وفقا للإطار والأنظمة أو اللوائح المطبقة، فقد تكون القوائم المالية مضللة إذا كانت نسبة كبيرة من إيرادات المنشأة قد نشأت عن معاملات مع أطراف ذوي علاقة، مع عدم الإفصاح عن تلك الحقيقة. ومع ذلك فإنه من النادر جدا أن يرى مراقب الحسابات أن القوائم المالية المعدة والمعروضة وفقًا لإطار التزام معين تعتبر مضللة إذا قرر مراقب الحسابات وفقا لمعيار المراجعة (٢١٠) [١٣] أن الإطار مقبول[١٤].

تعريف الطرف ذي العلاقة (راجع الفقرة "١٠(ب)")

أ/٤ تناقش العديد من أطر التقارير المالية مفاهيم السيطرة والنفوذ المهم. وعلى الرغم من أنها قد تناقش تلك المفاهيم مستخدمة مصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح بشكل عام ما يلي:-

(أ) أن السيطرة هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛

(ب) أن النفوذ المؤثر (الذي يمكن اكتسابه عن طريق ملكية الأسهم أو بموجب قانون أو اتفاقية) هو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة ، ولكنة لا يعد سيطرة على تلك السياسات.

أ/٥ قد يشير وجود العلاقات الآتية إلى وجود سيطرة أو نفوذ مهم:

(أ) امتلاك حقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في المنشأة.

(ب) امتلاك المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو مصالح مالية أخرى في منشآت أخرى.

(ج) العضوية مع المسئولين عن الحوكمة أو في الإدارة الرئيسية أو أعضاء الإدارة الذين يملكون الصلاحية والمسؤولية عن تخطيط وتوجيه أنشطة المنشأة والرقابة عليها).

(د) فرد الأسرة المقرب لأي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

(هـ) وجود علاقة عمل مهمة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذوي العلاقة التي لها نفوذ مهيمن

أ/٦ قد تكون الأطراف ذوي العلاقة، بحكم قدرتها على ممارسة سيطرة أو نفوذ مؤثر، في وضع يمكنها من ممارسة نفوذ مهيمن على المنشأة أو إدارتها. ومن أخذ مثل هذا السلوك في الحسبان عند تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وتقييمها، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلا في الفقرتين "أ/٢٩"، "أ/٣٠".

---

[١٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠).
[١٣] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة "٦(أ)".
[١٤] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "أ/١٧".

المنشآت ذات الغرض الخاص كأطراف ذوي علاقة

أ/٧ في بعض الظروف، قد تكون منشـأة ذات غرض خاص[١٥] طرفا ذا علاقة بالمنشـأة لأن المنشـأة قد تكون من حيث الجوهر مسيطرة عليها بالفعل، حتى وإن كانت المنشأة تملك القليل من حقوق الملكية في المنشأة ذات الغرض الخاص، أو لا تملك أي حقوق فيها على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (راجع الفقرة "١١") اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٨ قد تتأثر مسـؤوليات مراقب الحسـابات في القطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالتكليف الرسمي بالمراجعة، أو بالالتزامات المترتبة على منشآت القطاع العام بموجب نظام أو لائحة أو أوامر ملزمة أخرى. وبالتالي، فإن مسؤوليات مراقب الحسابات في القطاع العام قد لا تقتصر على مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بل قد تتضمن أيضا مسؤولية أوسع نطاقا لمواجهة مخاطر عدم الالتزام بنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر يحكم أجهزة القطاع العام ويضع متطلبات محددة بشأن ممارسة الأعمال التجارية مع الأطراف ذوي العلاقة. وإضـافة لذلك، قد يحتاج مراقب الحسـابات في القطاع العام إلى أن يأخذ في الحسـبان متطلبات القوائم المالية للقطاع العام فيما يتعلق بالعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، التي قد تختلف عن تلك الموجودة في القطاع الخاص.

فهم العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة

النقاش بين فريق العمل (راجع الفقرة "١٢")

أ/٩ من بين الأمور التي قد يتم تناولها في النقاش بين فريق العمل ما يلي:

- طبيعة ومدى علاقات ومعاملات المنشـأة مع الأطراف ذوي العلاقة باسـتخدام، على سـبيل المثال، سـجل مراقب الحسابات الخاص بالأطراف ذوي العلاقة التي تم تحديدها، والمحدث بعد كل مراجعة).
- التركيز على أهمية الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، فيما يتعلق باحتمال وجود تحريف هام ومؤثر مصاحب للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- ظروف أو أوضـاع المنشـأة التي قد تشـير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذوي علاقة، لم تقم الإدارة بتحديدها أو الإفصـاح عنها لمراقب الحسـابات على سـبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد، أو اسـتخدام منشـآت ذات غرض خاص لإجراء معاملات خارج القوائم المالية أو وجود نظام معلومات غير كاف.
- السجلات أو المستندات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات مع أطراف ذوي علاقة.
- الأهمية التي تضـعها الإدارة والمسـئولون عن الحوكمة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب عندما يضع إطار التقارير المالية المطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذوي علاقة، وما يرتبط بذلك من خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة ذات الصلة.

أ/١٠ إضـافة لذلك، قد يتضـمن النقاش في سـياق الغش اعتبارات محددة عن كيفية تورط الأطراف ذوي العلاقة في الغش. فعلى سبيل المثال:

- كيف يمكن استخدام المنشآت ذات الغرض الخاص التي تسيطر عليها الإدارة في تسهيل إدارة الأرباح.
- كيف يمكن ترتيب المعاملات بين المنشـأة وشـريك تجاري معروف لعضـو رئيسـي في الإدارة من أجل تسـهيل اختلاس أصول المنشأة.

هوية الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة (راجع الفقرة "١٣(أ)")

أ/١١ عندما يضـع إطار التقارير المالية المطبق متطلبات خاصـة بالأطراف ذوي العلاقة، فإن المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذوي العلاقة بالمنشـأة من المرجح أن تكون متاحة بسـهولة للإدارة، لأنه سـيكون من اللازم أن تقوم نظم معلومات المنشأة بتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. ومعالجتها وتلخيصها، لتمكين المنشأة من

[١٥] تقدم الفقرتان "٦" و"٧" من الملحق الأول من معيار المراجعة رقم (٣١٥) إرشادات بشأن طبيعة المنشأة ذات الغرض الخاص.

الوفاء بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المنصوص عليها في الإطار. وبالتالي، فمن المرجح أن يكون لدى الإدارة قائمة شـاملة بالأطراف ذوي العلاقة والتغيرات التي طرأت عليها عن الفترة السـابقة. وفيما يتعلق بالارتباطات المتكررة، يوفر طرح الاستفسارات أساسا لمقارنة المعلومات المقدمة من الإدارة بسجل مراقب الحسابات الخاص بالأطراف ذوي العلاقة التي تمت الإحاطة بها في عمليات المراجعة السابقة.

أ/١٢ لكن عندما لا يضـع الإطار متطلبات خاصـة بالأطراف ذوي العلاقة، فقد لا يتوفر لدى المنشـأة مثل هذه النظم المعلوماتية. وفي ظل هذه الظروف، يمكن ألا تكون الإدارة على علم بوجود جميع الأطراف ذوي العلاقة. وعلى الرغم من ذلك، فإن المتطلب الخاص بطرح الاستفسارات المحددة في الفقرة "١٣"، يظل مطبقا، لأن الإدارة قد تكون على علم بالأطراف المستوفية لشروط تعريف الطرف ذي العلاقة الموضح في هذا المعيار. ومع ذلك، وفي مثل هذه الحالة، فمن المرجح أن تشكل استفسارات مراقب الحسابات المتعلقة بهوية الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة جزءا من إجراءات تقييم مراقب الحسـابات للمخاطر والأنشـطة المتعلقة بها التي يتم تنفيذها وفقا لمعيار المراجعة (٣١٥) للحصول على معلومات تتعلق بما يلي:

- ملكية المنشأة وهياكل الحوكمة فيها؛
- أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها؛
- طريقة تنظيم المنشأة وكيفية تمويلها.

وفي الحالات الخاصـة المتعلقة بعلاقات السـيطرة الواحدة، ولأنه من الأرجح أن تكون الإدارة على علم بتلك العلاقات إذا كانت لها أهمية اقتصادية بالنسبة للمنشأة، فمن المرجح أن تكون استفسارا أكثر فاعلية إذا ركزت على ما إذا كانت الأطراف التي تدخل معها المنشـأة في معاملات مهمة، أو تشـترك معها في الموارد بدرجة كبيرة، تعد أطرافا ذوي علاقة.

أ/١٣ في سـياق مراجعة المجموعات، يتطلب معيار المراجعة (٦٠٠) أن يوفر فريق عمل مراجعة المجموعة لكل مراقب حسابات مكون من مكونات المجموعة قائمة بالأطراف ذوي العلاقة معدة من قبل إدارة المجموعة وأي أطراف أخرى ذوي علاقة يكون فريق عمل ارتباط المجموعة على علم بها[١٦]، وعندما تكون المنشـأة مكونًا داخل مجموعة، فإن هذه المعلومات توفر أساسا مفيدا لاستفسارات مراقب الحسابات من الإدارة عن هوية الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة.

أ/١٤ قد يحصل مراقب الحسابات أيضا على بعض المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذوي العلاقة خلال الاستفسارات من الإدارة أثناء عملية قبول مهمة مراجعة أو الاستمرار فيه.

أدوات رقابة المنشاة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (راجع الفقرة "١٤")

أ/١٥ الأشـخاص الاخرين داخل المنشـأة الذين يعرفون على الأرجح العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة، وأدوات رقابة المنشأة على مثل هذه العلاقات والمعاملات ويشمل هؤلاء الأشخاص التاليين، طالما أنهم لا يشكلون جزءًا من الإدارة:

- المسئولين عن الحوكمة؛
- الموظفين الذين يشغلون منصبا يقومون من خلاله بإنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات التي تكون مهمة وتقع خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، وأولئك الذين يشرفون على هؤلاء الموظفين أو يراقبونهم؛
- وظيفة المراجعة الداخلية؛
- المستشار القانوني الداخلي؛
- مسؤول الالتزام بالسلوك الأخلاقي أو من في حكمه.

أ/١٦ تتم المراجعة على افتراض أساسي بأن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة حسب مقتضى الحال قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسـؤولية عن إعداد القوائم المالية وفقا لإطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك عرضـها العادل، وعن الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر، سـواء بسـبب غش أو خطأ[١٧]، وبناء عليه، وعندما يضـع الإطار متطلبات خاصـة بالأطراف ذوي العلاقة، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب أن تقوم الإدارة، تحت إشـراف المسـئولين عن الحوكمة، بتصميم أدوات رقابة كافية على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وتطبيق هذه الأدوات

---

(١٦) معيار المراجعة رقم (٦٠٠) الفقرة "٤٠(هـ)".
(١٧) معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/٤".

وصونها، بحيث يتم تحديد هذه العلاقات والمعاملات والمحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقا لهذا الإطار، وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، يقوم المسئولون عن الحوكمة بمتابعة كيفية قيام الإدارة بالوفاء بمسؤولياتها عن تلك الأدوات الرقابية. وبغض النظر عن أي متطلبات خاصة بالأطراف ذوي العلاقة قد يضعها الإطار، فإن المسئولين عن الحوكمة، وعند أدائهم لدورهم الإشرافي، قد يحصلون على معلومات من الإدارة تمكنهم من فهم الطبيعة والمبرر التجاري للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة.

أ/١٧ للوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣١٥) بشأن التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة[١٨]، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان سمات بيئة الرقابة ذات الصلة بتخفيف مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، مثل:

- قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وفرضها بشكل مناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تُجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- السياسات والإجراءات للإفصاح الصريح وفي الوقت المناسب عن مصالح الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- تحديد المسؤوليات داخل المنشأة عن تحديد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وتسجيلها وتلخيصها والإفصاح عنها.
- الإفصاح والنقاش في الوقت المناسب بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، بشأن المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، بما في ذلك ما إذا كان المسئولون عن الحوكمة قد شككوا بشكل مناسب في المبرر التجاري لتلك المعاملات (على سبيل المثال، عن طريق استشارة مستشارين مهنيين خارجيين).
- وضوح الإرشادات المتعلقة باعتماد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة التي تنطوي على تضاربات فعلية أو متصورة في المصالح، مثل الاعتماد من لجنة فرعية من المسئولين عن الحوكمة مكونة من أفراد مستقلين عن الإدارة.
- عمليات الفحص الدوري من قبل وظيفة المراجعة الداخلية، عند الاقتضاء.
- التصرف الاستباقي الذي تتخذه الإدارة من أجل حل قضايا الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة، عن طريق القيام على سبيل المثال باستشارة مراقب الحسابات أو المستشار القانوني الخارجي.
- وجود سياسات وإجراءات تتعلق بالكشف عن المخالفات، عند الاقتضاء.

أ/١٨ قد تكون أدوات الرقابة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة داخل بعض المنشآت قاصرة أو غير موجودة لعدة أسباب، مثل:

- انخفاض الأهمية التي توليها الإدارة لتحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنها.
- غياب الإشراف المناسب من قبل المسئولين عن الحوكمة.
- التجاهل المتعمد لأدوات الرقابة بسبب أن الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة قد تكشف عن معلومات ترى الإدارة أنها حساسة، على سبيل المثال، وجود معاملات يشترك فيها أفراد من عائلات الإدارة.
- عدم كفاية فهم الإدارة للمتطلبات الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة التي يفرضها إطار التقارير المالية المطبق.
- غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار التقارير المالية المطبق.

وفي حالة عدم فاعلية أدوات الرقابة أو عدم وجودها، قد لا يكون بمقدور مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان، وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٥) ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة، بما في ذلك على الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات.

أ/١٩ غالبا ما تنطوي القوائم المالية المحرفه على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية[١٩] ويزيد خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة إذا كانت للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو نفوذ مهم مع الأطراف التي تتعامل معها المنشأة، لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة دوافع وفرصا أكبر لارتكاب الغش فعلى سبيل

[١٨] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "٢١".
[١٩] معيار المراجعة رقم (٢٤٠) الفقرتين "٣٢" و"أ/٤".

المثال، قد توفر المصالح المالية للإدارة في أطراف معينة ذات علاقة دوافع تشجع الإدارة على تجاوز أدوات الرقابة عن طريق: (أ) توجيه المنشأة، بشكل يتضارب مع مصالحها، بإبرام معاملات الصالح هذه الأطراف، أو (ب) التواطؤ مع هذه الأطراف أو التحكم في تصرفاتها. ومن أمثلة الغش المحتمل:

- وضع شروط وهمية للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، تهدف إلى تحريف المبرر التجاري لهذه المعاملات.
- التنظيم المنطوي على غش لنقل الأصول من أو إلى الإدارة أو أشخاص آخرين بمبالغ أعلى أو أقل بكثير من القيمة السوقية.
- الدخول في معاملات معقدة مع الأطراف ذوي العلاقة، مثل المنشآت ذات الغرض الخاص، وتنظيم هذه المعاملات على نحو يهدف إلى تحريف القوائم المالية أو الأداء المالي للمنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٢٠ من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة في المنشآت الصغيرة أقل رسمية. وقد لا يكون في تلك المنشآت آليات موثقة للتعامل مع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. وقد يخفف المدير المالك من بعض المخاطر الناشئة عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، أو من المحتمل أن يزيد من تلك المخاطر، من خلال المشاركة النشطة في جميع الجوانب الرئيسية للمعاملات. وفيما يتعلق بتلك المنشآت، قد يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وأية أدوات رقابة قد تكون مطبقة عليها، من خلال الاستفسار من الإدارة إضافة إلى اتخاذ إجراءات أخرى مثل ملاحظة إشراف الإدارة على الأنشطة ومراجعتها لها، والفحص المادي للوثائق ذات الصلة المتاحة.

التصريح بالمعاملات والترتيبات المهمة واعتمادها (راجع الفقرة "١٤(ب)")

أ/٢١ ينطوي التصريح على منح إذن من طرف أو أطراف يتمتعون بالسلطة المناسبة (سواء من الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو مساهمي المنشأة) للمنشأة لتدخل في معاملات محددة وفقا لضوابط محددة مسبقا. سواء كانت قائمة على اجتهاد أم لا. وينطوي الاعتماد على قبول تلك الأطراف بالمعاملات التي دخلت فيها المنشأة، بعد التأكد من استيفاء الضوابط التي منح التصريح بناء عليها. ومن أمثلة أدوات الرقابة التي ربما تكون المنشأة قد وضعتها للتصريح بالمعاملات والترتيبات مع الأطراف ذوي العلاقة، أو المعاملات والترتيبات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي، واعتماد هذه المعاملات والترتيبات:

- متابعة أدوات الرقابة لتحديد المعاملات والترتيبات التي تحتاج للتصريح والاعتماد.
- اعتماد أحكام وشروط المعاملات والترتيبات من الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو من المساهمين، حسب مقتضى الحال.

الانتباه الدائم للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذوي العلاقة عند فحص السجلات أو المستندات

السجلات أو المستندات التي قد يقوم مراقب الحسابات بفحصها ماديا (راجع الفقرة "١٥").

أ/٢٢ قد يقوم مراقب الحسابات أثناء المراجعة بإجراء فحص مادي للسجلات أو المستندات التي قد توفر معلومات عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، ومثال ذلك:

- المصادقات التي يحصل عليها مراقب الحسابات من أطراف ثالثة (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية).
- الإقرارات الضريبية الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات التي تزود المنشأة السلطات التنظيمية بها.
- سجلات المساهمين للتعرف على المساهمين الرئيسيين في المنشأة.
- بيانات تضارب المصالح المقدمة من الإدارة والمسولين عن الحوكمة.
- سجلات استثمارات المنشأة وتلك المتعلقة بخططها لمعاشات التقاعد.
- العقود والاتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المسئولين الحوكمة.
- العقود والاتفاقيات المهمة التي لا تقع في مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- فواتير ومراسلات محددة من المستشارين المهنيين للمنشأة.

- وثائق التأمين على الحياة التي في حوزة المنشأة.
- العقود المهمة التي أعيد التفاوض عليها من قبل المنشأة خلال الفترة.
- تقارير وظيفة المراجعة الداخلية.
- المستندات المرتبطة بإيداعات المنشأة لدى السلطة المنظمة للأوراق المالية (مثل نشرات الاكتتاب).

الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذوي علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق (راجع الفقرة ١٥).

أ/٢٣ هو ترتيب يتضمن اتفاقا رسميا أو غير رسمي بين المنشأة وطرف آخر واحد أو أكثر لأغراض مثل:

- إنشاء علاقة عمل من خلال وسطاء أو هياكل تنظيمية مناسبة.
- القيام بأنواع معينة من المعاملات بموجب شروط وأحكام محددة.
- توفير خدمات معينة أو دعم مالي.

ومن أمثلة الترتيبات التي قد تشير إلى وجود علاقات أو معاملات تمت مع أطراف ذوي علاقة ولم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها لمراقب الحسابات في السابق:

- المشاركة في شركات تضامن غير مسجلة مع أطراف أخرى.
- إبرام اتفاقيات لتوفير خدمات الأطراف معينة بموجب شروط وأحكام خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة.
- الضمانات والعلاقات مع الضامنين.

تحديد وجود معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي (راجع الفقرة "١٦")

أ/٢٤ إن الحصول على معلومات إضافية بشأن المعاملات المهمة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، يمكن مراقب الحسابات من تقييم ما إذا كانت توجد أي من عوامل خطر الغش، ومن تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر، عندما يضع إطار التقارير المالية المطبق متطلبات خاصة بالأطراف ذوي العلاقة.

أ/٢٥ قد تتضمن أمثلة المعاملات التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة:

- معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو عمليات الاستحواذ.
- المعاملات مع المنشآت التي تقع في الخارج في دول ذات أنظمة شركات ضعيفة.
- تأجير أماكن العمل أو تقديم الخدمات الإدارية من قبل المنشأة لطرف آخر دون وجود عوض لذلك.
- معاملات البيع التي تنطوي على خصومات أو عائدات كبيرة بشكل غير معتاد.
- المعاملات التي تتسم بترتيبات د وارة، على سبيل المثال، البيع مع التعهد بإعادة الشراء.
- المعاملات التي تتم بموجب عقود يتم تغيير شروطها قبل انتهاء مدتها.

فهم طبيعة المعاملات المهمة التي تقع خارج مسار العمل الطبيعي (راجع الفقرة "١٦(أ)")

أ/٢٦ يشمل الاستفسار عن طبيعة المعاملات المهمة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، التوصل إلى فهم للمبرر التجاري للمعاملات، والشروط والأحكام التي تمت بموجبها.

الاستفسار عما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة يمكن أن تكون مشاركة (راجع الفقرة "١٦(ب)")

أ/٢٧ يمكن أن يشارك طرف ذو علاقة في معاملة مهمة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة ليس فقط عن طريق التأثير بشكل مباشر على المعاملة من خلال كونه طرفا فيها وإنما أيضا عن طريق التأثير بشكل غير مباشر من خلال وسيط. وقد يشير مثل هذا التأثير إلى وجود عامل من عوامل خطر الغش.

تبادل المعلومات عن الأطراف ذات العلاقة مع فريق عمل المراجعة (راجع الفقرة "١٧")

أ/٢٨ تتضمن المعلومات الملائمة عن الأطراف ذوي العلاقة التي يمكن تبادلها مع أعضاء فريق عمل المراجعة، على سبيل المثال:

- هوية الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة.
- طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- العلاقات أو المعاملات المهمة أو المعقدة مع الأطراف ذوي العلاقة، التي قد تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، وعلى وجه الخصوص المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المسئولون عن الحوكمة مشاركة مالية.

تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، وتقييمها

عوامل خطر الغش المصاحبة لطرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن (راجع الفقرة "١٩")

أ/٢٩ تعد الهيمنة على الإدارة من جانب شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون تطبيق أدوات رقابة تعوض عن ذلك، عاملا من عوامل خطر الغش[٢٠]. ومن بين المؤشرات الدالة على وجود نفوذ مهيمن يمارسه طرف ذو علاقة:

- اعتراض الطرف ذي العلاقة على قرارات عمل مهمة اتخذتها الإدارة أو المسئولون عن الحوكمة.
- الرجوع للطرف ذي العلاقة للاعتماد النهائي للمعاملات المهمة.
- محدودية النقاش، أو غيابه التام بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة حول المقترحات التجارية المقدمة من الطرف ذي العلاقة.
- ندرة الفحص والاعتماد المستقل للمعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو أحد أفراد أسرته المقربين).

وقد يوجد أيضا النفوذ المهيمن في بعض الحالات، إذا كان الطرف ذو العلاقة قد أدى دورا قياديا في تأسيس المنشأة، ولا يزال مستمرا في أداء هذا الدور في إدارتها.

أ/٣٠ عند وجود عوامل خطر أخرى، قد يشير وجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن إلى وجود مخاطر تحريف هام ومؤثر مهمة بسبب الغش فعلى سبيل المثال:

- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير معتاد في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى ممارسات مغشوشة أو غير أخلاقية تخدم أغراض الطرف ذي العلاقة.
- قد يشير استخدام وسطاء تجاريين في معاملات مهمة دون وجود مبرر تجاري واضح لذلك، إلى أن الطرف ذا العلاقة يمكن أن تكون له مصلحة في تلك المعاملات من خلال السيطرة على هؤلاء الوسطاء لأغراض احتيالية.
- قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة في اختيار السياسات المحاسبية أو انشغاله الكامل بذلك أو بتحديد التقديرات المهمة إلى احتمال إعداد قوائم مالية مغشوشة.

الإجراءات تجاه مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة (راجع الفقرة "٢٠").

أ/٣١ تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي ق قد يختارها مراقب الحسابات كاستجابة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة [٢١].

أ/٣٢ من أمثلة إجراءات المراجعة الأساسية التي قد ينفذها مراقب الحسابات عند تقييمه لخطر مهم بأن الإدارة لم تحاسب أو تفصح بشكل مناسب عن معاملات معينة مع أطراف ذوي علاقة وفقا لإطار التقارير المالية المطبق (سواء بسبب غش أو خطأ).

- المصادقة على جوانب محددة للمعاملات التي يتم إجراؤها مع وسطاء أو مناقشتها معهم، مثل البنوك أو مكاتب المحاماة أو الضامنين أو الوكلاء، متى كان ذلك عمليا وغير محظور بموجب الأنظمة أو اللوائح أو القواعد الأخلاقية.
- المصادقة على أغراض المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة أو شروطها المحددة أو مبالغها (قد يكون إجراء المراجعة هذا أقل فاعلية عندما يرى مراقب الحسابات أن المنشأة من المرجح أن تؤثر على الأطراف ذوي العلاقة في ردودها على مراقب الحسابات).

---

[٢٠] الملحق الأول لمعيار المراجعة رقم (٢٤٠).

[٢١] يقدم معيار المراجعة رقم (٣٣٠) المزيد من الارشادات بشأن النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية ويضع معيار المراجعة رقم (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الاستجابات المناسبة للمخاطر المقيمة للتحريف الجوهري بسبب الغش.

- القيام عند الاقتضاء بقراءة القوائم المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات الصلة، في حال توفرها الخاصة بالأطراف ذوي العلاقة للبحث عن أدلة بشأن المحاسبة عن المعاملات الواردة في السجلات المحاسبية للأطراف ذوي العلاقة.

أ/٣٣ في حالة تقييم مراقب الحسابات لخطر تحريف هام ومؤثر بسبب الغش نتيجة لوجود طرف ذي علاقة له نفوذ مهيمن، فقد يقوم مراقب الحسابات، بالإضافة إلى المتطلبات العامة للمعيار (٢٤٠) بتنفيذ إجراءات مراجعة للتوصل إلى فهم بشأن العلاقات التجارية التي ربما يكون الطرف ذو العلاقة قد أقامها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة ولتحديد الحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أساسية مناسبة، ومن أمثلة تلك الإجراءات ما يلي:

- الاستفسارات من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وإجراء مناقشات معهم.
- الاستفسارات من الطرف ذي العلاقة.
- الفحص المادي للعقود المهمة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة.
- إجراء بحث اساسي مناسب، على سبيل المثال من خلال شبكة الإنترنت أو من خلال قواعد معلومات تجارية خارجية خاصة.
- فحص تقارير الكشف عن المخالفات التي يقدمها الموظفون متى كان يتم الاحتفاظ بها.

أ/٣٤ بناء على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها مراقب الحسابات، قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على أدلة المراجعة دون اختبار أدوات الرقابة الى المطبقة في المنشأة على العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد يكون من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من خلال إجراءات المراجعة الأساسية وحدها فيما يخص مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة للعلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة. فعلى سبيل المثال عندما تكون المعاملات داخل المجموعة بين المنشأة ومكوناتها كثيرة ويكون هناك قدر كبير من المعلومات عن هذه المعاملات قد تم إنشاؤه أو تسجيله أو معالجته أو التقرير عنه بشكل الكتروني ضمن نظام متكامل، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من غير الممكن تصميم إجراءات مراجعة أساسية فعاله من شأنها أن تقلل في حد ذاتها من مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحبة لهذه المعاملات إلى مستوى منخفض وبدرجة يمكن قبولها. وفي مثل هذه الحالة، وللوفاء بمتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) الذي يقضي بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة[٢٢]، فإن مراقب الحسابات مطالب باختبار أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة على اكتمال ودقة تسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

تحديد الأطراف ذوي العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها في السابق

إبلاغ فريق عمل المراجعة بالمعلومات عن الأطراف ذوي العلاقة المحددة حديثا (راجع الفقرة "٢٢(أ)")

أ/٣٥ إن الإبلاغ الفوري عن أي أطراف ذات علاقة يتم تحديدها حديثا إلى الأعضاء الآخرين في فريق عمل المراجعة يساعدهم في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تؤثر على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها بالفعل، والاستنتاجات المستنبطة منها، بما في ذلك ما إذا كانت مخاطر التحريف الهام والمؤثر بحاجة إلى إعادة تقييم.

الإجراءات الأساسية فيما يتعلق بالأطراف ذوي العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة المحددة حديثا (راجع الفقرة "٢٢(ج)").

أ/٣٦ تتضمن الأمثلة على إجراءات المراجعة الأساسية التي قد ينفذها مراقب الحسابات فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة المحددة حديثا:

- القيام باستفسارات عن طبيعة علاقات المنشأة مع الأطراف ذوي العلاقة المحددة حديثا، بما في ذلك (متى كان ذلك مناسباً وغير محظور بموجب نظام أو لائحة أو قواعد أخلاقية) الاستفسار من أطراف خارج المنشأة يفترض أن لديها معرفة كبيرة بالمنشأة وأعمالها، مثل المستشار القانوني أو الوكلاء الأساسين أو الممثلين الرئيسين أو الاستشاريين أو الضامنين أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة المحددة حديثا. وقد يكون من السهل إجراء مثل هذا التحليل باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

---

[٢٢] معيار المراجعة رقم (٣٣٠) الفقرة "٨ (ب)".

- التحقق من شـــروط وأحكام المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة المحددة حديثا، وتقييم ما إذا كانت المعاملات قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقا لإطار التقارير المالية المطبق.

عدم الإفصاح المتعمد من قبل الإدارة (راجع الفقرة "٢٢(هـ)")

أ/٣٧ تعد المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٤٠) بشأن مسؤوليات مراقب الحسابات ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية، ذات صلة عندما يتضح أن الإدارة قد قامت عن عمد بعدم الإفصاح لمراقب الحسابات عن الأطراف ذوي العلاقة أو المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة. وقد يأخذ مراقب الحسابات ايضا في الحسبان ما إذا كان من الضروري إعادة تقييم إمكانية الاعتماد على ردود الإدارة على استفسارات مراقب الحسابات وإقرارات الإدارة المقدمة لمراقب الحسابات.

تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة

تقييم المبرر التجاري للمعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة (راجع الفقرة "٢٣")

أ/٣٨ عند تقييم المبرر التجاري لمعاملة مهمة مع طرف ذي علاقة تمت خارج مســـار العمل الطبيعي للمنشـــأة، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت المعاملة:
  - معقدة للغاية (على سبيل المثال، قد تشتمل المعاملة على عدة أطراف ذوي علاقة داخل مجموعة موحدة).
  - تحتوي على شروط تجارية غير معتادة، مثل أسعار ومعدلات فائدة وضمانات وشروط سداد غير معتادة.
  - تفتقر إلى سبب منطقي تجاري واضح لحدوثها.
  - تتضمن أطرافا ذوي علاقة لم يتم تحديدها في السابق.
  - معالجة بطريقة غير معتادة.
- ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المسئولين عن الحوكمة.
- ما إذا كانت الإدارة تركز بشكل أكبر على معالجة محاسبية معينة بدلا من بذل العناية الواجبة للأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

وإذا كانت توضيحات الإدارة غير متسقة بشكل هام ومؤثر مع شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة، فإن مراقب الحسابات مطالب وفقًا لمعيار المراجعة (٥٠٠) [٢٣] بأن ينظر في إمكانية الاعتماد على توضيحات وإفادات الإدارة بشأن الأمور الأخرى المهمة.

أ/٣٩ قد يسعى مراقب الحسابات أيضا إلى فهم المبرر التجاري لمثل هذه المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، إذ قد يساعد ذلك مراقب الحسابات في تحصيل فهم أفضل للحقيقة الاقتصادية للمعاملة وأسباب تنفيذها. وقد يشكل المبرر التجاري من منظور الطرف ذي العلاقة والذي يبدو غير متسق مع طبيعة عمل ذلك الطرف عاملا من عوامل خطر الغش.

[٢٣] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرة "١١".

التصريح بالمعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة واعتمادها (راجع الفقرة "٢٣(ب)")

أ/٤٠ إن التصريح والاعتماد من قبل الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، أو حسب مقتضى الحال، من المساهمين فيما يخص المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة قد يوفر أدلة مراجعة بأن هذه المعاملات قد نالت العناية الواجبة من قبل المستويات المناسبة داخل المنشأة، وأن شروطها وأحكامها قد انعكست في القوائم المالية بشكل مناسب. وقد يشير وجود معاملات بهذه الطبيعة لم تخضع لمثل هذا التصريح والاعتماد، مع غياب التفسيرات المنطقية المستندة إلى النقاش مع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، إلى وجود مخاطر تحريف هام ومؤثر بسبب غش أو خطأ. وفي هذه الظروف، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى أن يكون منتبها للمعاملات الأخرى التي لها طبيعة مماثلة. ومع ذلك، فقد يكون التصريح والاعتماد، وحدهما، غير كافيين لاستنتاج ما إذا كانت مخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش غير موجودة، لأن التصريح والاعتماد قد يكونان غير فعالين في حالة وجود تواطؤ بين الأطراف ذوي العلاقة أو في حالة خضوع المنشأة لنفوذ مهيمن من جانب طرف ذي علاقة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ/٤١ قد لا تملك المنشأة الصغيرة نفس أدوات الرقابة التي يوفرها اختلاف مستويات السلطة والاعتماد التي قد توجد في منشأة أكبر وبناء عليه، فقد يعتمد مراقب الحسابات عند مراجعة منشأة صغيرة بدرجة أقل على التصريح والاعتماد من أجل الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بصحة المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة التي تتم خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة. وبدلا من ذلك، قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى، مثل الفحص المادي للمستندات ذات الصلة، أو طلب المصادقة على جوانب معينة من المعاملات من الأطراف ذوي الصلة، أو ملاحظة مشاركة المدير المالك في المعاملات.

الإقرارات بأن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة قد تم القيام بها على أساس شروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري (راجع الفقرة ٢٤)

أ/٤٢ على الرغم من أن أدلة المراجعة قد يسهل الحصول عليها فيما يتعلق بالمقارنة بين سعر المعاملة التي تمت مع طرف ذي علاقة وسعر معاملة مماثلة تمت على أساس تجاري، فإنه توجد عادة صعوبات عملية تحد من قدرة مراقب الحسابات على الحصول على أدلة مراجعة تفيد بأن جميع الجوانب الأخرى للمعاملة مكافئة لما يناظرها في المعاملة التي تمت على أساس تجاري، فعلى سبيل المثال، رغم أن مراقب الحسابات قد يكون قادرا على التأكد من أن معاملة ما مع طرف ذي علاقة قد تم القيام بها بسعر السوق. فقد يكون من المتعذر عمليا التأكد مما إذا كانت الشروط والأحكام الأخرى للمعاملة (مثل شروط الائتمان والالتزامات المحتملة والأعباء المحددة) مكافئة لتلك التي قد يتم الاتفاق عليها عادة بين أطراف مستقلة، وبناء عليه، فقد يكون هناك خطر بوجود تحريف هام ومؤثر في إقرار الإدارة بإجراء معاملة مع طرف ذي علاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

أ/٤٣ يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة أن تؤيد الإقرارات التي تفيد بإجراء المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة بشروط مكافئة لتلك السائدة في المعاملات التي على أساس تجاري. وقد يتضمن دعم

- مقارنة شروط المعاملة مع الطرف ذي العلاقة بشروط معاملة مطابقة أو مشابهة مع طرف واحد أو أكثر ليس ذى علاقة.
- تكليف خبير خارجي بتحديد القيمة السوقية، وللتأكد من شروط وأحكام السوق لتلك المعاملة.
- مقارنة شروط المعاملة بشروط السوق المعروفة للمعاملات المماثلة بوجه عام في سوق مفتوحة.

أ/٤٤ قد يشمل تقييم دعم الإدارة لهذا الإقرار واحدا أو أكثر مما يلي:

- النظر في مدى مناسبة آلية الإدارة لدعم الإقرار.
- التحقق من مصدر البيانات الداخلية أو الخارجية التي تدعم الإقرار، واختبار البيانات لتحديد مدى دقتها واكتمالها وملاءمتها.
- تقييم مدى معقولية أي افتراضات مهمة استند إليها الإقرار.

أ/٤٥ تتطلب بعض أطر القوائم المالية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة التي لم يتم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملات على أساس تجاري. وفي هذه الظروف، إذا لم تفصح الإدارة في القوائم المالية عن معاملة مع طرف ذي علاقة، فقد يكون ذلك إقرارا ضمنيا بأن المعاملة قد تم القيام بها بشروط مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقييم المحاسبة عن العلاقات والمعاملات المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنها

اعتبارات الأهمية النسبية عند تقييم التحريفات (راجع الفقرة "٢٥")

أ/٤٦ يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) من مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان كلا من حجم وطبيعة التحريف، والظروف الخاصة بحدوثه، عند تقييم ما إذا كان التحريف هامًا ومؤثرًا[٢٤]. وقد لا تعتمد أهمية المعاملة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية على المبلغ المسجل للمعاملة فحسب، ولكن أيضا على عوامل معينة أخرى ذات صلة، مثل طبيعة العلاقة مع الطرف ذي العلاقة.

تقييم الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة (راجع الفقرة "٢٥(أ)"

أ/٤٧ يعني تقييم الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة في سياق متطلبات الإفصاح لإطار التقارير المالية المطبق النظر فيما إذا كانت حقائق وظروف العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة قد تم تلخيصها وعرضها بشكل مناسب حتى تكون الإفصاحات مفهومة. وقد تكون الإفصاحات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة غير مفهومة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان المبرر التجاري للمعاملات وتأثيراتها على القوائم المالية غير واضحة أو محرفة؛ أو

(ب) إذا لم يتم الإفصاح بشكل مناسب عن الشروط الرئيسية أو الأحكام أو العناصر المهمة الأخرى المعاملات والتي تُعد ضرورية لفهمها.

الإقرارات المكتوبة (راجع الفقرة "٢٦")

أ/٤٨ تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إقرارات مكتوبة من المسئولين عن الحوكمة ما يلي:

- ما يكون عند قيام المسئولين عن الحوكمة باعتماد معاملات محددة مع أطراف ذوي علاقة، (أ) تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
- ما يكون عندما يقدم المسئولون عن الحوكمة إفادات شفهية محددة لمراقب الحسابات فيما يخص تفاصيل معاملات معينة مع الأطراف ذوي العلاقة.
- ما يكون عندما تكون للمسئولين عن الحوكمة مصالح مالية أو غيرها لدى الأطراف ذوي العلاقة أو في المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

أ/٤٩ قد يقرر مراقب الحسابات أيضا الحصول على إقرارات مكتوبة بشأن تأكيدات محددة قد تكون الإدارة قد قدمتها، مثل الإقرار بأن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة لا تشتمل على اتفاقات جانبية لم يتم الإفصاح عنها.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "٢٧")

أ/٥٠ يساعد الإبلاغ عن الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة[٢٥] بخصوص الأطراف ذوي العلاقة بالمنشأة مراقب الحسابات في وضع فهم مشترك مع المسئولين عن الحوكمة لطبيعة هذه الأمور وطريقة حلها. ومن أمثلة الأمور المهمة المرتبطة بالأطراف ذوي العلاقة:

- عدم إفصاح الإدارة (سواء بشكل متعمد أو لا) لمراقب الحسابات عن الأطراف ذوي علاقة أو عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة، الأمر الذي قد يلفت انتباه المسئولين عن الحوكمة إلى علاقات ومعاملات مهمة مع أطراف ذوي علاقة لم يكونوا على علم بها في السابق.
- تحديد المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة، التي لم يتم التصريح بها واعتمادها بشكل مناسب، الأمر الذي قد ينشأ عنه الاشتباه في حدوث غش.
- عدم الاتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة والإفصاح عن المعاملات المهمة مع الأطراف ذوي العلاقة وفقا لإطار التقارير المالية المطبق.
- عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح المطبقة التي تحظر أو تقيد أنواعًا محددة من المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- مواجهة صعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر في النهاية على المنشأة.

---

[٢٤] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)، الفقرة "١١(أ)". تقدم الفقرة "أ/٢١" من معيار المراجعة رقم (٤٥٠) إرشادات بشأن الظروف التي قد تؤثر على تقييم التحريف.

[٢٥] تقدم الفقرة "أ/٨" من معيار المراجعة رقم (٢٣٠) لمزيد من الارشادات بشأن طبيعة الأمور المهمة التي تظهر أثناء المراجعة.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٦٠) إصدار ٢٠٢٥

الأحداث اللاحقة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٦٠) إصدار ٢٠٢٥

الأحداث اللاحقة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
الأحداث اللاحقة	٢
تاريخ السريان	٣
الأهداف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات	٦-٩
الحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية	١٠-١٣
الحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد نشر القوائم المالية	١٤-١٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق المعيار	أ/١
التعريفات	أ/٢-أ/٥
الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات	أ/٦-أ/١٠
الحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية	أ/١١-أ/١٧
الحقائق التي يعلم بها مراقب الحسابات بعد نشر القوائم المالية	أ/١٨-أ/٢٠

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٦٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة عند مراجعة القوائم المالية. ولكنه لا يتناول الأمور المتعلقة بمسؤوليات مراقب الحسابات عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، وهي المعلومات التي يتناولها معيار المراجعة (٧٢٠) ومع ذلك، فقد تسلط تلك المعلومات الأخرى الضوء على حدث لاحق يقع في نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة "أ/١").

الأحداث اللاحقة

٢- قد تتأثر القوائم المالية بأحداث معينة تقع بعد تاريخ القوائم المالية. وتشير العديد من أطر التقارير المالية إلى تلك الأحداث على وجه الخصوص[١]. وتحدد عادة نوعين من الأحداث هما:

(أ) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية؛

(ب) الأحداث التي توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية.

ويوضح معيار المراجعة (٧٠٠) أن تاريخ تقرير مراقب الحسابات يُعلم القارئ بأن مراقب الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث والمعاملات التي علم بها مراقب الحسابات والتي وقعت حتى ذلك التاريخ[٢].

تاريخ السريان

٣- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧

الأهداف

٤- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات التي تتطلب تعديلا أو إفصاحات في القوائم المالية، قد انعكست بشكل مناسب في تلك القوائم المالية وفقا لإطار التقارير المالية المطبق؛

(ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد تاريخ تقريره، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره.

التعريفات

٥- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **تاريخ القوائم المالية**: تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.

(ب) **تاريخ إصدار القوائم المالية**: التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصحاب الصلاحية بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية(راجع: الفقرة "أ/٢").

(ج) **تاريخ تقرير مراقب الحسابات**: التاريخ الذي يؤرخ فيه مراقب الحسابات تقريره عن القوائم المالية وفقًا لمعيار المراجعة(٧٠٠) (راجع: الفقرة أ/٣).

(د) **تاريخ نشر القوائم المالية**: التاريخ الذي يمكن فيه للأطراف المستفيدة الاطلاع على تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تم مراجعتها (راجع الفقرتين "أ/٤"، "أ/٥").

(هـ) **الأحداث اللاحقة**: الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات والحقائق التي يعرفها مراقب الحسابات بعد تاريخ تقريره.

---

[١] على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٧) "الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية" المعالجة في القوائم المالية للأحداث، المواتية وغير المواتية على السواء، التي تقع بين تاريخ القوائم المالية (المشار إليه بلفظ "نهاية فترة التقرير" في معيار المحاسبة) وتاريخ التصريح بإصدارها.

[٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "أ/٦٦".

المتطلبات

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات

٦- يجب على مراقب الحسابات أن ينفذ إجراءات مراجعة مُصممة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تثبت أنه قد تم تحديد جميع الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتي تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية. ومع ذلك، لا يتوقع من مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بشأن الأمور التي وفرت لها إجراءات المراجعة المطبقة في السابق استنتاجات مُرضية (راجع: الفقرة "أ/٦").

٧- يجب على مراقب الحسابات تنفيذ الإجراءات التي تطلبها الفقرة "٦"، بحيث تغطي الفترة من تاريخ القوائم المالية إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات، أو أقرب تاريخ له ممكن عمليا. ويجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان تقييمه للمخاطر عند تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة تلك، التي يجب أن تتضمن ما يلي: (راجع الفقرتين "أ/٧"، "أ/٨").

(أ) التوصل إلى فهم لأي إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.

(ب) الاستفسار من الإدارة، والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال عما إذا كانت قد وقعت أي أحداث لاحقة يمكن أن تؤثر على القوائم المالية (راجع الفقرة "أ/٩").

(ج) قراءة المحاضر، إن وجدت، الخاصة باجتماعات مالكي المنشأة والإدارة والمسئولين عن الحوكمة المنعقدة بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في أي من تلك الاجتماعات التي ليست لها محاضر متاحة بعد (راجع: الفقرة "أ/١٠").

(د) قراءة أحدث قوائم مالية دورية لاحقة للمنشأة، إن وجدت.

٨- إذا تعرف مراقب الحسابات، نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب الفترتين "٦" و"٧ "على أحداث تتطلب تعديلا أو إفصاحا في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان كل حدث من ذلك القبيل قد انعكس بشكل مناسب في تلك القوائم المالية، وفقا لإطار التقارير المالية المطبق.

الإقرارات المكتوبة (خطاب التمثيل)

٩- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، تقديم إقرارات مكتوبة (خطاب التمثيل)، وفقًا لمعيار المراجعة (٥٨٠) بأن جميع الأحداث الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية والتي يتطلب لها إطار التقارير المالية المطبق إجراء تعديل أو إضافة إفصاح، قد تم تعديلها أو الإفصاح عنها.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية

١٠- لا يقع على مراقب الحسابات أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ إصدار تقريره. ومع ذلك، فعندما يعلم مراقب الحسابات بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير مراقب الحسابات لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه: (راجع: الفقرتين "أ/١١"، "أ/١٢")

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، وإذا كان الأمر كذلك؛

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية.

١١- اذا عدلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات:

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

(ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة"١٢"

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين "٦" و"٧" حتى تاريخ التقرير الجديد لمراقب الحسابات؛

(٢) تقديم مراقب الحسابات تقريراً جديداً بشأن القوائم المالية المعدلة ويجب ألا يكون التقرير الجديد لمراقب الحسابات مؤرخا بتاريخ يسبق تاريخ إصدار القوائم المالية المعدلة.

١٢- عندما لا يحظر نظام أو لائحة أو إطار التقارير المالية على الإدارة قصر تعديل القوائم المالية على تأثيرات الحدث أو الأحداث اللاحقة المسببة لذلك التعديل، وعندما لا يحظر على المسؤولين عن إصدار القوائم المالية قصر إصدارهم

على ذلك التعديل، فإنه يسمح لمراقب الحسابات بأن يقصر إجراءات المراجعة المطبقة على الأحداث اللاحقة وفقا لمتطلبات الفقرة "١١(ب)(١)" على ذلك التعديل. وفي مثل هذه الحالات، يجب على مراقب الحسابات إما أن:

(أ) يُعدل تقريره ليتضمن تاريخا إضافيا يقتصر على ذلك التعديل، ويشير بموجبه إلى أن إجراءات مراقب الحسابات بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية أو (راجع الفقرة "أ/١٣").

(ب) يقدم تقريرا جديدا أو معدلا يتضمن بيانا في فقرة لفت الانتباه أو في فقرة أمر آخر يشير إلى أن إجراءات مراقب الحسابات بشأن الأحداث اللاحقة تقتصر فقط على تعديل القوائم المالية الموضح في الإيضاح ذي الصلة المرفق بالقوائم المالية.

١٣- قد لا يكون مطلوبا من الإدارة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي إصدار قوائم مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج مراقب الحسابات إلى تقديم تقرير معدل أو تقرير جديد. ولكن إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الظروف التي يعتقد مراقب الحسابات فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فحينئذ (راجع الفقرتين "أ/١٤"، "أ/١٥"):

(أ) إذا لم يكن تقرير مراقب الحسابات قد تم تقديمه للمنشأة بعد، فيجب على مراقب الحسابات تعديل رأيه وفقًا لما يتطلبه معيار المراجعة (٧٠٥) ثم يقوم بتقديم تقريره؛ أو

(ب) إذا كان تقرير مراقب الحسابات قد تم تقديمه للمنشأة بالفعل، فيجب على مراقب الحسابات أن يُخطر الإدارة وأيضا المسئولين عن الحوكمة، ما لم يكونوا جميعا مشاركين في إدارة المنشأة، بعدم إصدار القوائم المالية للأطراف المستفيدة قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حالة إصدار القوائم المالية في وقت لاحق لكن بدون إجراء التعديلات اللازمة، فيجب على مراقب الحسابات اتخاذ التصرف المناسب من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره (راجع الفقرتين "أ/١٦"، "أ/١٧").

الحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد نشر القوائم المالية

١٤- بعد نشر القوائم المالية، لا يقع على مراقب الحسابات أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما يعلم مراقب الحسابات بحقيقة ما بعد إصدار القوائم المالية، والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير مراقب الحسابات لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقريره، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال؛

(ب) تحديد ما إذا كانت القوائم المالية بحاجة إلى تعديل؛ وإذا كان الأمر كذلك:

(ج) الاستفسار عن الكيفية التي تعتزم بها الإدارة معالجة الأمر في القوائم المالية (راجع: الفقرة "أ/١٨")

١٥- إذا عدلت الإدارة القوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات: (راجع الفقرة "أ/١٩")

(أ) تنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة في هذه الظروف على التعديل.

(ب) فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية التي صدرت في السابق وكذلك تقرير مراقب الحسابات عليها، على علم بالموقف.

(ج) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة "١٢"

(١) تمديد إجراءات المراجعة المشار إليها في الفقرتين "٦ و٧" حتى تاريخ التقرير الجديد لمراقب الحسابات، على ألا يكون تاريخ التقرير الجديد لمراقب الحسابات أسبق من تاريخ إصدار القوائم المالية المعدلة؛

(٢) تقديم مراقب الحسابات لتقرير جديد بشأن القوائم المالية المعدلة.

(د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة "١٢"، تعديل تقرير مراقب الحسابات أو تقديم مراقب الحسابات لتقرير جديد وفقًا لما تتطلبه الفقرة "١٢".

١٦- يجب أن يُضمن مراقب الحسابات في تقريره الجديد أو المعدل فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تشير إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يناقش على نطاق أوسع سبب تعديل القوائم المالية السابق إصدارها، وإلى التقرير السابق الذي قدمه مراقب الحسابات.

١٧- في حالة عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة للتأكد من أن أي شخص استلم القوائم المالية السابق إصدارها على علم بالموقف، وفي حالة عدم تعديلها للقوائم المالية في الظروف التي يعتقد مراقب الحسابات فيها أن القوائم المالية بحاجة إلى تعديل، فيجب على مراقب الحسابات أن يُخطر الإدارة وأيضا المسئولين عن الحوكمة، ما لم يكونوا جميعا

مشـاركين في إدارة المنشـأة[٣]، بأنه سـيسـعى لمنع الاعتماد على تقرير مراقب الحسـابات في المسـتقبل. وإذا لم تتخذ الإدارة أو المسـئولون عن الحوكمة هذه الخطوات اللازمة بالرغم من هذا الإخطار، فيجب على مراقب الحسـابات أن يتخذ التصرف المناسب من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره (راجع الفقرة "أ/٢٠").

***

[٣] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) ، الفقرة "١٣".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق المعيار (راجع الفقرة "١")

أ/١ عندما تكون القوائم المالية التي تمت مراجعتها تحتوي على مستندات أخرى لاحقة لإصدار القوائم المالية (بخلاف التقارير السنوية التي ستكون ضمن نطاق معيار المراجعة(٧٢٠) فإن مراقب الحسابات قد يتحمل مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يحتاج مراقب الحسابات إلى أخذها في الحسبان، مثل المتطلبات النظامية أو التنظيمية التي تنطوي على طرح الأوراق المالية للاكتتاب العام فعلى سبيل المثال، قد يتطلب الأمر من مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية حتى تاريخ الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب. وقد تتضمن هذه الإجراءات ما هو مشار إليه من إجراءات في الفقرتين "٦" و"٧" والتي يتم تنفيذها حتى تاريخ سريان الطرح النهائي لنشرة الاكتتاب، أو تاريخ قريب منه، وقراءة نشرة الاكتتاب لتقييم ما إذا كانت المعلومات الأخرى الواردة فيها تتسق مع المعلومات المالية التي يرتبط بها عمل مراقب الحسابات[٤].

التعريفات

تاريخ اصدار القوائم المالية (راجع الفقرة "٥(ب)")

أ/٢ قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأفراد أو الجهات (على سبيل المثال، الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة) المسؤولين عن استنتاج أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها، وتحدد الآلية اللازمة لاصدارها. وقد لا تنص الأنظمة أو اللوائح على وصف لآلية إصدار وتتبع المنشأة ما يخصها من إجراءات في إعداد قوائمها المالية وصوغها في شكلها النهائي في ضوء هياكل الإدارة والحوكمة. وقد يتطلب الأمر اعتماد القوائم المالية بشكل نهائي من قبل المساهمين. ومن ثم لا يعد الاعتماد النهائي من قبل المساهمين ضروريا لكي يستنتج مراقب الحسابات أنه قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساسا لرأيه في القوائم المالية. ويكون تاريخ إصدار القوائم المالية لأغراض معايير المراجعة هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المتعلقة بها، قد تم إعدادها وأنهم يقرون بتحمل المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرة "٥ (ج)")

أ/٣ لا يمكن أن يكون تقرير مراقب الحسابات مؤرخاً بتاريخ يسبق التاريخ الذي حصل فيه مراقب الحسابات على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة التي تثبت أن جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها، وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسؤولية عن إصدار تلك القوائم المالية[٥]، وبناء عليه لا يمكن أن يكون تقرير مراقب الحسابات مؤرخاً بتاريخ أسبق. من تاريخ إصدار القوائم المالية كما هو محدد في الفقرة "٥(ب)". وقد تنقضي فترة زمنية بسبب قضايا إدارية بين تاريخ تقرير مراقب الحسابات كما هو محدد في الفقرة "٥(ج)" والتاريخ الذي يُقدم فيه تقرير مراقب الحسابات إلى المنشأة.

تاريخ نشر القوائم المالية (راجع الفقرة "٥(د)")

أ/٤ بشكل عام، يعتمد تاريخ نشر القوائم المالية على البيئة التنظيمية للمنشأة. وفي بعض الظروف. قد يكون تاريخ نشر القوائم المالية هو التاريخ الذي يتم فيه إيداعها لدى سلطة تنظيمية معينة. وحيث إنه لا يمكن نشر القوائم المالية التي تم مراجعتها بدون تقرير مراقب الحسابات، فلا يجب فقط أن يكون تاريخ نشر القوائم المالية التي تم مراجعتها هو نفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات أو تاريخ لاحق له، بل ينبغي أيضًا أن يكون نفس تاريخ تقديم تقرير مراقب الحسابات للمنشأة أو تاريخ لاحق له.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٥ في حالة القطاع العام، قد يكون تاريخ نشر القوائم المالية هو تاريخ عرض القوائم المالية التي تم مراجعتها وتقرير مراقب الحسابات عليها على السلطة المعنية، أو تاريخ الإعلان عنها بأية صورة أخرى للجمهور.

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) ،الفقرة "٢"

[٥] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٤١" في بعض الحالات، يحدد نظام أو لائحة أيضًا المرحلة في آلية التقرير عن القوائم المالية، التي من المتوقع أن تكتمل عندها المراجعة.

الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرات"٦"-"٩")

٦/أ اعتمادا على تقييم مراقب الحسابات للمخاطر، قد تتضمن إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة "٦" إجراءات ضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، تنطوي على فحص أو اختبار السجلات المحاسبية أو المعاملات التي تتم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات. وتُنفذ إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرتين "٦" و"٧" بالإضافة إلى الإجراءات التي قد ينفذها مراقب الحسابات لأغراض أخرى، والتي بالرغم من ذلك، قد توفر أدلة حول أحداث لاحقة (على سبيل المثال، للحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بأرصدة الحسابات كما في تاريخ القوائم المالية، مثل إجراءات القطع أو الإجراءات المتعلقة بالمقبوضات اللاحقة من حسابات العملاء أو المدينين.

٧/أ تنص الفقرة "٧" على إجراءات مراجعة معينة في هذا السياق، يتعين على مراقب الحسابات تنفيذها بموجب الفقرة "٦" ومع ذلك، قد تعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي ينفذها مراقب الحسابات على المعلومات المتاحة، وبشكل خاص على قدر إعداد السجلات المحاسبية منذ تاريخ القوائم المالية. فعندما تكون السجلات المحاسبية غير محدثة، وبالتالي لا تكون هناك قوائم مالية دورية (سواء لأغراض داخلية أو خارجية) قد تم إعدادها، أو عندما لا تكون هناك محاضر معدة لاجتماعات الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، فقد تأخذ إجراءات المراجعة الملائمة شكل الفحص المادي للدفاتر والسجلات المتاحة، بما في ذلك كشوف الحسابات البنكية. وتقدم الفقرة "أ/٨" أمثلة لبعض الأمور الإضافية التي قد يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان في سياق هذه الاستفسارات.

٨/أ بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المطلوبة بموجب الفقرة"٧" ، قد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري والمناسب أن:

- يقرأ أحدث موازنات المنشأة المتاحة، وتنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة للفترات الواقعة بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
- يستفسر أو يوسع نطاق الاستفسارات الشفهية أو المكتوبة السابقة الموجهة إلى المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية والمطالبات؛ أو
- ينظر فيما إذا كانت الإقرارات المكتوبة التي تغطي أحداثا لاحقة معينة قد تكون ضرورية لدعم أدلة المراجعة الأخرى، وبالتالي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

الاستفسار (راجع الفقرة "٧(ب)")

٩/أ عند الاستفسار من الإدارة، والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال عما إذا كانت أي أحداث لاحقة قد وقعت ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية، فإن مراقب الحسابات قد يستفسر عن الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها على أساس بيانات أولية أو غير حاسمة، وقد يطرح استفسارات معينة بشأن الأمور الآتية:

- ما إذا كان قد تم الدخول في تعهدات أو عمليات اقتراض أو ضمانات جديدة.
- ما إذا كان قد تم تنفيذ عمليات بيع أو اقتناء للأصول، أو تم التخطيط لذلك.
- ما إذا كانت هناك زيادات في رأس المال أو في إصدار أدوات المديونية، مثل إصدار أسهم أو سندات جديدة، أو إبرام اتفاقية دمج أو تصفية أو التخطيط لها.
- ما إذا كانت هناك أي أصول تمت مصادرتها من قبل الحكومة، أو دُمرت على سبيل المثال بسبب حريق أو فيضان.
- ما إذا كان قد طرأت أي مستجدات تتعلق بالتزامات محتملة.
- ما إذا كان قد تم إجراء أي تعديلات محاسبية غير عادية، أو يتم التفكير في إجرائها.
- ما إذا كانت هناك أي أحداث قد وقعت أو من المحتمل أن تقع، وتثير تساؤلات بشأن مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية، كما هو الحال على سبيل المثال في حالة ما إذا كانت تلك الأحداث تدعو إلى التساؤل بشأن مدى صحة افتراض الاستمرارية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كانت أي أحداث قد وقعت ولها صلة بقابلية استرداد الأصول.

قراءة محاضر الاجتماعات (راجع الفقرة "٧(ج)")

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٠ في القطاع العام، قد يقرا مراقب الحسابات السجلات الرسمية للإجراءات ذات الصلة الصادرة عن السلطة المعنية، ويستفسر عن الأمور المتناولة في هذه الإجراءات والتي لا توجد لها سجلات رسمية متاحة حتى الوقت الراهن.

الحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد تاريخ تقريره ولكن قبل تاريخ إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٠")

أ/١١ رغم أن مراقب الحسابات لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ نشر القوائم المالية، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات والتي قد تتضمن معلومات أخرى يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية.

مسؤولية الإدارة تجاه مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٠")

أ/١٢ كما هو موضح في معيار المراجعة (٢١٠)، تتضمن شروط ارتباط مهمة المراجعة موافقة الإدارة على إعلام مراقب الحسابات بالحقائق التي قد تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة من تاريخ تقرير مراقب الحسابات وحتى تاريخ نشر القوائم المالية[٦].

التأريخ المزدوج (راجع الفقرة "١٢(أ)")

أ/١٣ عندما يعدل مراقب الحسابات تقريره. وفقا للظروف الموضحة في الفقرة "١٢(أ)"، لتضمين تاريخ إضافي يقتصر على ذلك التعديل، يظل تاريخ تقرير مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية قبل التعديل اللاحق لها من قبل الإدارة دون تغيير، لأن هذا التاريخ يعلم القارئ بالوقت الذي اكتمل فيه عمل المراجعة فيما يتعلق بتلك القوائم المالية. ولكن يتم تضمين تاريخ إضافي في تقرير مراقب الحسابات لإعلام المستخدمين بأن إجراءات مراقب الحسابات اللاحقة لذلك التاريخ كانت تقتصر على التعديل اللاحق على القوائم المالية. وفيما يلي مثال توضيحي لمثل هذا التاريخ الإضافي:

(تاريخ تقرير مراقب الحسابات)، باستثناء ما يتعلق بالإيضاح (س)، فإن تاريخه يكون في تاريخ استكمال إجراءات المراجعة المقتصرة على التعديل الموضح في الإيضاح (س).

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع الفقرة "١٣")

أ/١٤ قد لا تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو إطار التقرير المالي بإصدار قوائم مالية معدلة وغالبا ما تكون هذه هي الحالة عندما يكون إصدار القوائم المالية للفترة التالية وشيكا، شريطة أن يتم تضمين الإفصاحات المناسبة في تلك القوائم.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٥ في القطاع العام، قد تتضمن أيضا التصرفات المتخذة وفقا للفقرة "١٣" عندما لا تعدل الإدارة القوائم المالية، التقرير بشكل منفصل للسلطة المعنية، أو للجهة الأخرى ذات الصلة في التسلسل الهرمي للتقرير، عما ترتب على الحدث اللاحق من آثار على القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات.

تصرف مراقب الحسابات من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره (راجع الفقرة "١٣(ب)")

أ/١٦ قد يحتاج مراقب الحسابات إلى الوفاء بالتزامات قانونية إضافية، حتى وإن قام بإخطار الإدارة بعدم إصدار القوائم المالية، ووافقت الإدارة على طلبه.

أ/١٧ عندما تصدر الإدارة القوائم المالية على الرغم من إخطار مراقب الحسابات لها بعدم إصدارها للأطراف المستفيدة، فإن تصرف مراقب الحسابات لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية يعتمد على الحقوق والالتزامات النظامية لمراقب الحسابات وبالتالي، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٢١٠) ، الفقرة "أ/٢٤".

الحقائق التي تصبح معروفة لدى مراقب الحسابات بعد إصدار القوائم المالية

الآثار المترتبة على المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد نشر القوائم المالية (راجع الفقرة "١٤")

أ/١٨ يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) التزامات مراقب الحسابات بشأن المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد تاريخ تقريره. ورغم أن مراقب الحسابات لا يقع عليه أي التزام بتنفيذ أي إجراءات مراجعة بشأن القوائم المالية بعد نشرها، فإن معيار المراجعة (٧٢٠) ينص على متطلبات وإرشادات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

عدم التعديل على القوائم المالية من قبل الإدارة (راجع الفقرة "١٥")

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/١٩ قد يحظر على منشآت القطاع العام إصدار قوائم مالية معدلة بموجب نظام أو لائحة. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون التصرف المناسب من جانب مراقب الحسابات هو تقديم تقرير إلى الجهة النظامية المعنية.

تصرف مراقب الحسابات من أجل السعي لمنع الاعتماد على تقريره (راجع الفقرة "١٧")

أ/٢٠ عندما يعتقد مراقب الحسابات أن الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة قد أخفقوا في اتخاذ ما يلزم من خطوات لمنع الاعتماد على تقريره بشأن القوائم المالية التي أصدرتها المنشأة في وقت سابق رغم الإخطار السابق من قبل مراقب الحسابات بأنه سيسعى لمنع الاعتماد على تقريره، فإن تصرف مراقب الحسابات عندئذ يعتمد على حقوقه والتزاماته النظامية. وبالتالي، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٧٠) إصدار ٢٠٢٥

الاستمرارية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٧٠) إصدار ٢٠٢٥

الاستمرارية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
أساس الاستمرارية في المحاسبة	٢-٦
المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة	٣-٧
تاريخ السريان	٨
الأهداف	٩
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٠-١١
تقييم "تقييم الإدارة"	١٢-١٤
فترة ما بعد تقييم الإدارة	١٥
إجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد احداث أو ظروف	١٦
استنتاجات مراقب الحسابات	١٧-٢٠
الآثار المترتبة في تقرير مراقب الحسابات	٢١-٢٤
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	٢٥
التأخر الكبير في اصدار القوائم المالية	٢٦
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق المعيار	أ/١
أساس الاستمرارية في المحاسبة	أ/٢
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ/٣-أ/٧
تقييم "تقييم الإدارة"	أ/٨-أ/١٣
فترة ما بعد تقييم الإدارة	أ/١٤، أ/١٥
إجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد أحداث أو ظروف	أ/١٦ – أ/٢٠
استنتاجات مراقب الحسابات	أ/٢١ – أ/٢٥
الآثار المترتبة في تقرير مراقب الحسابات	أ/٢٦-أ/٣٥
الملحق : أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات المتعلق بالاستمرارية	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٥٧٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالاستمرارية عند مراجعة القوائم المالية وما يترتب على ذلك من آثار على تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرة "أ/١").

أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢- بموجب أساس الاستمرارية في المحاسبة، تُعد القوائم المالية على افتراض أن المنشأة باقية وسوف تستمر في أعمالها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ما لم تعتزم الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف عملياتها، أو ما لم يكن لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك. وقد يتم، أو لا يتم إعداد القوائم المالية ذات الغرض الخاص وفقًا لإطار تقرير مالي يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائمًا له (على سبيل المثال، لا يُعد أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائمًا لبعض القوائم المالية المُعدة على أساس الضريبة في دول معينة). وعندما يكون من المناسب استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي. (راجع الفقرة "أ/٢").

المسؤولية عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة

٣- تحتوي بعض أطر التقارير المالية على متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييمًا خاصًا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالأمور التي يجب أخذها في الحسبان والإفصاحات التي سيتم القيام بها بخصوص الاستمرارية. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١) من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة[١]. وقد تكون المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما يتعلق بذلك من إفصاحات في القوائم المالية منصوصًا عليها أيضًا في نظام أو لائحة.

٤- قد لا يوجد في أطار تقرير مالي أخرى متطلب صريح يقضي بإجراء الإدارة تقييمًا خاصًا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، ونظرًا لأن أساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مبدأ أساسيًا في إعداد القوائم المالية كما هو موضح في الفقرة (٢)، فإن إعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى وإن لم يتضمن إطار التقارير المالية المطبق متطلبًا صريحًا للقيام بذلك.

٥- ينطوي تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة على إجراء اجتهاد، في لحظة زمنية معينة، بشأن النتائج المستقبلية غير المؤكدة بطبيعتها للأحداث أو الظروف. وفيما يلي العوامل ذات الصلة بذلك الاجتهاد:

- تزداد درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف معين بشكل كبير كلما تأخر وقوع الحدث أو الظرف أو النتيجة. ولذلك، تحدد معظم أطر التقارير المالية، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان.
- حجم المنشأة وتعقدها، وطبيعة وحالة أعمالها، ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية التي تؤثر على الاجتهاد المتعلق بنتيجة الأحداث أو الظروف.
- يستند أي اجتهاد بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في الوقت الذي يتم فيه إجراء هذا الاجتهاد. وقد تفضي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متسقة مع الاجتهادات التي كانت تبدو معقولة في الوقت الذي تم إجراؤها فيه.

مسؤوليات مراقب الحسابات

٦- تتمثل مسؤوليات مراقب الحسابات في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفي التوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وتوجد هذه المسؤوليات حتى وإن كان إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلبًا صريحًا يقضي بإجراء الإدارة تقييما خاصًا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

٧- ومع ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)[٢]، فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب

---

[١] معيار المحاسبة المصري رقم (١) الفقرتان "٢٥" و"٢٦"

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرتان "أ/٥٣" ، " أ/٥٤".

في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة ولا يستطيع مراقب الحسابات أن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وبناء عليه، فلا يمكن النظر إلى خلو تقرير مراقب الحسابات من أية إشارة إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر من قدرة المنشاة على البقاء كمنشاة مستمرة على أنه ضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تاريخ السريان

٨- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧

الأهداف

٩- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية؛

(ب) القيام، استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، باستنتاج ما إذا كان يوجد عدم تأكد هام ومؤثر بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛

(ج) إعداد تقرير وفقًا لهذا المعيار.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٠- عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٣١٥) [٣] يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت بالفعل تقييمًا مبدئيًا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ومن ثم: (راجع الفقرات "أ/٣ – أ/٦").

(أ) إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على مراقب الحسابات مناقشته مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثًا أو ظروفًا قد تثير منفردة أو في مجملها، شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يناقش خطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ أو

(ب) إذا لم يتم إجراء مثل هذا التقييم بعد، يجب على مراقب الحسابات أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المرتقب لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وأن يستفسر منها عما إذا كانت هناك احداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

١١- يجب على مراقب الحسابات أن يظل منتبهًا طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة بشأن الاحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشاة على البقاء كمنشاة مستمرة. (راجع الفقرة "أ/٧").

تقييم "تقييم الإدارة"

١٢- يجب على مراقب الحسابات تقييم "تقييم الإدارة" لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع الفقرات "أ/٨- أ/١٠"، "أ/١٢- أ/١٣").

١٣- عند تقييم "تقييم الإدارة" لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على مراقب الحسابات أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء تقييمها وفقًا لما يتطلبه إطار التقارير المالية المطبق أو ما تتطلبه الأنظمة أو اللوائح إذا كانت تحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من اثني عشر شهرًا من تاريخ القوائم المالية حسب تعريفه الوارد في معيار المراجعة (٥٦٠) [٤] فيجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة مد فترة تقييمها لأثنى عشر شهرًا على الأقل من ذلك التاريخ. (راجع الفقرات "أ/١١- أ/١٣").

١٤- عند تقييم "تقييم الإدارة"، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات الصلة التي يكون مراقب الحسابات على علم بها نتيجة للمراجعة.

---

[٣] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "١٣".

[٤] معيار المراجعة رقم (٥٦٠) ، الفقرة "٥(أ)"

فترة ما بعد تقييم الإدارة

١٥- يجب على مراقب الحسابات أن يستفسر من الإدارة عن معرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (راجع الفقرتين "أ/"١٤"، "أ/١٥").

إجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد أحداث أو ظروف

١٦- في حالة تحديد حالات أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يجب على مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد أم لا، عدم تأكد هام ومؤثر بشأن أحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "عدم التأكد الهام والمؤثر") من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، بما في ذلك أخذ العوامل المخففة في الحسبان. ويجب أن تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (راجع الفقرة "أ/١٦")

(أ) مطالبة الإدارة بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، في حال عدم قيامها بذلك.

(ب) تقييم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية، وما إذا كان من المرجح أن تُحسن نتيجة هذه الخطط من الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة (راجع الفقرة "أ/١٧").

(ج) في حالة قيام المنشأة بإعداد تنبؤ للتدفقات النقدية، وكان تحليل التنبؤ عاملاً مهما عند الأخذ في الحسبان النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف أثناء تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (راجع الفقرتين "أ/١٨"، "أ/١٩")

١- تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات المولدة التي تم الاستناد إليها في إعداد التنبؤ؛

٢- تحديد ما إذا كان هناك دعمًا كافيًا للافتراضات التي استند إليها التنبؤ.

(د) النظر فيما إذا كانت هناك أي حقائق او معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها.

(هـ) طلب إقرارات مكتوبة من الإدارة ومن المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية وجدوى هذه الخطط (راجع الفقرة "أ/٢٠").

استنتاجات مراقب الحسابات

١٧- يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، والتوصل إلى استنتاجات، بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية.

١٨- استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على مراقب الحسابات أن يستنتج، وفقًا لحكمه، ما إذا كان يوجد عدم تأكد هام ومؤثر بشأن أحداث أو ظروف قد تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكًا كبيرة بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة ويكون عدم التأكد هاماً ومؤثراً عندما يصل حجم تأثيره المحتمل واحتمالية حدوثه إلى درجة أن يصبح الإفصاح المناسب عن طبيعة عدم التأكد والآثار المترتبة عليه ضروريًا، بحسب حكم مراقب الحسابات، لتحقيق ما يلي: (راجع الفقرتين "أ/٢١"، "أ/٢٢")

(أ) العرض العادل للقوائم المالية، في حالة إطار التقرير المالي ذي العرض العادل، أو

(ب) خلو القوائم المالية من التضليل، في حالة إطار الالتزام.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد هام ومؤثر

١٩- إذا استنتج مراقب الحسابات أن استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسبًا في ظل الظروف القائمة، ولكن يوجد عدم تأكد هام ومؤثر، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية: (راجع الفقرتين "أ/٢٢"، "أ/٢٣")

(أ) تفصح بشكل كاف عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛

(ب) تفصح بشكل واضح عن أن هناك عدم تأكد هام ومؤثر فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وبناء على ذلك، قد تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها خلال مسار عملها الطبيعي.

كفاية الافصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد هام ومؤثر

٢٠- في حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، لكن، استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج مراقب الحسابات أنه لا يوجد عدم تأكد هام ومؤثر، فيجب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية عن هذه الأحداث أو الظروف، وذلك في ضوء متطلبات إطار التقارير المالية المطبق (راجع الفقرتين "أ/٢٤"، "أ/٢٥").

الآثار المترتبة في تقرير مراقب الحسابات

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة

٢١- في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم مراقب الحسابات يُعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في إعداد القوائم المالية غير مناسب، فيجب على مراقب الحسابات إبداء رأي عكسي. (راجع الفقرتين "أ/٢٦"، "أ/٢٧").

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد هام ومؤثر

إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد هام ومؤثر

٢٢- في حالة إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن عدم التأكد الهام والمؤثر، فيجب على مراقب الحسابات إبداء رأي غير معدل، ويجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات قسمًا منفصلاً تحت عنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" بغرض: (راجع الفقرات "أ/٢٨"- "أ/٣١"، "أ/٣٤").

(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح المرفق بالقوائم المالية الذي يفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة "١٩"؛

(ب) بيان أن هذه الاحداث أو الظروف تشير إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وأن رأي مراقب الحسابات غير معدل فيما يتعلق بهذا الأمر.

عدم إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد هام ومؤثر

٢٣- في حالة عدم إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن عدم التأكد الهام والمؤثر، فيجب على مراقب الحسابات: (راجع الفقرات "أ/٣٢" – "أ/٣٤")

(أ) إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي، حسب مقتضى الحال، وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٥) ؛

(ب) النص في قسم أساس الرأي المتحفظ (العكسي) في تقرير مراقب الحسابات، على وجود عدم تأكد هام ومؤثر قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن القوائم المالية لا تفصح بشكل كاف عن هذا الأمر.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته

٢٤- في حالة عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته، عندما يطلب مراقب الحسابات منها القيام بذلك، فيجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان ما يترتب على ذلك من آثار في تقريره (راجع الفقرة "أ/٣٥").

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

٢٥- ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة[٥]، فيجب على مراقب الحسابات إبلاغهم بالأحداث أو الظروف المحددة التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ للمسئولين عن الحوكمة ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل عدم تأكد هام ومؤثر؛

(ب) ما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة يعد مناسبًا في إعداد القوائم المالية؛

(ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية؛

(د) الآثار المترتبة على ذلك في تقرير مراقب الحسابات، عند التطبيق.

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٣".

التأخر الكبير في اصدار القوائم المالية

٢٦- في حالة وجود تأخر كبير في اصـــدار القوائم المالية من جانب الإدارة أو المســـئولين عن الحوكمة بعد تاريخ القوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات الاستفسار عن أسباب هذا التأخير. وإذا كان مراقب الحسابات يعتقد أن التأخير يمكن أن يكون مرتبطا بأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم الاستمرارية، فيجب عليه أن ينفذ إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية الموضحة في الفقرة "١٦"، وأيضا أن يأخذ في الحسبان تأثير ذلك على استنتاج مراقب الحسابات فيما يتعلق بوجود عدم تأكد هام ومؤثر، حسبما هو موضح في الفقرة "١٨".

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق المعيار (راجع الفقرة "١")

أ/١ يتناول معيار المراجعة (٧٠١) مسؤولية مراقب الحسابات عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير مراقب الحسابات. وينص ذلك المعيار على أنه عند تطبيق معيار المراجعة (٧٠١) فإن الأمور المتعلقة بالاستمرارية قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة، ويوضح أن عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، يُعد بطبيعته أحد الأمور الرئيسة للمراجعة[٦].

أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع الفقرة "٢")

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٢ يعد استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ذا صلة أيضا بمنشآت القطاع العام. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة رقم (١) قضية قدرة منشآت القطاع العام على البقاء كمنشآت مستمرة. ويمكن أن تنشأ مخاطر الاستمرارية على سبيل المثال لا الحصر في المواقف التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس الربحية أو عندما يكون من المحتمل تخفيض دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. وقد تتضمن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة في القطاع العام، المواقف التي تفتقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل استمرار وجودها، أو عند اتخاذ قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع الفقرة "١٠").

أ/٣ فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف يمكن أن تثير، منفردة أو في مجملها، شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وتجدر الإشارة إلى أن القائمة الآتية ليست شاملة، كما إن وجود واحد أو أكثر من البنود لا يدل دائما على وجود عدم تأكد هام ومؤثر.

الأمور المالية

- وجود مركز صافي بالالتزامات أو الالتزامات المتداولة.
- اقتراب القروض محددة الأجل من موعد استحقاقها دون وجود فرص واقعية للتجديد أو للسداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
- المؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.
- وجود تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تشير إليها القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- المعدلات المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- التأخر في توزيعات الأرباح أو توقفها.
- عدم القدرة على السداد للدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الالتزام بشروط اتفاقيات القروض.
- التحول من نظام الائتمان إلى نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري، أو استثمارات ضرورية أخرى.

الأمور التشغيلية

- عزم الإدارة على تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل.

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٧٠١) الفقرتين "١٥" و"٤١".

- خسارة سوق رئيسي، أو عميل رئيسي، أو حق امتياز، أو رخصة، أو مورد رئيسي.
- مشكلات العمالة.
- نقص الإمدادات المهمة.
- ظهور منافس ناجح بشكل كبير.

امور اخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية.
- وجود دعاوى قانونية أو تنظيمية منظورة ضد المنشاة، والتي في حال نجاحها، قد تؤدي إلى مطالبات من غير المرجح أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في الأنظمة أو اللوائح أو في سياسة الحكومة، التي من المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشاة.
- الكوارث غير المؤمن ضدها أو المؤمن ضدها بأقل مما يجب في حال حدوثها.

وثمة عوامل أخرى يمكن أن تخفف في الغالب من اهمية هذه الأحداث أو الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية - عن طريق خطط الإدارة لتوفير تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من أصول أو إعادة جدولة دفعات سداد القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورد رئيسي عن طريق توفير مصدر توريد بديل ومناسب.

٤/أ تساعد إجراءات تقييم المخاطر التي تتطلبها الفقرة "١٠" مراقب الحسابات في تحديد ما إذا كان من المرجح أن يمثل استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة قضية مهمة وأثر ذلك على التخطيط للمراجعة وتسمح هذه الإجراءات أيضًا بإجراء المزيد من المناقشات مع الإدارة في الوقت المناسب، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة وحل أي قضايا محددة تتعلق بالاستمرارية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة (راجع الفقرة "١٠")

٥/أ يمكن أن يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف المعاكسة. ويمكن أن تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بسرعة لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى الاحتياطيات اللازمة لاستمرار العمليات.

٦/أ تتضمن الظروف التي لها صلة خاصة بالمنشآت الصغيرة خطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، إضافة إلى الفقدان المحتمل لمورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف كبير، أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق امتياز أو اتفاق قانوني آخر.

الانتباه الدائم طوال مدة المراجعة لأدلة المراجعة التي بشأن الأحداث أو الظروف (راجع الفقرة "١١")

٧/أ يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) من مراقب الحسابات إعادة النظر في تقييمه للمخاطر وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعًا لذلك عند حصوله على دليل مراجعة إضافي خلال سير المراجعة يؤثر على تقييم مراقب الحسابات للخطر[٧]. وفي حالة تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة بعد قيام مراقب الحسابات بتقييم المخاطر، فبجانب تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة "١٦"، قد يلزم إعادة النظر في تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، فوجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي ينفذها مراقب الحسابات لمواجهة المخاطر المقيمة. ويضع معيار المراجعة (٣٣٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن هذه المسألة.

تقييم "تقييم الإدارة"

تقييم الإدارة والتحليل الداعم وتقييم مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٢")

٨/أ يُعد تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشاة مستمرة جزءا رئيسيًا من نظر مراقب الحسابات في استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "٣٧".

أ/٩ ليس من مسؤولية مراقب الحسابات تدارك عدم قيام الإدارة بإجراء التحليل. ومع ذلك، وفي بعض الظروف، قد لا يؤدي عدم قيام الإدارة بإجراء تحليل مفصل لدعم تقييمها إلى منع مراقب الحسابات من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة يُعد مناسبًا في ظل الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تاريخ من العمليات المربحة وسهولة في الوصول إلى الموارد المالية، فقد تقوم الإدارة بإجراء تقييمها دون تحليل مفصل. وفي هذه الحالة، يمكن لمراقب الحسابات تقييم مدى مناسبة تقييم الإدارة بدون تنفيذ إجراءات تقييم مفصلة، إذا كانت إجراءات المراجعة الأخرى كافية لتمكين مراقب الحسابات من استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية يُعد مناسبًا في ظل الظروف القائمة.

أ/١٠ في ظروف أخرى، قد يتضمن تقييم "تقييم الإدارة" لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفقًا لما تتطلبه الفقرة "١٢"، إجراء تقييم للآلية التي اتبعتها الإدارة في إجراء تقييمها، والافتراضات التي استند إليها التقييم، وخطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية، وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف القائمة.

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع الفقرة "١٣")

أ/١١ تحدد معظم أطر التقارير المالية، التي تتطلب من الإدارة إجراء تقييم صريح، الفترة التي تكون الإدارة مطالبة فيها بأخذ جميع المعلومات المتاحة في الحسبان [٨].

اعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة (راجع الفقرتين "١٢"، "١٣").

أ/١٢ في العديد من الحالات، قد لا تُعد إدارات المنشآت الصغيرة تقييمًا مفصلاً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكنها قد تعتمد بدلا من ذلك على معرفتها العميقة بالأعمال والآفاق المستقبلية المتوقعة. ولكن وفقًا لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج مراقب الحسابات إلى تقييم "تقييم الإدارة" لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الصغيرة، قد يكون من المناسب مناقشة تمويل المنشأة متوسط وطويل الأجل مع الإدارة، بشرط إمكانية تأييد مزاعم الإدارة بما يكفي من الأدلة الموثقة وعدم تناقضها مع فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبناء عليه، فإن المتطلب الوارد في الفقرة "١٣" الذي يقضي بأن يطلب مراقب الحسابات من الإدارة مد فترة تقييمها، قد يتم الوفاء به على سبيل المثال، عن طريق المناقشة والاستفسار والفحص المادي للوثائق الداعمة، مثل الأوامر المستلمة للتوريدات المستقبلية، التي تم تقييم جدواها أو إثباتها بأية صورة أخرى.

أ/١٣ غالبًا ما يكون الدعم المستمر من قبل المدراء المالكين مهما لقدرة المنشآت الصغيرة على البقاء كمنشآت مستمرة. وعندما يتم تمويل المنشأة الصغيرة بشكل كبير عن طريق قرض من المدير المالك، فقد يكون من المهم عدم سحب هذه الأموال. فعلى سبيل المثال، قد يكون استمرار منشأة صغيرة واقعة في ضائقة مالية معتمدا على أن القرض الذي قدمه المدير المالك يكون تاليًا في الاستحقاق للبنوك أو الدائنين الآخرين، أو أن المدير المالك يدعم قرضًا للمنشأة عن طريق تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل مراقب الحسابات على دليل موثق مناسب بشأن كون قرض المدير المالك تاليًا في الاستحقاق أو بشأن الضمان وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، قد يقوم مراقب الحسابات بتقييم قدرة المدير المالك على الوفاء بالالتزام بموجب ترتيب الدعم. وإضافة لذلك، يمكن أن يطلب مراقب الحسابات مصادقة مكتوبة بشأن الشروط والأحكام المرتبطة بهذا الدعم ونية المدير المالك أو فهمه لها.

فترة ما بعد تقييم الإدارة (راجع الفقرة "١٥")

أ/١٤ وفقًا لما تتطلبه الفقرة "١١"، يظل مراقب الحسابات منتبهًا لاحتمالية أن تكون هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث بعد فترة التقييم المستخدمة من قبل الإدارة، يمكن أن تثير تساؤلات حول مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية ونظرًا لأن درجة عدم التأكد المصاحبة لنتيجة حدث أو ظرف تزداد كلما كان الحدث أو الظرف بعيدًا في المستقبل، فعند النظر في الأحداث أو الظروف البعيدة في المستقبل، يلزم أن تكون المؤشرات الدالة على قضايا تتعلق بالاستمرارية مهمة قبل حاجة مراقب الحسابات للنظر في اتخاذ المزيد من التصرفات. وفي حالة تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف، فقد يحتاج مراقب الحسابات لأن يطلب من الإدارة تقييم الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف على تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الظروف، تطبق الإجراءات الواردة في الفقرة "١٦".

أ/١٥ فيما عدا الاستفسار من الإدارة، لا يتحمل مراقب الحسابات مسؤولية تنفيذ أي إجراءات مراجعة أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، بعد الفترة التي خضعت لتقييم الإدارة والتي وفقًا لما هو وارد في الفقرة "١٣" ستكون اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ القوائم المالية.

---

[٨] على سبيل المثال، يعرف معيار المحاسبة المصري رقم (١) هذه الفترة بأنها فترة ينبغي أن تكون على الأقل، ولكن ليس على سبيل الحصر، اثنى عشر شهرًا من نهاية الفترة المالية.

إجراءات المراجعة الإضافية عند تحديد أحداث أو ظروف (راجع الفقرة "١٦")

أ/١٦ يمكن أن تتضمن إجراءات المراجعة ذات الصلة بالمتطلب الوارد في الفقرة "١٦" ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتنبؤات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أحدث قوائم مالية أولية متاحة خاصة بالمنشأة.
- قراءة شروط وثائق المديونية غير المغطاة برهن واتفاقيات القروض، وتحديد أي انتهاكات بشأنها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمسئولين عن الحوكمة وأي لجان ذات صلة للوقوف على أي مشاكل تمويلية.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بوجود قضايا ومطالبات، ومدى معقولية تقييمات الإدارة لنتائجها المتوقعة، وكذلك تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
- طلب المصادقة من الأطراف ذات العلاقة والأطراف الثالثة على وجود الترتيبات الخاصة بتوفير الدعم المالي واستمراره وعلى قانونية هذه الترتيبات وقابليتها للتنفيذ، وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- تقييم خطط المنشأة للتعامل مع طلبيات العملاء غير المنفذة.
- تنفيذ إجراءات مراجعة تتعلق بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تضعف من قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة أو التي تؤثر فيها بأية صورة أخرى.
- التأكد من وجود تسهيلات الاقتراض وشروطها وكفايتها.
- الحصول على تقارير بشأن الإجراءات التنظيمية وفحص هذه التقارير.
- تحديد مدى كفاية الدعم المقدم لأي عمليات استبعاد مخططة للأصول.

تقييم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية (راجع الفقرة "١٦(ب)")

١٧/أ يمكن أن يتضمن تقييم خطط الإدارة بشأن التصرفات المستقبلية الاستفسار من الإدارة عن هذه الخطط، بما في ذلك، على سبيل المثال، خططها لتصفية أصول، أو اقتراض أموال، أو إعادة هيكلة ديون، أو تخفيض نفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال.

الفترة المشمولة بتقييم الإدارة (راجع الفقرة "١٦(ج)")

١٨/أ بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة "١٦(ج)"، قد يقارن مراقب الحسابات بين:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترات الأخيرة السابقة والنتائج التاريخية؛
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية والنتائج التي تحققت حتى تاريخه؛

١٩/أ عندما تتضمن افتراضات الإدارة دعمًا مستمرًا من قبل أطراف ثالثة، سواء من خلال القروض تالية الاستحقاق أو التعهدات باستمرار تمويل إضافي أو توفيره أو من خلال الضمانات، وكان هذا الدعم مهمًا لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فقد يحتاج مراقب الحسابات للنظر في طلب مصادقة مكتوبة (بما في ذلك على الشروط والأحكام) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة بشأن قدرتها على توفير ذلك الدعم.

الاقرارات المكتوبة (راجع الفقرة "١٦(هـ)")

٢٠/أ قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على إقرارات مكتوبة معينة، بجانب تلك التي تتطلبها الفقرة "١٦"، لدعم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بشأن خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للاستمرارية وجدوى تلك الخطط.

استنتاجات مراقب الحسابات

عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (راجع الفقرة "١٨")

أ/٢١ تستخدم عبارة "عدم التأكد الهام والمؤثر "في معيار المحاسبة (١) عند مناقشة حالات عدم التأكد المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، والتي ينبغي الإفصاح عنها في القوائم المالية. وفي بعض أطر التقارير المالية الأخرى تُستخدم عبارة "عدم التأكد الكبير" في ظروف مشابهة.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ووجود عدم تأكد هام ومؤثر

أ/٢٢ توضح الفقرة "١٨" أن حالة عدم التأكد الهام والمؤثر توجد عندما يكون حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف، واحتمالية حدوثها كبيرا بحيث يصبح إضافة إفصاح مناسب عنها ضروريا لتحقيق العرض العادل (في حالة أطر العرض العادل)، أو حتى لا تكون القوائم المالية مضللة (في حالة أطر الالتزام). ويُعد مراقب الحسابات مطالبًا بموجب الفقرة "١٨" باستنتاج ما إذا كانت توجد حالة عدم تأكد هام ومؤثر من هذا القبيل، بغض النظر عما إذا كان إطار التقارير المالية المطبق يضع تعريفًا لحالة عدم التأكد الهام والمؤثر، وبغض النظر عن كيفية تعريفه لها.

أ/٢٣ تتطلب الفقرة "١٩" من مراقب الحسابات تحديد ما إذا كانت إفصاحات القوائم المالية تتناول الأمور المنصوص عليها في تلك الفترة. ويتم هذا التحديد إلى جانب تحديد مراقب الحسابات لما إذا كانت الإفصاحات عن عدم التأكد الهام والمؤثر التي يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق، تُعد كافية. وقد تشمل الإفصاحات المطلوبة بموجب بعض أطر التقارير المالية، والتي تتم بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة "١٩"، الإفصاح عما يلي:

- تقييم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وقد توفر بعض أطر التقارير المالية إرشادات إضافية فيما يتعلق بمراعاة الإدارة للإفصاحات عن حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمالية وتوقيت حدوثها.

كفاية الإفصاحات عند تحديد أحداث أو ظروف ولكن دون وجود عدم تأكد هام ومؤثر (راجع الفقرة "٢٠")

أ/٢٤ حتى في حالة عدم وجود عدم تأكد هام ومؤثر، فإن الفقرة "٢٠" تتطلب من مراقب الحسابات أن يقوم في ضوء متطلبات إطار التقرير المالي المطبق بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحًا كافيًا عن الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تتناول بعض أطر التقارير المالية إفصاحات عن:

- الأحداث أو الظروف الرئيسية؛ أو
- تقييم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- خطط الإدارة الرامية إلى تخفيف حدة تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
- الاجتهادات المهمة التي قامت بها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ/٢٥ عند إعداد القوائم المالية وفقًا لإطار عرض عادل، فإن تقييم مراقب الحسابات لما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل يتضمن النظر في العرض العام وهيكل القوائم المالية ومحتواها، وما إذا كانت القوائم المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرتبطة بها، تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل[٩]. وتبعًا للحقائق والظروف، قد يحدد مراقب الحسابات أن الإفصاحات الإضافية ضرورية لتحقيق العرض العادل. وقد يكون هذا هو الحال على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولكن استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يستنتج مراقب الحسابات أنه لا يوجد عدم تأكد هام ومؤثر ولا توجد أي إفصاحات يتطلبها بشكل صريح إطار التقارير المالية المطبق فيما يتعلق بهذه الظروف.

الآثار المترتبة في تقرير مراقب الحسابات

عدم مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة (راجع الفقرة "٢١")

أ/٢٦ في حالة إعداد القوائم المالية باستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن بحسب حكم مراقب الحسابات، كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة في القوائم المالية غير مناسب فإن المتطلب الوارد في الفقرة"٢١"، والذي يقضي بأن يبدي مراقب الحسابات رأيا عكسيًا، ينطبق بغض النظر عما إذا كانت القوائم المالية تتضمن أو لا تتضمن إفصاحًا عن مدى عدم مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة.

---

[٩] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١٤".

أ/٢٧ عندما يكون استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة غير مناسب في ظل الظروف القائمة، فقد تكون الإدارة مطالبة بإعداد أو مسموحًا لها باختيار إعداد القوائم المالية على أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون مراقب الحسابات قادرًا على تنفيذ عملية المراجعة لتلك القوائم المالية شريطة أن يحدد أن الأساس المحاسبي الآخر يمكن قبوله في ظل الظروف القائمة. وقد يكون مراقب الحسابات قادرًا على إبداء رأي غير معدل في تلك القوائم المالية، شريطة وجود إفصاح كاف فيها عن الأساس المحاسبي الذي تم إعداد القوائم المالية في ضوئه، لكنه قد يرى أنه من المناسب أو من الضروري تضمين فقرة لفت انتباه وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٦) في تقرير مراقب الحسابات للفت انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

مناسبة استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد هام ومؤثر (راجع الفقرتين"٢٢"،" ٢٣").

أ/٢٨ يُعد تحديد عدم التأكد الهام والمؤثر أمرًا مهمًا لفهم المستخدمين للقوائم المالية. ولذلك، فإن استخدام قسم منفصل بعنوان يتضمن الإشارة إلى حقيقة وجود عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بالاستمرارية ينبه المستخدمين لهذا الظرف.

أ/٢٩ يقدم ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية للعبارات المطلوب إدراجها في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية.

أ/٣٠ توضح الفقرة "٢٢" الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة التي سيتم عرضها في تقرير مراقب الحسابات في كل حالة من الحالات المذكورة. وقد يذكر مراقب الحسابات معلومات إضافية لاستكمال العبارات المطلوبة، على سبيل المثال، لشرح:

- أن وجود حالة عدم تأكد هام ومؤثر يُعد أمرًا أساسيًا في فهم المستخدمين للقوائم المالية[١٠]؛ أو
- كيفية معالجة الأمر أثناء المراجعة (انظر أيضًا الفقرة "أ/١")

إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد هام ومؤثر (راجع الفقرة "٢٢")

أ/٣١ يقدم المثال التوضيحي (١) في ملحق هذا المعيار مثالاً لتقرير مراقب الحسابات عندما يحصل مراقب الحسابات على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بمدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة ولكن مع وجود عدم تأكد هام ومؤثر وإجراء إفصاح كاف عن ذلك في القوائم المالية.

ويتضمن أيضا ملحق معيار المراجعة رقم (٧٠٠) صيغة توضيحية ليتم تضمينها في تقرير مراقب الحسابات الجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية ومراقب الحسابات فيما يتعلق بالاستمرارية.

عدم إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن وجود عدم تأكد هام ومؤثر (راجع الفقرة "٢٣")

أ/٣٢ يقدم المثالان التوضيحيان (٢) و (٣) في ملحق هذا المعيار مثالين لتقارير مراقب الحسابات التي تحتوي على آراء متحفظة أو عكسية على الترتيب، عندما يحصل مراقب الحسابات على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، ولكن مع عدم إجراء إفصاح كاف في القوائم المالية عن حالة عدم تأكد هام ومؤثر.

أ/٣٣ في المواقف التي تنطوي على أكثر من حالة عدم تأكد تعد مهمة للقوائم المالية ككل، قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب في حالات نادرة للغاية الامتناع عن إبداء رأي بدلا من إضافة العبارات المطلوبة بموجب الفقرة "٢٢" ويقدم معيار المراجعة رقم (٧٠٥) إرشادات في هذا الشأن[١١].

الاتصال بالسلطات التنظيمية (راجع الفقرتين "٢٢"، "٢٣")

أ/٣٤ عندما يرى مراقب الحسابات منشأة خاضعة لجهة رقابية أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة للأمور المتعلقة بالاستمرارية في تقرير مراقب الحسابات، فقد يتحمل مراقب الحسابات واجب الاتصال بالسلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الرقابية المعنية.

عدم رغبة الإدارة في إجراء تقييمها أو مد فترته (راجع الفقرة "٢٤")

أ/٣٥ في ظروف معينة، قد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء تقييمها أو تمديد فترته. وفي حالة عدم رغبة الإدارة في القيام بذلك، فقد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير مراقب الحسابات، لأنه قد يكون من غير الممكن لمراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية، مثل أدلة المراجعة

---

[١٠] معيار المراجعة رقم (٧٠٦) الفقرة "أ/٢".

[١١] معيار المراجعة رقم (٧٠٥) الفقرة "١٠"

التي تتعلق بوجود خطط وضعتها الإدارة موضع التنفيذ أو وجود عوامل مخففة أخرى.

الملحق

(راجع الفقرات "أ/٢٩"، "أ/٣١"، "أ/٣٢")

أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات المتعلقة بالاستمرارية

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على رأي غير معدل عندما يخلص مراقب الحسابات إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر ووجود إفصاح كاف عن ذلك في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على رأي متحفظ عندما يخلص مراقب الحسابات إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر وأن القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر بسبب عدم كفاية الإفصاح.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على رأي عكسي عندما يخلص مراقب الحسابات إلى وجود عدم تأكد جوهري وأن القوائم المالية تغفل ذكر الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بعدم التأكد الجوهري.

▪ عند صياغة تقرير مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار، يلزم مراعاة هيكل نماذج تقارير مراقب الحسابات الوارد في معيار المراجعة رقم (٧٠٠) مع مراعاة متطلبات هذا المعيار

المثال التوضيحي (١): رأي غير معدل عند وجود عدم تأكد هام ومؤثر وإفصاح كاف عن ذلك في القوائم المالية
لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مقيدة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل مراقب الحسابات إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسبًا، استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- السلوكيات المهنية ذات الصلة المطبق على المراجعة هي قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وبعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الهام والمؤثر إفصاحا كافيا.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف بعد تحريفًا هام ومؤثر في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة [.....]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية [١]

الرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأي

تمت مراجعتنا وفقًا للمعايير المصرية للمراجعة وفى ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين تفصيلاً ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه [٢]

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح (x) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، واعتبارًا من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقا لما هو مذكور في الإيضاح (x)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنبا إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (x) تشير إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر، قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

موضوعات المراجعة الرئيسية

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات. وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية، حددنا الأمور الموضحة أدناه لتكون الأمور الرئيسة للمراجعة التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

(وصف كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠١))

---

[١] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" مطبقاً.

[٢] وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة " أ / ١٦ " من هذا المعيار، يمكن عرض فقرة توجيه الانتباه إما قبل قسم موضوعات المراجعة الرئيسية أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراقب فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة توجيه الانتباه.

المعلومات الأخرى

[يتم الإفصاح وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المصري للمراجعة (٧٢٠)].

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٣]؛

(يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) – (انظر المثال التوضيحي) في معيار المراجعة (٧٠٠) [٤]

مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

(يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) – (انظر المثال التوضيحي) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)).

التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) – (انظر المثال التوضيحي) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)]

[أسم الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة]

[توقيع مراقب الحسابات]

[التاريخ]

[عنوان مراقب الحسابات]

[٢] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح أخر مناسب في سياق الإطار القانوني المعتمد.

[٣] تتطلب الفقرتان "٣٤" و"٣٩ "من معيار المراجعة رقم (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير مراقب الحسابات لجميع المنشأت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية ومراقب الحسابات فيما يتعلق بالاستمرارية.

المثال التوضـــيحي (٢): رأي متحفظ عند وجود عدم تأكد هام ومؤثر وعند تحريف القوائم المالية بشـــكل هام ومؤثر بسبب عدم كفاية الإفصاح.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشـأة مقيدة باسـتخدام إطار عرض عادل وواضـح، والمراجعة ليسـت مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شـروط مهمة المراجعة وصـف مسـؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصـوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- السـلوكيات المهنية ذات الصـلة المطبق على المراجعة هي قواعد أداب وسـلوكيات مزاولي مهنة المحاسـبة والمراجعة.
- اسـتنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصـول عليها، خلص مراقب الحسـابات إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شـكوكًا كبيرة حول قدرة المنشـأة على البقاء كمنشـأة مسـتمرة. ويناقش الإيضـاح (ص) المرفق بالقوائم المالية حجم ترتيبات التمويل، وانتهاء ترتيبات التمويل وإجماليها، لكن القوائم المالية لا تتضـمن نقاشا يتناول أثر أو توفر إعادة التمويل، أو لا تصف هذا الوضع بأنه حالة عدم تأكد هام ومؤثر.
- القوائم المالية محرفة بشـكل هام ومؤثر بسـبب عدم كفاية الإفصـاح عن عدم التأكد الهام والمؤثر. وتم إبداء رأي متحفظ بسبب أن مراقب الحسابات خلص إلى أن التأثيرات على القوائم المالية بسبب هذا الإفصاح غير الكافي تعد هامة ومؤثرة لكنها غير منتشرة في القوائم المالية.
- تم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية يؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام عام.

تقرير مراقب الحسابات

السادة مساهمي شركة [.....]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية (٥)

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا هذا والتأثيرات المحتملة للأمر الموضح به فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأي المتحفظ

كما هو موضح تفصيلا في الإيضاح (ص)، تنتهي ترتيبات تمويل الشركة، وتكون المبالغ غير المسددة واجبة الأداء في ١٩ مارس ٢٠٢٤ ولم تكن الشركة قادرة على إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل.

ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكل كاف عن هذا الأمر.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات، وبالإضافة إلى المر الموضح في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" حددنا الموضوعات الموضحة أدناه لتكون موضوعات المراجعة الرئيسية التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

(٥) العنوان الفرعي " التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضـــروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى "مطبقاً.

المعلومات الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضـــيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قســم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضــيحي (٦) لتصــف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٦]

(يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠) [٧]

مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

(يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

(يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)

[أسم الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة]

[توقيع مراقب الحسابات]

[التاريخ]

[عنوان مراقب الحسابات]

[٦] خلال هذه الأمثلة التوضـيحية لتقارير مراقب الحسـابات، قد يحتاج مصـطلحا الإدارة والمسـئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصـطلح أخر مناسب في سياق الإطار القانوني المعتمد.

[٧] تتطلب الفقرتان "٣٤" و"٣٩" من معيار المراجعة رقم (٧٠٠) صــيغة يلزم تضــمينها في تقرير مراقب الحســابات لجميع المنشــأت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن القوائم المالية ومراقب الحسابات فيما يتعلق بالاستمرارية.

المثال التوضيحي (٣) - رأي عكسي عند وجود عدم تأكد جوهري وعدم الإفصاح عنه في القوائم المالية

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة باستخدام إطار عرض عادل وواضح. والمراجعة ليست مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- السلوكيات المهنية ذات الصلة المطبق على المراجعة هي قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وأن الشركة تنظر في إعلان إفلاسها. وقد أغفلت القوائم المالية ذكر الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بحالة عدم التأكد الجوهري هذا. ويتم إبداء رأي عكسي بسبب أن تأثيرات هذا الإغفال على القوائم المالية تعد جوهرية ومنتشرة.
- مراقب الحسابات غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١) ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والأمر الذي نتج عنه الرأي العكسي في القوائم المالية يؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب نظام عام.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

إلى السادة مساهمي شركة [.....]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية (٨)

الرأي العكسي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ونظرا لجوهرية الأمور المبينة في قسم "أساس إبداء الرأي العكسي" الواردة في تقريرنا هذا ، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي المجمع للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية

أساس إبداء الرأي العكسي

انتهت ترتيبات تمويل الشركة واستحق أداء المبلغ غير المسدد في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، ولم تكن الشركة قادرة على إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل، وهي الآن تنظر في إعلان إفلاسها، ويشير هذا الوضع إلى وجود عدم تأكد جوهري قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة. ولم تفصح القوائم المالية بشكل كاف عن هذه الحقيقة.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا العكسي على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

المعلومات الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) -انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي العكسي والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى**]**.

(٨) العنوان الفرعي" التقرير عن مراجعة القوائم المالية" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني" التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى" مطبقاً.

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٩].

يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠) [١٠]

مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) – (انظر المثال التوضيحي الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠))]

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) – (انظر المثال التوضيحي الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠))]

[أسم الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة]

[توقيع مراقب الحسابات]

[التاريخ]

[عنوان مراقب الحسابات]

[٩] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراقب، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولون عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح أخر مناسب في سياق الإطار القانوني المعتمد.

[١٠] تتطلب الفقرتان "٣٤" و "٣٩" من معيار المراجعة رقم (٧٠٠) صيغة يلزم تضمينها في تقرير المراقب لجميع المنشآت فيما يتعلق بالاستمرارية لوصف مسؤوليات كل من القوائم المالية ومراقب الحسابات فيما يتعلق بالاستمرارية.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٨٠) إصدار ٢٠٢٥

إقرارات الادارة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٥٨٠) إصدار ٢٠٢٥

إقرارات الادارة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٢
إقرارات الادارة كأدلة مراجعة	٣-٤
تاريخ السريان	٥-٦
التعريفات	٧-٨
المتطلبات	
الإدارة التي تُطلب منها الإقرارات المكتوبة	٩
الاقرارات بشأن مسؤوليات الإدارة	١٠- ١٢
إقرارات الادارة الأخرى	١٣
تاريخ إقرارات الادارة والفترات التي تغطيها	١٤
شكل إقرارات الادارة	١٥
الشك في إمكانية الاعتماد على إقرارات الادارة وعدم تقديم الإفادات المكتوبة المطلوبة	١٦- ٢٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
إقرارات الادارة كأدلة مراجعة	أ/١
الإدارة التي تُطلب منها إقرارات الادارة	أ/٢- أ/٦
الاقرارات بشأن مسؤوليات الإدارة	أ/٧- أ/٩
إقرارات الادارة الأخرى	أ/١٠- أ/١٣
الإبلاغ عن مبلغ الخطأ المسموح به	أ/١٤
تاريخ إقرارات الادارة والفترات التي تغطيها	أ/١٥- أ/١٨
شكل إقرارات الادارة	أ/١٩- أ/٢١
الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة	أ/٢٢
الشك في إمكانية الاعتماد على إقرارات الادارة وعدم تقديم إقرارات الادارة المطلوبة	أ/٢٣- أ/٢٧
الملحق الأول: قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات إقرارات الإدارة	
الملحق الثاني: مثال توضيحي لخطاب التمثيل	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٥٨٠) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن الحصول على إقرارات من الإدارة ومن المسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، عند مراجعة القوائم المالية.

٢- يحتوي الملحق (١) على قامة بمعايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات محددة لمواضيع إقرارات الادارة. ولا تُحد هذه المتطلبات المحددة الواردة في معايير المراجعة الأخرى من تطبيق هذا المعيار.

إقرارات الادارة كأدلة مراجعة

٣- أدلة المراجعة هي المعلومات التي يستخدمها مراقب الحسابات في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبني رأيه على أساسها[١] وإقرارات الإدارة هي معلومات ضرورية يطلبها مراقب الحسابات بخصوص مراجعة القوائم المالية للمنشأة. وعليه، فإن إقرارات الادارة تُعد أدلة مراجعة، شأنها شأن الردود على الاستفسارات (راجع: الفقرة "أ/١").

٤- رغم أن إقرارات الادارة توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوةً على ذلك، فحقيقة أن الإدارة قد قدمت إقرارات يمكن الاعتماد عليها لا تؤثر على طبيعة أو مدى أدلة المراجعة الأخرى التي يحصل عليها المراقب بشأن الوفاء بمسؤوليات الإدارة، أو بشأن إقرارات معينة.

تاريخ السريان

٥- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٦- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة، ومن المسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم يعتقدون أنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة لمراقب الحسابات؛

(ب) دعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرارات معينة في القوائم المالية، من خلال إقرارات الادارة إذا رأى المراقب أنها ضرورية، أو كانت مطلوبة بموجب معايير المراجعة الأخرى؛

(ج) الاستجابة بشكل مناسب للإقرارات المكتوبة التي تقدمها الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو في حالة عدم قيام الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتقديم الاقرارات المكتوبة التي يطلبها مراقب الحسابات.

التعريفات

٧- لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين قرين كل منها أدناه:

إقرارات الإدارة (خطاب التمثيل): بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى مراقب الحسابات للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن إقرارات الادارة، في هذا السياق، القوائم المالية أو الإقرارات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.

٨- لأغراض هذا المعيار، يُنبغي أن تُقرأ الإشارات إلى "الإدارة" على أنها "الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال". وعلاوة على ذلك، ففي حالة إطار العرض العادل، تتحمل الإدارة المسؤولية عن الإعداد والعرض

[١] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) ، الفقرة "٥ (ج)"

العادل للقوائم المالية، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛ أو إعداد القوائم المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

المتطلبات

الإدارة التي تُطلب منها الإقرارات المكتوبة

٩- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب الاقرارات من الادارة التي تتحمل المسؤوليات المناسبة عن القوائم المالية، والتي لديها المعرفة بالأمور ذات الصلة (راجع: الفقرات "أ/٢"– "أ/٦").

الإقرارات بشأن مسؤوليات الإدارة (خطاب التمثيل)

إعداد القوائم المالية

١٠- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تقديم إقراراً بأنها قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، كما هو موضح في شروط مهمة المراجعة[٢] (راجع: الفقرات "أ/٧"– "أ/٩"، "أ/١٤"، "أ/٢٢").

المعلومات المقدمة واكتمال المعاملات

١١- يجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تقديم إقراراً:

(أ) بأنها قد وفرت لمراقب الحسابات جميع المعلومات الملائمة والوصول إلى ما يريده كما هو متفق عليه في شروط مهمة المراجعة[٣]؛

(ب) بأن جميع المعاملات قد تم تسجيلها، وأنها منعكسة في القوائم المالية (راجع: الفقرات "أ/٧"– "أ/٩"،"أ/١٤"،"أ/٢٢")

وصف مسؤوليات الإدارة في الاقرارات المقدمة

١٢- يجب وصف مسؤوليات الإدارة في الإقرارات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرتين "١٠" و "١١" بالطريقة الموصوفة بها هذه المسؤوليات في شروط مهمة المراجعة.

إقرارات الادارة الأخرى

١٣- تتطلب معايير المراجعة الأخرى من مراقب الحسابات أن يطلب الحصول على إقرارات مكتوبة وبالإضافة إلى هذه الاقرارات المطلوبة بموجب المعايير، فإذا رأى مراقب الحسابات أنه من الضروري الحصول على إقرار من الادارة أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو بتأكيد معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الاقرارات المكتوبة الأخرى (راجع: الفقرات "أ/١٠" – "أ/١٣"، "أ/١٤"، "أ/٢٢").

تاريخ إقرارات الادارة والفترات التي تغطيها

١٤- يجب أن يكون تاريخ إقرار الإدارة (خطاب التمثيل) أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ. ويجب أن تكون إقرارات الإدارة لجميع القوائم المالية، وللفترة (الفترات) المشار إليها في تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرات "أ/١٥" –"أ/١٨").

---

[٢] معيار المراجعة قم (٢١٠)، الفقرة "٦ (ب) (١)"

[٣] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "٦ (ب) (٣)"

شكل إقرارات الادارة

١٥- يجب أن تكون إقرارات الادارة في شكل خطاب موجه إلى مراقب الحسابات. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح تتطلب من الإدارة تقديم بيانات عامة مكتوبة بشأن مسؤولياتها، ورأى مراقب الحسابات أن تلك البيانات توفر بعض أو جميع الإقرارات المطلوبة بموجب الفقرة "١٠" أو "١١"، فإن الأمور ذات الصلة التي تغطيها تلك البيانات لا يلزم تضمينها في خطاب التمثيل (راجع: الفقرات "أ/١٩" – "أ/٢١").

الشك في إمكانية الاعتماد على إقرارات الادارة وعدم تقديم إقرارات الادارة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على إقرارات الادارة

١٦- إذا كان لدى مراقب الحسابات مخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، فيجب عليه تحديد تأثير ما قد تحمله مثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الاقرارات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام. (راجع: الفقرتين "أ/٢٤"، "أ/٢٥")

١٧- وعلى وجه الخصوص، إذا كانت إقرارات الادارة غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى، فيجب على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة لمحاولة حل هذا الأمر. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على المراقب أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها أو في التزامها بذلك أو إنفاذها له، ويجب أن يحدد التأثير الذي قد يكون لمثل هذه المخاوف على إمكانية الاعتماد على الاقرارات (الشفهية أو المكتوبة) وأدلة المراجعة بشكل عام (راجع: الفقرة "أ/٢٣").

١٨- إذا استنتج مراقب الحسابات أن إقرارات الادارة لا يمكن الاعتماد عليها، فيجب عليه اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) ، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة "٢٠" من هذا المعيار.

عدم تقديم إقرارات الادارة المطلوبة

١٩- إذا لم تقدم الإدارة واحداً أو أكثر من الاقرارات المطلوبة، فيجب على مراقب الحسابات:

(أ) مناقشة الأمر مع الإدارة؛

(ب) إعادة تقييم نزاهة الإدارة، وتقييم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على إقرارات الادارة (الشفهية أو المكتوبة)، وأدلة المراجعة بشكل عام؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الرأي في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، مع مراعاة المتطلب الوارد في الفقرة "٢٠" من هذا المعيار.

الاقرارات بشأن مسؤوليات الإدارة

٢٠- يجب على مراقب الحسابات الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) في الحالات الآتية:

(أ) إذا استنتج أن هناك شكوك في نزاهة الإدارة، بما يكفي لجعل إقرارات الادارة المطلوبة بموجب الفقرتين "١٠" و "١١" لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) إذا لم تقدم الإدارة الاقرارات المطلوبة بموجب الفقرتين "١٠" و "١١" (راجع: الفقرتين "أ/٢٦"، "أ/٢٧").

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إقرارات الادارة كأدلة مراجعة (راجع: الفقرة"٣")

أ /١ تُعد إقرارات الادارة المكتوبة مصدراً مهماً لأدلة المراجعة. وإذا عدَّلت الإدارة الاقرارات المطلوبة أو لم تقم بتقديمها، فيمكن أن ينبّه ذلك مراقب الحسابات إلى احتمال وجود إشكالية مهمة أو أكثر. وإضافة لذلك، فإن تقديم طلب للحصول على إقرارات الادارة، كتابة وليست شفهية، قد يدفع الإدارة في حالات عديدة إلى أن تأخذ في حسبانها مثل هذه الأمور بشكل أكثر جدية، مما يعزز جودة الاقرارات.

الإدارة التي تُطلب منها إقرارات الادارة (راجع: الفقرة "٩")

أ/٢ تُطلب إقرارات الادارة المكتوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويمكن أن يختلف أولئك الأفراد اعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة، والأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛ ومع ذلك، تُعد الإدارة في غالب الأحيان (وليس المسؤولين عن الحوكمة) هي الطرف المسؤول. وبناءً عليه، قد تُطلب إقرارات الادارة من الرئيس التنفيذي للمنشأة والمدير المالي، أو من يعادلهم من الأشخاص في المنشآت التي لا تستخدم مثل هذه المسميات الوظيفية. ومع ذلك، وفي بعض الظروف توجد أطراف أخرى، مثل المسؤولين عن الحوكمة، يكونون مسؤولين أيضاً عن إعداد القوائم المالية.

أ/٣ بسبب مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية، ومسؤوليتها عن القيام بأعمال المنشأة، فإنه من المتوقع أن يكون لدى الإدارة معرفة كافية بالآلية التي تتبعها المنشأة في إعداد القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، والتي تستند إليها في تقديم إقرارات الإدارة.

أ/٤ ومع ذلك، قد تقرر الإدارة في بعض الحالات إجراء استفسارات من آخرين شاركوا في إعداد وعرض القوائم المالية والإقرارات الواردة فيها، بما في ذلك الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالأمور التي تُطلب إقرارات الادارة بشأنها. وقد يكون من بين هؤلاء الأفراد:

- إكتواري مسؤول عن تقديرات محاسبية محددة بطريقة إكتوارية.
- طاقم مهندسين ممن قد يضطلعون بمسؤولية قياس الالتزامات البيئية ولديهم معرفة متخصصة بها.
- مستشار داخلي قد يوفر معلومات ضرورية عن مخصصات المطالبات القانونية.

أ/٥ في بعض الحالات، قد تستخدم الإدارة لغة متحفظة في إقرارات الإدارة المكتوبة تشير إلى أن الاقرارات مُعدَّة على حد علم الإدارة واقتناعها. ومن المعقول أن يقبل مراقب الحسابات مثل هذه الصيغة إذا كان مقتنعاً بأن الاقرارات قد أُعدت بواسطة مَنْ لديهم مسؤوليات ومعرفة مناسبة بالأمور المُتضمَّنة في الاقرارات.

أ/٦ لتأكيد حاجة الإدارة إلى تقديم إقرارات مدروسة، قد يطلب مراقب الحسابات من الإدارة أن تذكر في إقرارات الإدارة المكتوبة مصادقة بأنها قامت بتلك الاستفسارات التي تراها مناسبة لتمكينها من تقديم الاقرارات المطلوبة. ومن غير المتوقع أن تتطلب مثل هذه الاستفسارات في العادة آلية داخلية رسمية غير تلك التي وضعتها المنشأة بالفعل.

الاقرارات بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرتين "١٠"، "١١")

أ/٧ لا تُعد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة بشأن وفاء الإدارة بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين "١٠" و "١١"، لا تُعد أدلة كافية بدون الحصول على مصادقة من الإدارة بأنها تعتقد أنها قد أوفت بتلك المسؤوليات. ويُعزى السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراقب على أن يفصل، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، فيما إذا كانت الإدارة قد أعدت وعرضت القوائم المالية ووفرت المعلومات للمراقب على أساس ما تم الاتفاق عليه من أنها تقر بعلم مسؤولياتها وتفهمها. فعلى سبيل المثال، لا يمكن أن يستنتج المراقب أن الإدارة قد وفرت له جميع المعلومات الملائمة

كما هو متفق عليه في شروط مهمة المراجعة، بدون سؤالها حول ما إذا كان قد تم توفير مثل هذه المعلومات، واستلام مصادقة على ذلك.

أ/٨ تستند إقرارات الادارة المكتوبة التي تتطلبها الفقرتان "١٠" و "١١" إلى ما تم الاتفاق عليه في شروط مهمة المراجعة من أن الإدارة تقر بعلم مسؤولياتها وتفهمها، ويكون ذلك من خلال طلب مصادقة بأنها قد أوفت بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يطلب المراقب من الإدارة أيضاً إعادة المصادقة على إقرارها بعلم مسؤولياتها وفهمها لها في إقرارات الإدارة المكتوبة. وهو أمر شائع في دول معينة، لكنه على أية حال قد يكون مناسباً بصفة خاصة في الحالات الآتية:

- عندما لا يصبح أولئك الذين وقعوا على شروط مهمة المراجعة بالنيابة عن المنشأة مُحمَّلين بالمسؤوليات ذات صلة؛ أو
- عندما تكون شروط مهمة المراجعة مُعدَّة في سنة سابقة؛ أو
- عندما يوجد أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لتلك المسؤوليات؛ أو
- عندما يكون من المناسب القيام بذلك بسبب تغيرات في الظروف.

واتساقاً مع متطلبات معيار المراجعة رقم (٢١٠)[٤]، فإن إعادة المصادقة على إقرار الإدارة بعلم مسؤولياتها وفهمها لها، لا تكون حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقده (كما سبق مناقشته في فقرة "أ/٥" من هذا المعيار).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٩ قد تكون التكليفات الرسمية الصادرة لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً منها للمنشآت الأخرى. ونتيجةً لذلك، فإن الافتراض الأساسي المتعلق بمسؤوليات الإدارة، الذي يتم على أساسه مراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام، قد تنشأ عنه إقرارات إدارة إضافية. وقد تتضمن هذه الاقرارات إفادات تؤكد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً لنظام أو لائحة أو أمر ملزم آخر.

إقرارات الادارة الأخرى (راجع: الفقرة "١٣")

إقرارات الادارة الإضافية بشأن القوائم المالية

أ/١٠ بالإضافة إلى إقرارات الادارة المطلوبة بموجب الفقرة "١٠"، قد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري طلب إقرارات أخرى من الادارة عن القوائم المالية. وقد تكون مثل هذه الاقرارات مكمّلة للإقرارات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة "١٠"، لكنها لا تشكل جزءاً منها. وقد تتضمن هذه الاقرارات، إقرار بشأن ما يلي:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مناسباً؛
- ما إذا كان قد تم إثبات أمور كالمذكورة أدناه، متى كانت ذات صلة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، أو قياسها، أو عرضها، أو الإفصاح عنها وفقاً لذلك الإطار:
  - الخطط أو النوايا التي قد تؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات أو تصنيفها؛
  - الالتزامات، الفعلية والمحتملة على السواء؛
  - ملكية الأصول أو السيطرة عليها، والامتيازات أو الرهون على الأصول، والأصول المرهونة كضمان؛
  - الجوانب في الأنظمة واللوائح والاتفاقيات التعاقدية، التي قد تؤثر على القوائم المالية، بما في ذلك عدم الالتزام بها.

[٤] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "٦ (ب) "

إقرارات الادارة الإضافية بشأن المعلومات المقدمة لمراقب الحسابات

أ/١١ بالإضافة إلى إقرارات الادارة المطلوبة بموجب الفقرة "١١"، قد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إقرار بأنها قد أبلغت المراقب بجميع أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعلم بها الإدارة.

إقرارات الادارة بشأن تأكيدات معينة

أ/١٢ عند الحصول على أدلة بشأن، أو عند تقييم، الاجتهادات والنوايا، فقد يأخذ المراقب في الحسبان واحداً أو أكثر مما يلي:

- سوابق المنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة.
- الأسباب وراء اختيار المنشأة لمسلك معين.
- قدرة المنشأة على الاستمرار في مسلك محدد.
- وجود أو نقص أية معلومات أخرى يمكن أن يكون قد تم الحصول عليها خلال سير المراجعة، قد لا تتسق مع اجتهاد الإدارة أو نيتها.

أ/١٣ بالإضافة إلى ذلك، قد يرى المراقب أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة تقديم إقرارات الادارة بشأن تأكيدات محددة في القوائم المالية؛ وعلى وجه الخصوص، لدعم الفهم الذي توصل إليه المراقب من أدلة المراجعة الأخرى حول اجتهاد الإدارة أو مقصدها فيما يتعلق بتأكيد محدد أو حول مدى اكتمال هذا التأكيد. فعلى سبيل المثال، إذا كان نية الإدارة تُعد مهمة بالنسبة لأساس تسعير الاستثمارات، فقد لا يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بدون إقرار من الإدارة بشأن نواياها. وعلى الرغم من أن مثل هذه الاقرارات توفر أدلة مراجعة ضرورية، فإنها لا توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لذلك التأكيد.

الإبلاغ عن مبلغ الخطأ المسموح به (راجع: الفقرات "١٠"، "١١"، "١٣")

أ /١٤ يتطلب معيار المراجعة (٤٥٠) أن يقوم مراقب الحسابات بتجميع التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة بخلاف تلك التي تُعد تافهة بشكل واضح [٥]. وقد يعين المراقب حداً لا يمكن اعتبار التحريفات التي تتجاوزه أنها تافهة بشكل واضح. وبنفس الطريقة، قد يأخذ المراقب في الحسبان إبلاغ الإدارة بذلك الحد لأغراض إقرارات الادارة التي يطلبها.

تاريخ إقرارات الإدارة المكتوبة والفترات التي تغطيها (راجع: الفقرة "١٤")

أ /١٥لأن إقرارات الادارة تُعد أدلة مراجعة ضرورية، فإنه لا يمكن إبداء رأي مراقب الحسابات، ولا يمكن تأريخ تقرير المراقب، قبل تاريخ اقرارات الإدارة. وعلاوةً على ذلك، ولأن المراقب معني بالأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراقب والتي قد تتطلب إجراء تعديل أو إفصاح في القوائم المالية، فإن الاقرارات تُؤرخ بأقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

أ/١٦في بعض الظروف، قد يكون من المناسب للمراقب الحصول على إقرار الادارة بشأن تأكيد معين في القوائم المالية خلال سير المراجعة. وفي هذه الحالة، فقد يكون من الضروري طلب إقرارات إدارة مُحدَّثة.

أ/١٧تغطي إقرارات الادارة جميع الفترات المشار إليها في تقرير مراقب الحسابات، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجدداً أن الاقرارات التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترات السابقة لا تزال مناسبة. ويمكن أن يتفق المراقب والإدارة على شكل الاقرارات التي تُحدِّث الاقرارات المتعلقة بالفترات السابقة عن طريق تناول ما إذا كانت هناك أي تغييرات على تلك الاقرارات، وإذا كان الأمر كذلك، فما هي تلك التغييرات.

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٤٥٠) ، الفقرة "٥".

أ/١٨ يمكن أن تنشأ مواقف إذا لم تكن الإدارة الحالية حاضرة خلال جميع الفترات المشار إليها في تقرير المراقب. وقد يُقر هؤلاء الأشخاص بأنهم ليسوا في وضع يمكّنهم من تقديم بعض أو جميع إقرارات الادارة، لأنهم لم يكونوا في مناصبهم خلال الفترة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن هذه الحقيقة لا تقلل من مسؤوليات هؤلاء الأشخاص عن القوائم المالية ككل. وعليه، فإن المتطلب الذى ينص على أن يطلب منهم مراقب الحسابات إقرارات مكتوبة تغطي كل الفترة (الفترات) ذات الصلة لا يزال منطبقاً.

شكل إقرارات الإدارة المكتوبة (راجع: الفقرة "١٥")

أ/١٩ يلزم أن تكون إقرارات الادارة المكتوبة مُضمَّنة في خطاب التمثيل الموجه إلى مراقب الحسابات. غير أنه قد تكون الإدارة مطالبة بموجب الأنظمة أو اللوائح أن تصدر بياناً عاماً مكتوباً بشأن مسؤولياتها. وبالرغم من أن مثل هذا البيان يُعد إقرار لمستخدمي القوائم المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المراقب أنه يمثل شكلاً مناسباً لإقرارات الادارة المكتوبة فيما يتعلق ببعض أو جميع التأكيدات المطلوبة بموجب الفقرة "١٠" أو "١١" . وبالتالي، لا تكون هناك حاجة لتضمين الأمور ذات الصلة التي يغطيها مثل هذا البيان في خطاب التمثيل. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على قرار المراقب ما يلي:

- ما إذا كان البيان يتضمن مصادقة بشأن الوفاء بالمسؤوليات المشار إليها في الفقرتين "١٠" و "١١".
- ما إذا كان البيان مقدماً أو معتمداً من أولئك الذين يطلب منهم المراقب الاقرارات المكتوبة ذات الصلة.
- ما إذا تم تقديم نسخة لمراقب الحسابات من البيان في أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير المراقب عن القوائم المالية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ (انظر الفقرة "١٤").

أ/٢٠ لا تحتوي البيانات الرسمية الخاصة بالالتزام بالأنظمة أو اللوائح، أو البيانات الرسمية الخاصة بإصدار القوائم المالية، على ما يكفي من المعلومات اللازمة حتى يقتنع المراقب بأن جميع الاقرارات الضرورية قد تم تقديمها. ولا يُعد أيضاً التعبير عن مسؤوليات الإدارة في نظام أو لائحة بديلاً للإقرارات المكتوبة التي يتم طلبها.

أ/٢١ يقدم الملحق (٢) مثالاً توضيحياً لخطاب التمثيل.

الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة (راجع: الفقرات "١٠"، "١١"، "١٣")

أ/٢٢ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من مراقب الحسابات أن يبلغ المسؤولين عن الحوكمة بالإقرارات المكتوبة التي طلبها من الإدارة[٦].

الشك في إمكانية الاعتماد على الإقرارات المكتوبة وعدم تقديم الاقرارات المكتوبة المطلوبة

الشك في إمكانية الاعتماد على الاقرارات المكتوبة (راجع: الفقرتين "١٦"، "١٧")

أ/٢٣ في حالة اكتشاف أوجه عدم اتساق بين واحد أو أكثر من الاقرارات المكتوبة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، فقد ينظر المراقب فيما إذا كان تقييم المخاطر لا يزال مناسباً، وإن لم يكن كذلك، فانه قد يعيد النظر في تقييم المخاطر، ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة لمواجهة المخاطر المقيَّمة.

أ/٢٤ إن المخاوف بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، قد يدفع المراقب إلى استنتاج أن خطر قيام الإدارة بإساءة العرض في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة. وفي هذه الحالة، قد ينظر المراقب في الانسحاب من المهمة، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة، ما

[٦] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٦ (ج)(٢)"

لم يتخذ المسئولين عن الحوكمة تدابير تصحيحية مناسبة. ومع ذلك فإن مثل هذه التدابير التصحيحية قد لا تكون كافية لتمكين مراقب الحسابات من إصدار رأي غير معدل.

أ/٢٥ يتطلب معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراقب بتوثيق الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المراجعة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات [٧]. وربما يكون المراقب قد قام بتحديد قضايا مهمة تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو عنايتها، أو بشأن التزامها بذلك أو إنفاذها له، لكنه بالرغم من ذلك استنتج أن الاقرارات المكتوبة يمكن الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم توثيق هذا الأمر المهم وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠).

الاقرارات المكتوبة بشأن مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/٢٦ كما هو موضح في الفقرة "أ/٧"، لا يكون المراقب قادراً على إصدار حكم، فقط بناءً على أدلة المراجعة الأخرى، بشأن ما إذا كانت الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها المشار إليها في الفقرتين "١٠"و"١١". وبناءً عليه، فإذا استنتج مراقب الحسابات كما هو موضح في الفقرة "٢٠(أ)" أن الاقرارات المكتوبة بشأن هذه الأمور لا يمكن الاعتماد عليها، أو إذا لم تقدم الإدارة تلك الاقرارات المكتوبة، فلا يكون المراقب قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وهذا الشكل من أشكال عدم القدرة لا تقتصر تأثيراته المحتملة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية، ولذلك تُعد تأثيراته تأثيرات منتشرة. ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) أن يمتنع المراقب عن إبداء رأي في القوائم المالية في مثل هذه الظروف [٨].

أ/٢٧ إن تعديل الاقرار المكتوب عمّا يكون المراقب قد طلبه لا يعني بالضرورة أن الإدارة لم تقدم الاقرارات المكتوبة. غير أن السبب الذي يستند إليه مثل هذا التعديل قد يؤثر على الرأي في تقرير المراقب. فعلى سبيل المثال:

- قد تنص الاقرار المكتوب بشأن وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية على أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، باستثناء عدم الالتزام الهام والمؤثر بمتطلب معين في ذلك الإطار. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة "٢٠"، لأن المراقب استنتج أن الإدارة قد قدمت إقرارات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراقب مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثير عدم الالتزام على الرأي في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).
- قد تنص الاقرارات المكتوبة بشأن مسؤولية الإدارة عن تزويد المراقب بجميع المعلومات الملائمة المتفق عليها في شروط مهمة المراجعة على أن الإدارة تعتقد أنها قد زودت المراقب بمثل هذه المعلومات، باستثناء المعلومات التي دُمرت في حريق. وفى هذه الحالة لا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة "٢٠"، لأن المراقب استنتج أن الإدارة قد قدمت إقرارات مكتوبة يمكن الاعتماد عليها. لكن المراقب مطالب بأن يأخذ في الحسبان تأثيرات انتشار المعلومات التي دمرها الحريق على القوائم المالية، وتأثير ذلك على الرأي في تقرير مراقب الحسابات، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرتان "٨(ج)" و"١٠".
[٨] معيار المراجعة رقم (٧٠٥)، الفقرة "٩".

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات لإقرارات الادارة المكتوبة

يحدد هذا الملحق فقرات وردت في معايير المراجعة الأخرى وتتطلب إقرارات مكتوبة من الادارة خاصة بموضوعات محددة. ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

- معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٤٠".
- معيار المراجعة رقم (٢٥٠)، الفقرة "١٧".
- معيار المراجعة رقم (٤٥٠)، الفقرة "١٤".
- معيار المراجعة رقم (٥٠١)، الفقرة "١٢".
- معيار المراجعة رقم (٥٤٠)، الفقرة "٢٢".
- معيار المراجعة رقم (٥٥٠)، الفقرة "٢٦"
- معيار المراجعة رقم (٥٦٠)، الفقرة "٩"
- معيار المراجعة رقم (٥٧٠)، الفقرة "١٦(هـ)".
- معيار المراجعة رقم (٧١٠)، الفقرة "٩".
- معيار المراجعة رقم (٧٢٠) ، الفقرة "١٣ (ج)"

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة "أ/٢١")

مثال توضيحي لخطاب التمثيل

يتضمن الخطاب التوضيحي التالي إقرارات مكتوبة من الادارة يتطلبها هذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى. ويُفترض في هذا التوضيح أن إطار التقارير المالية المطبق هو معايير المحاسبة المصرية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٥٧٠) للحصول على إقرارات مكتوبة غير ذي صلة؛ وأنه لا توجد استثناءات للإقرارات المكتوبة المطلوبة. وفي حالة وجود استثناءات، فإن الاقرارات ستحتاج إلى تعديل لتعكس هذه الاستثناءات.

(إلى مراقب الحسابات) (التاريخ)

نقدم لكم خطاب التمثيل أدناه بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ [٢] بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

ونحن نؤكد ما يلي (على حد علمنا واعتقادنا، وبعد قيامنا بالاستفسارات التي رأينا أنها ضرورية لغرض إعلام أنفسنا بشكل مناسب):

القوائم المالية

- أننا قد وفّينا بمسؤولياتنا، كما هي موضحة في شروط مهمة المراجعة بتاريخ [يتم إضافة التاريخ]، عن إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية؛ ونؤكد على وجه الخصوص أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة وفقا لتلك المعايير.
- أن الافتراضات المهمة التي استخدمناها في إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تلك المقاسة بالقيمة العادلة، تُعد معقولة (معيار المراجعة (٥٤٠)).
- أن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بصورة مناسبة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية (معيار المراجعة (٥٥٠)).
- أن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، التي تتطلب معايير المحاسبة المصرية إجراء تعديل أو إفصاح عنها قد تم التعديل أو الإفصاح عنها (معيار المراجعة (٥٦٠)).
- أن تأثيرات التحريفات غير المصححة تُعد غير هامة، سواءً منفردة أو في مجملها، بالنسبة للقوائم المالية ككل. ومرفق بخطاب التمثيل قائمة بالتحريفات غير المصححة (معيار المراجعة (٤٥٠)).
- [أي أمور أخرى قد يرى المراقب أنها مناسبة (انظر الفقرة أ ١٠ من هذا المعيار)].

---

[١] عندما يكون تقرير المراقب عن أكثر من فترة واحدة، فإنه يعدل التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بجميع الفترات التي يغطيها تقرير المراقب.

المعلومات المقدمة

- أننا قمنا بإتاحة ما يلى لكم[٣]:
  - إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي ندرك أنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية، مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
  - المعلومات الإضافية التي طلبتموها منا لغرض المراجعة؛
  - إمكانية الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص من داخل المنشأة، ممن ترون ضرورة الحصول منهم على أدلة المراجعة.
- أن جميع المعاملات قد تم تسجيلها في السجلات المحاسبية وانعكست في القوائم المالية.
- أننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكلٍ هام نتيجة للغش (معيار المراجعة (٢٤٠)).
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي غش، أو غش مشتبه فيه، نكون على علم به ويؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
  - الإدارة؛ أو
  - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية (معيار المراجعة (٢٤٠)).
- أننا أفصحنا لكم عن جميع المعلومات المتعلقة بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة (معيار المراجعة (٢٤٠)).
- أننا أفصحنا لكم عن جميع الحالات المعروفة لعدم الالتزام، أو عدم الالتزام المُشتبه فيه، بالأنظمة واللوائح، والتي يجب أخذ تأثيراتها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية (معيار المراجعة (٢٥٠)).
- أننا أفصحنا لكم عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وجميع العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي لدينا علم بها (معيار المراجعة (٥٥٠)).
- [أي أمور أخرى يرى المراقب أنها ضرورية (انظر الفقرة "أ/١١" من هذا المعيار)].

الإدارة **الإدارة**

[٢] في حالة قيام مراقب الحسابات بتضمين أمور أخرى تتعلق بمسؤوليات الإدارة في خطاب مهمة المراجعة، وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٢١٠)، فيمكن النظر في إدراج هذه الأمور في الإقرارات المكتوبة من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٦٠٠) إصدار ٢٠٢٥

اعتبارات خاصة ــ عمليات مراجعة القوائم المالية لمجموعة (بما في ذلك عمل مراقبي حسابات وحدات المجموعة)

المعيار المصري للمراجعة رقم (٦٠٠) إصدار ٢٠٢٥

اعتبارات خاصة — عمليات مراجعة القوائم المالية لمجموعة (بما في ذلك عمل مراقبي حسابات وحدات المجموعة)

الفهرس

	الفقرة
المقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-١١
تاريخ السريان	١٢
الأهداف	١٣
التعريفات	١٤-١٥
المتطلبات	
مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة	١٦
القبول والاستمرار	١٧-٢١
الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة	٢٢-٢٩
فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة	٣٠-٣٢
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	٣٣-٣٤
الأهمية النسبية	٣٥-٣٦
الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيمة	٣٧-٤٤
تقييم التبليغات التي ترد من مراجع الوحدة ومدى كفاية عمله	٤٥-٤٨
الأحداث اللاحقة	٤٩-٥٠
تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها	٥١-٥٢
تقرير المراجع	٥٣
الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة	٥٤-٥٨
التوثيق	٥٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ١٨
التعريفات	أ١٩-أ٢٨
مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة	أ٢٩-أ٣١
القبول والاستمرار	أ٣٢-أ٤٦

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة أ٤٧-٨٧
فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة أ٨٨-١٠٧
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها أ١٠٨-١١٥
الأهمية النسبية أ١١٦-١٢٣
الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة أ١٢٤-١٤٣
تقييم التبليغات التي ترد من مراجع الوحدة ومدى كفاية عمله أ١٤٤-١٤٩
الأحداث اللاحقة أ١٥٠
تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أ١٥١-١٥٦
تقرير المراجع أ١٥٧-١٥٨
الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة أ١٥٩-١٦٥
التوثيق أ١٦٦-١٨٢

الملحق الأول: مثال توضيحي لتقرير المراجع المستقل عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

الملحق الثاني: فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

الملحق الثالث: أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦٠٠) *"اعتبارات خاصة - مهام مراجعة القوائم المالية لمجموعة (بما في ذلك عمل مراقبي حسابات وحدات المجموعة)"* جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) *"الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها"*

المقدمة

نطاق هذا المعيار

١. تنطبق المعايير المصرية للمراجعة على مراجعة القوائم المالية للمجموعات (مراجعة المجموعة). ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة تنطبق على مراجعة المجموعة، بما في ذلك عندما يتم إشراك مراجعي الوحدات. والمتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار تشير إلى، أو تتوسع في، تطبيق معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة على مراجعة المجموعة، وبخاصة معيار المراجعة (٢٢٠)[١] ومعيار المراجعة (٢٣٠)[٢] ومعيار المراجعة (٣٠٠)[٣] ومعيار المراجعة (٣١٥)[٤] ومعيار المراجعة (٣٣٠)[٥] (راجع: الفقرتين أ١، أ٢)

٢. تشتمل القوائم المالية للمجموعة على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التجميع، كما هو موضح في الفقرة ١٤(ك). ولا يقتصر مصطلح آلية التجميع المستخدم في هذا المعيار على إعداد القوائم المالية المجمعة وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق، وإنما يشير أيضاً إلى عرض القوائم المالية المجمعة، وإلى تجميع المعلومات المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل مثل الفروع أو الأقسام. (راجع: الفقرات أ٣– أ٥، أ٢٧)

٣. هذا المعيار بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، قد يكون مفيداً أيضاً في مراجعة القوائم المالية بخلاف مراجعة المجموعات عندما يضم فريق الارتباط أفراداً من مكتب آخر. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا المعيار مفيداً عند إشراك مثل هؤلاء الأفراد لحضور الجرد الفعلي للمخزون أو لإجراء فحص مادي للعقارات والآلات والمعدات أو لتنفيذ إجراءات المراجعة في مركز للخدمة المشتركة في موقع بعيد.

المجموعات والوحدات

٤. قد يتم تنظيم المجموعات بطرق متعددة. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب المنشآت النظامية أو غيرها (على سبيل المثال، منشأة أم وواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية). وفي حالات أخرى، قد يتم تنظيم المجموعة حسب الموقع الجغرافي، أو حسب الوحدات الاقتصادية الأخرى (بما في ذلك الفروع أو الأقسام)، أو حسب الوظائف أو الأنشطة التجارية. وفي هذا المعيار، يُشار إلى هذه الأشكال المختلفة للتنظيم، مجتمعة، بلفظ "المنشآت أو وحدات العمل". (راجع: الفقرة أ٦)

٥. يحدد مراجع المجموعة منهجاً مناسباً للتخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. ولهذا الغرض، يستخدم مراجع المجموعة الحكم المهني عند تحديد الوحدات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. ويستند هذا التحديد إلى فهم مراجع المجموعة للمجموعة وبيئتها، وعوامل أخرى مثل القدرة على تنفيذ إجراءات المراجعة مركزياً، أو وجود مراكز للخدمة المشتركة، أو توفر نظم معلومات ورقابة داخلية مشتركة. (راجع: الفقرات أ٧– أ٩)

إشراك مراجعي الوحدات

٦. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠)[٧] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند مراجعة المجموعات، قد يكون من بين هذه الموارد مراجعي الوحدات. ولهذا يتطلب هذا المعيار من مراجع المجموعة تحديد طبيعة مشاركة مراجعي الوحدات، وتوقيت هذه المشاركة ومداها.

٧. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي الوحدات بغية توفير المعلومات، أو تنفيذ أعمال المراجعة، للوفاء بمتطلبات هذا المعيار. وقد يتوفر لدى مراجعي الوحدات خبرة أكبر ومعرفة أعمق مما لدى مراجع المجموعة بشأن الوحدات وبيئاتها (بما في ذلك الأنظمة واللوائح المحلية وممارسات العمل واللغة والثقافة).

وعليه، فإنه يمكن إشراك مراجعي الوحدات في جميع مراحل مراجعة المجموعة، وهو ما يتم في الغالب. (راجع: الفقرتين أ١٠، أ١١)

---

[١] معيار المراجعة (٢٢٠) "مراقبة الجودة علي عمليات مراجعة القوائم المالية"

[٢] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"

[٣] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"

[٤] معيار المراجعة (٣١٥) "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر "

[٥] معيار المراجعة (٣٣٠) "إجراءات مراقب الحسابات تجاه المخاطر التي تم تقييمها"

[٦] ملغاة

[٧] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٤

٨. يعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.[٨] ويشمل خطر الاكتشاف عند مراجعة المجموعة خطر أن مراجع أحد وحدات المجموعة قد لا يكتشف تحريفاً في المعلومات المالية للوحدة، وهذا التحريف قد يتسبب في حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة وقد لا يكتشفه مراجع المجموعة. ولهذا يتطلب هذا المعيار المشاركة الكافية والمناسبة من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتض ى الحال، في عمل مراجعي الوحدات ويشدد على أهمية الاتصال المتبادل بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات. ويوضح هذا المعيار أيضاً الأمور التي يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي الوحدات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرتين أ١٢، أ١٣)

نزعة الشك المهني

٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،[٩] فإن فريق الارتباط مطالب بالتخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، ومطالب بممارسة الحكم المهني. وقد يتم إبداء الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني من خلال تصرفات فريق الارتباط واتصالاته، بما في ذلك من خلال التشديد على أهمية ممارسة كل عضو في فريق الارتباط لنزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد تشتمل هذه التصرفات والاتصالات على خطوات خاصة للتخفيف من المعوقات التي قد تقوض الممارسة المناسبة لنزعة الشك المهني. (راجع: الفقرات أ١٤– أ١٨)

التدرج

١٠. يستهدف هذا المعيار جميع الارتباطات الخاصة بمراجعة المجموعات، بغض النظر عن حجمها أو مدى تعقيدها. ومع ذلك، فإن المراد هو تطبيق متطلبات هذا المعيار في سياق الطبيعة الخاصة بمراجعة كل مجموعة وظروفها. وعلى سبيل المثال، عندما يتولى مراجع المجموعة مراجعة المجموعة بالكامل، فإن بعض متطلبات هذا المعيار لا تكون ذات صلة لأنها مشروطة بمشاركة مراجعي الوحدات. وقد تكون هذه هي الحال عندما يكون مراجع المجموعة قادرًا على تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل مركزي أو قادرًا على تنفيذ الإجراءات في الوحدات دون إشراك مراجعي الوحدات. وقد تفيد أيضاً الإرشادات الواردة في الفقرتين أ١١٩ وأ١٢٠ عند تطبيق هذا المعيار في هذه الظروف.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة ومراجع المجموعة

١١. يظل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول النهائي، ومن ثمّ فهو المسْاءل، عن الالتزام بمتطلبات هذا المعيار. وتُستخدم عبارة "يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن..." أو "يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن..." فيما يخص تلك المتطلبات التي يُسمح فيها للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، على الترتيب، بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين الذين يحظون بالمهارات الملائمة أو الخبرات المناسبة، بمن فيهم مراجعي الوحدات. وفيما يخص المتطلبات الأخرى، يهدف هذا المعيار صراحة إلى وفاء الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب مقتضي الحال، بالمتطلب أو المسؤولية ويجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة الحصول على المعلومات من المكتب أو من الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٢٩)

تاريخ السريان

١٢. يسري هذا المعيار على مهام مراجعة القوائم المالية الخاصة بالمجموعة للفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

١٣. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) فيما يخص قبول ارتباط مراجعة المجموعة والاستمرار فيه، تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة؛

---

[٨] معيار المراجعة (٢٠٠) *"الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها"*، الفقرة أ٤٣

[٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و١٦

(ب) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواءً كانت بسبب غشٍ أو خطأ، والتخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة على نحو مناسب لتلك المخاطر التي تم تقييمها؛

(ج) المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجعي الوحدات طوال مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصال معهم بوضوح بشأن نطاق عملهم وتوقيته، وتقييم نتائج ذلك العمل؛

(د) تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك فيما يتصل بالعمل الذي نفذه مراجعو الوحدات، كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

١٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة أدناه:

(أ) خطر التجميع: احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة أ١٩)

(ب) الوحدة: منشأة أو وحدة عمل أو وظيفة أو نشاط تجاري، أو مزيج مما سبق، يحدده مراجع المجموعة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها أثناء مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٢٠)

(ج) مراقب الحسابات: هو مراجع الوحدة أو مراجع المجموعة، ويمكن استخدام كلاً من مصطلح مراقب حسابات أو مصطلح مراجع بنفس المعني.

(د) مراجع الوحدة: مراجع ينفذ أعمال المراجعة فيما يتعلق بأحد الوحدات لأغراض مراجعة المجموعة. ويُعد مراجع الوحدة جزءاً من فريق الارتباط[١٠] عند مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ٢١–أ٢٣)

(هـ) إدارة الوحدة: الإدارة المسؤولة عن الوحدة. (راجع: الفقرة أ٢٤)

(و) الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات: مبلغ يقوم مراجع المجموعة بتعيينه لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها فيما يتعلق بالوحدات.

(ز) المجموعة: المنشأة المعدة للتقرير، المعد لها القوائم المالية للمجموعة. مراجعة

(ح) المجموعة: مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

(ن) مراجع المجموعة: الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وأعضاء فريق الارتباط بخلاف مراجعي الوحدات. ويتولى مراجع المجموعة المسؤولية عمّا يلي:

(١) تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة؛

(٢) توجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم؛

(٣) تقييم الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة.

(ط) رأي مراجعة المجموعة: رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.

(ي) الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: الشريك المسؤول عن الارتباط[١١] الذي يتولى المسؤولية عن مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٢٥)

(ك) القوائم المالية للمجموعة: قوائم مالية تشتمل على المعلومات المالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التجميع. ولأغراض هذا المعيار، تشمل آلية التجميع: (راجع: الفقرات أ٢٦–أ٢٨)

---

[١٠] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ٧ (د)

[١١] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ٧ (أ)

(١) التجميع أو طريقة حقوق الملكية في المحاسبة؛ أو

(٢) عرض المعلومات المالية، الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل ليست لها منشأة أمّ ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو نفس الإدارة، في قوائم مالية مُجمَّعة؛ أو

(٣) تجميع المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل مثل الفروع أو الأقسام.

(ل) إدارة المجموعة: الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.

(م) الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة: الأهمية النسبية للتنفيذ[١٢] فيما يتعلق بالقوائم المالية للمجموعة ككل، على النحو الذي يحدده مراجع المجموعة.

١٥. الإشارة في هذا المعيار إلى "إطار التقرير المالي المطبق" تعني إطار التقرير المالي الذي ينطبق على القوائم المالية للمجموعة.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة

١٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) [١٣] يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط مراجعة المجموعة. وفي سبيل ذلك، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرتين أ٢٩، أ٣٠)

(أ) تحمل المسؤولية عن توفير بيئة لارتباط مراجعة المجموعة تشدِّد على السلوك المأمول من أعضاء فريق الارتباط. (راجع: الفقرة أ٣١)

(ب) المشاركة بصورة كافية ومناسبة طوال ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك في عمل مراجعي الوحدات، بما يوفر له الأساس لتحديد مناسبة الأحكام المهمة التي تم اتخاذها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه.

القبول والاستمرار

١٧. قبل قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لتكوين رأي بشأن القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرات أ٣٢– أ٣٥)

١٨. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، بعد قبول ارتباط مراجعة المجموعة أو الاستمرار فيه، أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ٣٦)

شروط الارتباط

١٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٢١٠)،[١٤] يجب على مراجع المجموعة الحصول على موافقة إدارة المجموعة بأنها تقر وتفهم مسؤوليتها عن تزويد فريق الارتباط بما يلي: (راجع: الفقرة أ٣٧)

(أ) الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون إدارة المجموعة على دراية بها والتي تكون ذات صلة بإعداد القوائم المالية للمجموعة مثل السجلات والوثائق وغيرها؛

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها فريق الارتباط من إدارة المجموعة أو إدارات الوحدات لغرض مراجعة المجموعة؛

(ج) الوصول غير المقيد إلى أي أشخاص داخل المجموعة يرى فريق الارتباط أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة للمراجعة.

---

[12] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ٩ و١١

[١٣] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ٨

[١٤] معيار المراجعة (٢١٠) "شروط التكليف بعمليات المراجعة"، الفقرتان (٦ب) و(٨ب)

القيود الخارجة عن سيطرة إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢٠. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن إدارة المجموعة لا تستطيع تزويد فريق الارتباط بالوصول إلى المعلومات أو الوصول غير المقيد إلى الأشخاص داخل المجموعة بسبب قيود خارجة عن سيطرة إدارة المجموعة، فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة النظر في التأثيرات المحتملة لذلك على مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ٣٨– أ٤٦)

القيود المفروضة من جانب إدارة المجموعة على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد

٢١. إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات أ٤٣– أ٤٦)

(أ) أنه من غير الممكن أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة؛

(ب) أن التأثير المحتمل لهذا القيد سيؤدي إلى الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة،

فيجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إمّا:

(١) عدم قبول الارتباط، في حالة الارتباط لأول مرة، أو الانسحاب من الارتباط، في حالة الارتباط المتكرر، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة؛ أو

(٢) الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية للمجموعة، بعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة قدر الإمكان، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على المراجع رفض الارتباط أو عندما يكون الانسحاب من الارتباط غير ممكن لأي سبب آخر.

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

٢٢. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٠٠)،[١٥] يجب على مراجع المجموعة تحديد استراتيجية عامة لمراجعة المجموعة وخطة لمراجعة المجموعة، وتحديثهما عند اللزوم. وفي سبيل ذلك، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي: (راجع: الفقرات أ٤٧–أ٥٠)

(أ) الوحدات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة؛ (راجع: الفقرة أ٥١)

(ب) الموارد اللازمة لتنفيذ ارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة مشاركة مراجعي الوحدات، وتوقيت تلك المشاركة ومداها. (راجع: الفقرات أ٥٢- أ٥٦)

اعتبارات عند إشراك مراجعي الوحدات

٢٣. عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقييم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع الوحدة. (راجع: الفقرة أ٥٧)

٢٤. أثناء التقييم المنصوص عليه في الفقرة ٢٣، يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجع الوحدة بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. (راجع: الفقرة أ٥٨)

المتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال

٢٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) [١٦] يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عمّا يلي: (راجع: الفقرات أ٥٩، أ٦٠، أ٨٧)

(أ) إحاطة مراجعي الوحدات بالمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة المطبقة في ضوء طبيعة ارتباط مراجعة المجموعة وظروفه؛

(ب) التأكد مما إذا كان مراجعو الوحدات يفهمون المتطلبات *السلوكية* ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، وسيلتزمون بها، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال.

---

[١٥] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرات ٧-١٠أ

[١٦] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٠

موارد الارتباط

٢٦. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) [١٧] يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة: (راجع: الفقرات أ٦١– أ٦٨)

(أ) التحقق من أن مراجعي الوحدات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في الوحدة؛

(ب) في حال قيام المكتب الخاص بمراجع المجموعة بتوفير معلومات عن نتائج آلية المتابعة والتصحيح أو التقصيات الخارجية فيما يتعلق بمراجع الوحدة أو في حال توفر تلك المعلومات بأية طريقة أخرى للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، تحديد مدى صلة هذه المعلومات بالتحقق المنصوص عليه في الفقرة (٢٦أ) الذي يقوم به مراجع المجموعة.

٢٧. يجب على مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في الوحدة دون إشراك مراجع الوحدة في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم يلتزم مراجع الوحدة بالمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛[١٨] أو (راجع: الفقرتين أ٦٩، أ٧٠)

(ب) إذا كانت لدى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة مخاوف جدّية بشأن الأمور الواردة في الفقرات ٢٣–٢٦. (راجع: الفقرة أ٧١)

تنفيذ الارتباط

٢٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٢٠) ،[١٩] يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم، مع مراعاة ما يلي: (راجع: الفقرات أ٧٢– أ٧٧)

(أ) المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهُمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) ؛

(ب) المجالات التي تنطوي على أحكام مهمة أثناء مراجعة القوائم المالية للمجموعة.

الاتصالات مع مراجعي الوحدات

٢٩. يجب على مراجع المجموعة الاتصال مع مراجعي الوحدات لإبلاغهم بمسؤوليات كل منهم وبما يتوقعه منهم، بما في ذلك توقعه بحدوث الاتصالات بينه وبينهم في الأوقات المناسبة طوال مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ٧٨–أ٨٧)

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة

٣٠. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) [٢٠] يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات أ٨٨–أ٩٢)

(أ) المجموعة وبيئتها، بما في ذلك: (راجع: الفقرات أ٩٣– أ٩٥)

(١) الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها، بما في ذلك:

أ. المواقع التي تزاول فيها المجموعة عملياتها أو أنشطتها؛

ب. طبيعة عمليات المجموعة أو أنشطتها ومدى تشابهها عبر المجموعة؛

ج. مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج عمل المجموعة؛

---

[١٧] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٤

[١٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٤

[١٩] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٥

[٢٠] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرات ١٩-٢٧

(٢) العوامل التنظيمية التي تؤثر على المنشآت ووحدات العمل في المجموعة؛

(٣) التدابير المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي للمنشآت أو وحدات العمل؛

(ب) إطار التقرير المالي المطبق واتساق السياسات والممارسات المحاسبية عبر المجموعة؛

(ج) نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك:

(١) طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها؛ (راجع: الفقرات أ٩٦–أ٩٩، أ١٠٢)

(٢) ما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه؛ (راجع: الفقرات أ١٠٠ – أ١٠٢)

(٣) آلية التجميع التي تستخدمها المجموعة، بما في ذلك آليات التجميع الفرعية، إن وجدت، وتعديلات التجميع؛

(٤) كيفية قيام إدارة المجموعة بإبلاغ إدارات المنشآت أو وحدات العمل بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة ومسؤوليات إعداد التقرير المالي ذات العلاقة في نظام المعلومات والوحدات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمجموعة. (راجع: الفقرات أ١٠٣ – أ١٠٥)

اعتبارات عند إشراك مراجعي *الوحدات*

٣١. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي الوحدات في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرة أ١٠٦)

(أ) الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أنها ذات صلة بتصميم أو تنفيذ مراجع الوحدة لإجراءات تقييم المخاطر لأغراض مراجعة المجموعة؛

(ب) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٥٠)،[٢١] العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون مراجع المجموعة على دراية بها، والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع الوحدة؛ (راجع: الفقرة أ١٠٧)

(ج) عند تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠)،[٢٢] الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو التي حددها مراجع المجموعة التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة والتي تُعد ذات صلة بعمل مراجع الوحدة.

٣٢. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي الوحدات بإبلاغه في الوقت المناسب بما يلي:

(أ) الأمور المتعلقة بالمعلومات المالية للوحدة التي يحدد مراجع الوحدة أنها ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ؛

(ب) العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة التي لم تقم إدارة المجموعة أو مراجع المجموعة بتحديدها في السابق؛ (راجع: الفقرة أ١٠٧) أي أحداث أو ظروف يحددها مراجع الوحدة قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

(ج) أي أحداث أو ظروف يحددها مراجع الوحدة قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٣٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) [٢٣] وبناءً على الفهم المتوصل إليه في الفقرة ٣٠، يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة، بما فيها ما يتعلق بآلية التجميع. (راجع: الفقرات أ ١٠٨ – أ ١١٣).

اعتبارات عند إشراك مراجعي *الوحدات*

٣٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) [٢٤] يجب على مراجع المجموعة تقييم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر التي نفذها هو ومراجعو الوحدات توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرتين أ١١٤، أ١١٥)

---

[٢١] معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ١٧

[٢٢] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[٢٣] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرات ٢٨–٣٤

[٢٤] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة ٣٥

الأهمية النسبية

٣٥. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٢٠)[٢٥] ومعيار المراجعة (٤٥٠)،[٢٦] وعندما تكون فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الواردة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر وحدات مختلفة، يجب على مراجع المجموعة تحديد ما يلي لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها:

(أ) الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات. ولغرض مواجهة خطر التجميع، يجب أن يكون هذا المبلغ أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. (راجع: الفقرات أ١١٦– أ١٢٠)

(ب) الحد الذي إذا تخطته التحريفات التي تم التعرف عليها في المعلومات المالية للوحدة فيجب الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة. ولا يجوز أن يتجاوز هذا الحد المبلغ الذي يعتبر تافهاً بشكل واضح للقوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ١٢١)

اعتبارات عند إشراك مراجعي *الوحدات*

٣٦. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ مراجع الوحدة بالمبالغ المحددة وفقاً للفقرة ٣٥. (راجع: الفقرتين أ١٢٢، أ١٢٣)

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة

٣٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،[٢٧] يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها، بما في ذلك تحديد الوحدات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وطبيعة الأعمال التي سيتم تنفيذها في تلك الوحدات وتوقيتها ومداها. (راجع: الفقرات أ١٢٤–أ١٣٩)

آلية *التجميع*

٣٨. يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة التي نشأت عن آلية التجميع. ويجب أن يشمل هذا: (راجع: الفقرة أ١٤٠)

(أ) تقييم ما إذا كان قد تم تضمين جميع المنشآت ووحدات العمل في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق، ولغرض تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على آليات التجميع الفرعية عند الاقتضاء؛

(ب) تقييم مدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتجميع، ومدى اكتمالها ودقتها؛ (راجع: الفقرة أ١٤١) تقييم ما إذا كانت

(ج) اجتهادات الإدارة أثناء آلية التجميع تنشأ عنها مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(د) الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها الناشئة عن آلية التجميع.

٣٩. في حال عدم إعداد المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تقييم ما إذا كان قد تم تعديل تلك المعلومات المالية بشكل مناسب لأغراض إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها.

٤٠. إذا تضمنت القوائم المالية للمجموعة المعلومات المالية لمنشأة أو وحدة عمل تختلف نهاية فترة تقريرها المالي عن تلك الخاصة بالمجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقييم ما إذا كان قد تم إجراء تعديلات مناسبة على تلك المعلومات المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.

---

[٢٥] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١١

[٢٦] معيار المراجعة (٤٥٠) "تقييم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، الفقرة ٥

[٢٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٦، ٧

اعتبارات عند إشراك مراجعي *الوحدات*

٤١. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي الوحدات في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، فإنه يجب عليه الاتصال بمراجع الوحدة بشأن الأمور التي يحدد مراجع المجموعة أو مراجع الوحدة أنها ذات صلة بتصميم الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.

٤٢. فيما يخص المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة، أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، التي يحدد مراجع الوحدة بشأنها إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على مراجع المجموعة تقييم مدى مناسبة تصميم تلك الإجراءات وتنفيذها. (راجع: الفقرة أ١٤٢)

٤٣. عندما ينفذ مراجعو الوحدات إجراءات المراجعة الإضافية على آلية التجميع ، بما في ذلك على آليات التجميع الفرعية، يجب على مراجع المجموعة تحديد طبيعة ومدى توجيهه لمراجعي الوحدات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. (راجع: الفقرة أ١٤٣)

٤٤. يجب على مراجع المجموعة التحقق مما إذا كانت المعلومات المالية المحددة في التبليغ الذي يرد من مراجع الوحدة (انظر الفقرة (٤٥أ)) هي المعلومات المالية التي تم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة.

تقييم التبليغات التي ترد من مراجع الوحدة ومدى كفاية عمله

٤٥. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي الوحدات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ويجب أن يتضمن ذلك الإبلاغ ما يلي: (راجع: الفقرة أ١٤٤)

(أ) تحديد المعلومات المالية التي طُلب من مراجع الوحدة تنفيذ إجراءات المراجعة عليها؛

(ب) ما إذا كان مراجع الوحدة قد نفذ العمل الذي طلبه منه مراجع المجموعة؛

(ج) ما إذا كان مراجع الوحدة قد التزم بالمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال؛

(د) المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛

(ه) التحريفات المصححة وغير المصححة في المعلومات المالية للوحدة التي تعرف عليها مراجع الوحدة والتي تتجاوز الحد الذي قام مراجع المجموعة بالإبلاغ به وفقاً للفقرة ٣٦؛ (راجع: الفقرة أ١٤٥)

(و) المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ز) توضيح لأي أوجه قصور في نظام الرقابة الداخلية تم التعرف عليها من خلال إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها؛

(ح) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة الوحدة، أو الموظفون الذين يتولون أدوارًا مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة لدى الوحدة، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في المعلومات المالية للوحدة ؛

(ط) الأمور الأخرى المهمة التي قام مراجع الوحدة بإبلاغها، أو التي يتوقع أن يقوم بإبلاغها، إلى إدارة الوحدة أو المكلفين بالحوكمة في الوحدة؛

(ي) أي أمور أخرى قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة، أو يحدد مراجع الوحدة أنه من المناسب لفت انتباه مراجع المجموعة إليها، بما في ذلك الاستثناءات التي تم ذكرها في الإفادات المكتوبة التي طلبها مراجع الوحدة من إدارة الوحدة؛

(ك) النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع الوحدة. (راجع: الفقرة أ١٤٦)

٤٦. يجب على مراجع المجموعة:

(أ) مناقشة الأمور المهمة الناشئة عن الاتصالات مع مراجع الوحدة، بما في ذلك التبليغات التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥، مع مراجع الوحدة أو إدارة الوحدة أو إدارة المجموعة، حسب مقتض ى الحال؛

(ب) تقييم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع الوحدة تفي بأغراض مراجع المجموعة. وفي حال عدم وفاء تلك الاتصالات بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة النظر في الآثار المترتبة على ذلك فيما يتعلق بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرة أ١٤٧)

٤٧. يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو الوحدات، ومدى تلك الضرورة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر فيما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٤٨، أ١٤٩)

(أ) طبيعة العمل الذي نفذه مراجع الوحدة وتوقيته ومداه؛

(ب) كفاءة مراجع الوحدة وقدراته التي تم التحقق منها وفقاً للفقرة (٢٦)؛ التوجيه

(ج) المقدم لمراجع الوحدة والإشراف عليه وفحص عمله.

٤٨. إذا استنتج مراجع المجموعة أن عمل مراجع الوحدة لا يفي بأغراض مراجع المجموعة، فيجب على مراجع المجموعة تحديد إجراءات المراجعة الزائدة التي سيتم تنفيذها، وما إذا كان الذي سيقوم بتنفيذها مراجع الوحدة أو مراجع المجموعة.

الأحداث اللاحقة

٤٩. عند تطبيق معيار المراجعة (٥٦٠)،[٢٨] يجب على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تنفيذ إجراءات تهدف إلى التعرف على الأحداث التي قد تتطلب تعديلًا أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك حسب مقتض ى الحال مطالبة مراجعي الوحدات بتنفيذ تلك الإجراءات. (راجع: الفقرة أ١٥٠)

اعتبارات عند إشراك مراجعي *الوحدات*

٥٠. يجب على مراجع المجموعة مطالبة مراجعي الوحدات بإبلاغه إذا أصبحوا على دراية بأحداث لاحقة قد تتطلب تعديلًا أو إفصاحاً في القوائم المالية للمجموعة. (راجع: الفقرة أ١٥٠)

تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

٥١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣٣٠)،[٢٩] يجب على مراجع المجموعة تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، بما في ذلك من الأعمال التي نفذها مراجعو الوحدات، لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. (راجع: الفقرات أ١٥١–أ١٥٥)

٥٢. يجب على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة تقييم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة بسبب أي تحريفات غير مصححة (تعرف عليها مراجع المجموعة أو أبلغ عنها مراجعو الوحدات) وأي حالات لم يمكن فيها الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. (راجع: الفقرة أ١٥٦)

تقرير المراجع

٥٣. لا يجوز أن يشير تقرير المراجع عن القوائم المالية للمجموعة إلى مراجعي الوحدات، ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح تضمين تلك الإشارة. وإذا تطلبت الأنظمة أو اللوائح تلك الإشارة، فيجب أن يشير تقرير المراجع إلى أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو مسؤولية مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، عن رأي مراجعة المجموعة. (راجع: الفقرتين أ١٥٧، أ١٥٨)

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة

٥٤. يجب على مراجع المجموعة إعطاء إدارة المجموعة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، بما في ذلك نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في وحدات المجموعة. (راجع: الفقرة أ١٥٩)

٥٥. في حال وجود غش يكتشفه مراجع المجموعة أو يقوم مراجع أحد الوحدات بلفت انتباه مراجع المجموعة إليه (انظر الفقرة (٤٥ح))، أو في حال المعلومات التي تشير إلى احتمال وجود غش، يجب على مراجع المجموعة الإبلاغ عن ذلك في الوقت المناسب إلى المستوى المناسب في إدارة المجموعة من أجل إبلاغ من يتولون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشافه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرة أ١٦٠)

[٢٨] معيار المراجعة (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"، الفقرتان ٦، ٧

[٢٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٦

٥٦. قد يُطلب من مراجع الوحدة بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى إبداء رأي مراجعة في القوائم المالية لمنشأة أو وحدة عمل تشكل جزءاً من المجموعة. وفي تلك الحالة، يجب على مراجع المجموعة مطالبة إدارة المجموعة بإعلام إدارة المنشأة أو وحدة العمل بأي أمر يصبح مراجع المجموعة على دراية به، قد يكون مهماً للقوائم المالية الخاصة بالمنشأة أو وحدة العمل، ولكن إدارة المنشأة أو وحدة العمل قد لا تكون على دراية به. وإذا رفضت إدارة المجموعة إبلاغ الأمر إلى إدارة المنشأة أو وحدة العمل، فيجب على مراجع المجموعة مناقشة الأمر مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وإذا ظل الأمر دون حل، فيجب على مراجع المجموعة، مع مراعاة اعتبارات السرية المهنية والقانونية، النظر فيما إذا كان سيشير على مراجع الوحدة بعدم إصدار تقريره بشأن القوائم المالية للمنشأة أو وحدة العمل إلى حين حل الأمر. (راجع: الفقرتين أ١٦١، أ١٦٢)

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة

٥٧. يجب على مراجع المجموعة إبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بالأمور الآتية، إضافة إلى الأمور التي يتطلبها معيار المراجعة (٢٦٠)[٣٠] ومعايير المراجعة الأخرى: (راجع: الفقرة أ١٦٣)

(أ) نظرة عامة على العمل الذي سيتم تنفيذه في وحدات المجموعة وطبيعة مشاركة مراجع المجموعة المخطط لها في الأعمال التي سينفذها مراجعو الوحدات. (راجع: الفقرة أ١٦٤)

(ب) الحالات التي أثار فيها الفحص الذي أجراه مراجع المجموعة لعمل مراجع أحد الوحدات مخاوف بشأن جودة عمل ذلك المراجع، وكيفية مواجهة مراجع المجموعة لتلك المخاوف.

(ج) أي قيود على نطاق مراجعة المجموعة، ومثال ذلك، الأمور المهمة فيما يتعلق بالقيود المفروضة على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات.

(د) حالات الغش، أو شبهة الغش، التي تتورط فيها إدارة المجموعة، أو إدارات الوحدات، أو الموظفون الذين يتولون أدوارًا مهمة في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، أو غيرهم، عندما يكون الغش قد أدى إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية

٥٨. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٦٥)،[٣١] يجب على مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان يتعين الإبلاغ عن أي أوجه قصور تم التعرف عليها في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إلى إدارة المجموعة. وفي سبيل هذا التحديد، يجب على مراجع المجموعة النظر في أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها مراجعو الوحدات وتم الإبلاغ عنها إلى مراجع المجموعة وفقاً للفقرة (٤٥ز). (راجع: الفقرة أ١٦٥)

التوثيق

٥٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)،[٣٢] فإن توثيق أعمال المراجعة فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات يلزم أن يكون كافياً لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها، والأدلة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الأمور المهمة التي نشأت أثناء مراجعة المجموعة. وعند تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠)،[٣٣] يجب على مراجع المجموعة أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٦٦–أ١٦٩، أ١٧٩–أ١٨٢)

(أ) الأمور المهمة المتعلقة بالقيود على إمكانية الوصول إلى الأفراد أو المعلومات داخل المجموعة التي تم النظر فيها قبل اتخاذ القرار بقبول الارتباط أو الاستمرار فيه، أو التي نشأت بعد القبول أو الاستمرار، وكيفية مواجهة تلك الأمور.

(ب) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد الوحدات لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. (راجع: الفقرة أ١٧٠)

---

[٣٠] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة"

[٣١] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ القصور في الرقابة الداخلية للمسئولين عن الحوكمة والإدارة"

[٣٢] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

[٣٣] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرات ٨-١، ٨-٣، ٨-٩، ٨-١١، أ٦، أ٧ والملحق

(ج) أساس تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات، والحد الذي يلزم عنده الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للوحدات إلى مراجع المجموعة.

(د) الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من أن مراجعي الوحدات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في الوحدات. (راجع: الفقرة أ١٧١)

(هـ) العناصر الرئيسية في فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة وفقاً للفقرة (٣٠ج)؛

(و) طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي الوحدات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء، فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو الوحدات وفقاً للفقرة ٤٧. (راجع: الفقرات أ١٧٢ – أ١٧٨)

(ز) الأمور المتعلقة بالاتصالات مع مراجعي الوحدات، بما في ذلك:

(١) الأمور المتعلقة بالغش أو الأطراف ذات العلاقة أو الاستمرارية، إن وجدت، التي تم الإبلاغ بها وفقاً للفقرة ٣٢.

(٢) الأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، وفقاً للفقرة ٤٥، بما في ذلك كيفية مواجهة مراجع المجموعة للأمور المهمة التي تم مناقشتها مع مراجعي الوحدات أو إدارات الوحدات أو إدارة المجموعة.

(ح) تقييم مراجع المجموعة، واستجابته، لنتائج أو استنتاجات مراجعي الوحدات بشأن الأمور التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

* * *

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين ١، ٢)

أ١. يتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مراجع المجموعة، حسب الاقتضاء، عند تطبيق المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) ، بما في ذلك فيما يخص توجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم.

أ٢. يتناول معيار إدارة الجودة (١) [٣٤] الارتباطات التي يتعين تنفيذ فحص لجودتها، بما في ذلك فيما يخص مراجعة المجموعة.

أ٣. قد تقوم أيضاً إحدى المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بإعداد قوائم مالية لمجموعة خاصة بها تحتوي على المعلومات المالية لتلك المنشآت أو وحدات العمل التي تشتمل عليها المنشأة أو وحدة العمل (بعبارة أخرى، مجموعة فرعية). وينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية لتلك المجموعات الفرعية التي يتم تنفيذها لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها.

أ٤. قد تشتمل المنشأة النظامية الواحدة على أكثر من وحدة عمل واحدة، ومثال ذلك، الشركة التي تنتشر عملياتها التشغيلية في مواقع متعددة، مثل المصرف الذي له فروع متعددة. وعندما تتصف وحدات العمل تلك بخصائص مثل وقوعها في مواقع منفصلة أو وجود إدارات منفصلة أو نظم معلومات منفصلة لها (بما في ذلك دفاتر أستاذ عامة منفصلة) ويتم تجميع المعلومات المالية عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشأة النظامية، فإن القوائم المالية تلك تستوفي تعريف القوائم المالية للمجموعة لأنها تحتوي على معلومات مالية لأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التجميع.

أ٥. في بعض الحالات، قد تقوم المنشأة النظامية الواحدة بتكوين نظام معلوماتها لتسجيل المعلومات المالية لأكثر من منتج واحد أو خدمة واحدة، لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية. وفي هذه الظروف، لا تُعد القوائم المالية للمنشأة قوائم مالية لمجموعة نظرًا لعدم وجود تجميع لمعلومات مالية خاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة من خلال آلية التجميع. وعلاوة على ذلك، لا ينشأ عن القيام بتسجيل معلومات منفصلة (على سبيل المثال، في دفاتر أستاذ مساعدة) لأغراض إعداد التقارير النظامية أو التنظيمية أو لغير ذلك من الأغراض الإدارية منشآت أو وحدات عمل منفصلة (على سبيل المثال، أقسام) لأغراض هذا المعيار.

[٣٤] المعيار المصري لإدارة الجودة (١) "مراقبة الجودة للمؤسسات المهنية والافراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للقوائم المالية وغير ذلك من مهام التأكد والخدمات الأخرى المتعلقة بها"

[٣٥] ملغاة

المجموعات والوحدات (راجع: الفقرتين ٤، ٥)

أ٦. قد يكون نظام معلومات المجموعة، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، متفقاً مع الهيكل التنظيمي للمجموعة، أو قد لا يكون كذلك. وعلى سبيل المثال، قد يتم تنظيم المجموعة حسب هيكلها النظامي، ولكن نظام معلوماتها قد يتم تنظيمه حسب الوظائف أو آليات العمل أو المنتجات أو الخدمات (أو حسب مجموعات من المنتجات أو الخدمات) أو المواقع الجغرافية لأغراض الإدارة أو إعداد التقارير.

أ٧. بناءً على فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونظام معلوماتها، قد يحدد مراجع المجموعة أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. وعلى سبيل المثال، قد تحتوي المجموعة على ثلاث منشآت نظامية متشابهة في خصائص العمل، تعمل في نفس الموقع الجغرافي، تحت نفس الإدارة، وباستخدام نظام مشترك للرقابة الداخلية، بما في ذلك نظام المعلومات. وفي هذه الظروف، قد يتخذ مراجع المجموعة قرارًا بالتعامل مع هذه المنشآت النظامية الثلاثة على أنها وحدة واحدة.

أ٨. قد تدير المجموعة أيضاً الأنشطة أو آليات العمل الخاصة بأكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة بشكل مركزي داخل المجموعة، على سبيل المثال من خلال استخدام مركز للخدمة المشتركة. وعندما تكون تلك الأنشطة المركزية ذات صلة بآلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمجموعة، فقد يحدد مراجع المجموعة أن مركز الخدمة المشتركة يُعد وحدةً.

أ٩. يتمثل أحد الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد مراجع المجموعة للوحدات في كيفية تحديد الإدارة للقطاعات التشغيلية وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في إطار التقرير المالي المطبق.[٣٦]

إشراك مراجعي الوحدات (راجع: الفقرتين ٧، ٨)

أ١٠. قد ينفذ مراجعو الوحدات مراجعة للقوائم المالية الخاصة بالوحدات، سواءً لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، ولاسيّما عندما تكون الوحدة منشأة نظامية. وعندما يكون مراجع أحد الوحدات بصدد تنفيذ مراجعة أيضاً للقوائم المالية لوحدة، أو عندما يكون قد أنجز تلك المراجعة، فقد يستطيع مراجع المجموعة استخدام أعمال المراجعة التي تم تنفيذها على القوائم المالية للوحدة، شريطة اطمئنان مراجع المجموعة إلى مناسبة تلك الأعمال لأغراض مراجعة المجموعة. وإضافة إلى ذلك، قد يقوم مراجعو الوحدات بتكييف العمل الذي يتم تنفيذه أثناء مراجعة القوائم المالية للوحدات للوفاء أيضاً باحتياجات مراجع المجموعة. وفي كل الأحوال، تنطبق متطلبات هذا المعيار، بما فيها تلك التي تتعلق بتوجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم.

أ١١. الشريك المسؤول عن الارتباط مطالب بالتحقق من مراعاة منهج التوجيه والإشراف والفحص لطبيعة ارتباط المراجعة وظروفه. وتقدم الفقرة أ٧٦ أمثلة لطرق مختلفة قد يتحمل بها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم، وقد تفيد في الظروف التي يخطط فيها مراجع المجموعة للاستعانة بأعمال المراجعة من المراجعات التي تم إنجازها بالفعل للقوائم المالية للوحدات.

أ١٢. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،[٣٨] فإن خطر الاكتشاف يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. ويُعد خطر الاكتشاف دالة في فاعلية إجراء المراجعة وأيضاً في تطبيق المراجع لذلك الإجراء. ولهذا يتأثر خطر الاكتشاف بأمور مثل كفاية التخطيط وتخصيص الموارد المناسبة للارتباط وممارسة نزعة الشك المهني والإشراف على أعمال المراجعة المنفذة وفحصها.

أ١٣. خطر الاكتشاف هو مفهوم أوسع نطاقاً من خطر التجميع الموضح في الفقرتين (١٤أ) و١٩أ. وأثناء مراجعة المجموعة، قد تزيد احتمالية أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل لأن إجراءات المراجعة قد يتم تنفيذها بشكل منفصل على المعلومات المالية للوحدات عبر المجموعة. وعليه، يقوم مراجع المجموعة بتعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات لتخفيض خطر التجميع إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة.

---

[٣٦] انظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة المصري رقم (٤١) "القطاعات التشغيلية"

[٣٧] ملغاة

[٣٨] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤٥

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة ٩)

أ١٤. ملغاة

أ١٥. تتناول المتطلبات والمواد التطبيقية ذات الصلة في معيار المراجعة (٣١٥) [٤٠] ومعيار المراجعة (٥٤٠) [٤١] وسائر معايير المراجعة ممارسة نزعة الشك المهني، وتشتمل على أمثلة للكيفية التي قد يساعد بها التوثيق في توفير أدلة على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.

أ١٦. يتعين على جميع أعضاء فريق الارتباط ممارسة نزعة الشك المهني طوال مراجعة المجموعة. وقد يسترشد مراجع المجموعة بتوجيهه لأعضاء فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي الوحدات، وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم في معرفة ما إذا كان فريق الارتباط قد مارس نزعة الشك المهني على نحو مناسب.

أ١٧. قد تتأثر ممارسة نزعة الشك المهني أثناء مراجعة المجموعة بأمور مثل ما يلي:

- قد يخضع مراجعو الوحدات في المواقع المختلفة لمؤثرات ثقافية متباينة، مما قد يؤثر على طبيعة التحيزات التي يتعرضون لها.
- قد يطرأ عن الهياكل المعقدة لبعض المجموعات عوامل تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهري. وإضافة إلى ذلك، قد يكون الهيكل التنظيمي المعقد بشكل أكثر من اللازم أحد عوامل خطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)[٤٢] مما قد يتطلب المزيد من الوقت أو الخبرة لفهم الأغراض التجارية والأنشطة الخاصة بمنشآت أو وحدات عمل معينة.
- قد ينشأ المزيد من التعقيد عن طبيعة ومدى المعاملات (على سبيل المثال، المعاملات التي تنطوي على منشآت ووحدات عمل متعددة داخل المجموعة أو أطراف ذات علاقة متعددة) أو التدفقات النقدية أو الاتفاقيات الخاصة بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة. وفي بعض الحالات، قد ينشأ أيضاً عن هذه الأمور عوامل لخطر الغش.
- عندما تخضع مراجعة المجموعة لمواعيد ضيقة فرضتها إدارة المجموعة لإعداد التقرير، فقد يضع هذا ضغوطاً على أعضاء فريق الارتباط عند إنجاز العمل المسند إليهم. وفي هذه الظروف، قد يحتاج فريق الارتباط إلى المزيد من الوقت لنقد إقرارات الإدارة بشكل مناسب أو اتخاذ الأحكام المناسبة أو تطبيق الفحص المناسب لأعمال المراجعة التي تم تنفيذها.

أ١٨. تشتمل ممارسة مراجع المجموعة لنزعة الشك المهني على الانتباه الدائم للمعلومات غير المتسقة التي يتم الحصول عليها من مراجعي الوحدات وإدارات الوحدات وإدارة المجموعة بشأن الأمور التي قد تكون ذات أهمية للقوائم المالية للمجموعة.

التعريفات

خطر التجميع (راجع: الفقرة (١٤أ))

أ١٩. يكمن خطر التجميع في جميع عمليات مراجعة القوائم المالية، ولكن من المهم فهم هذا الخطر ومواجهته بصفة خاصة عند مراجعة المجموعات نظرًا لارتفاع احتمالية تنفيذ إجراءات المراجعة على فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات منقسمة عبر وحدات مختلفة. وبصفة عامة، يرتفع خطر التجميع كلما زاد عدد الوحدات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل منفصل، سواءً كان القائم بتنفيذها مراجعي الوحدات أو الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط.

---

[٣٩] ملغاة

[٤٠] معيار المراجعة (٣١٥) الفقرة أ٢٣٨

[٤١] معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، الفقرة أ١١

[٤٢] معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية"، الملحق الأول

الوحدة (راجع: الفقرة (١٤ب))

أ٢٠. يستخدم مراجع المجموعة الحكم المهني عند تحديد الوحدات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة. وتوضح الفقرة أ٧ أنه يمكن النظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية لأغراض التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها. ومع ذلك، تشمل مسؤولية مراجع المجموعة فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة جميع المنشآت ووحدات العمل التي لها معلومات مالية مُضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مراجع الوحدة (راجع: الفقرة (١٤ج))

أ٢١. تشمل الإشارات إلى فريق الارتباط في هذا المعيار مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات. وقد يكون مراجعو الوحدات من مكتب ضمن الشبكة أو من مكتب آخر خلاف مكاتب الشبكة أو من مكتب مراجع المجموعة (على سبيل المثال، فرع آخر ضمن مكتب مراجع المجموعة).

أ٢٢. في بعض الظروف، قد ينفذ مراجع المجموعة اختبارًا مركزياً على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، أو قد ينفذ إجراءات المراجعة فيما يتعلق بأحد الوحدات. وفي هذه الظروف، لا يُعد مراجع المجموعة مراجعاً لوحدة.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ٢٤ من مراجع المجموعة مطالبة مراجع الوحدة بتأكيد تعاونه معه، بما في ذلك ما إذا كان سيقوم بتنفيذ العمل الذي سيطلبه منه. وتقدم الفقرة أ٥٨ إرشادات فيما يخص الظروف التي لا يستطيع فيها مراجع الوحدة تقديم مثل هذا التأكيد.

إدارة الوحدة (راجع: الفقرة (١٤د))

أ٢٤. تشير إدارة الوحدة إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى (على سبيل المثال، معالجة المعاملات في مركز للخدمة المشتركة) في المنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة. وعند قيام مراجع المجموعة بالنظر في المعلومات المالية لمنشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها وحدة واحدة أو عندما يحدد أن مركزًا للخدمة المشتركة يعد وحدة (انظر الفقرتين أ٧، أ٨)، تشير إدارة الوحدة عندئذٍ إلى الإدارة المسؤولة عن المعلومات المالية أو عمليات معالجة المعاملات التي تخضع لإجراءات المراجعة الجاري تنفيذها فيما يتعلق بتلك الوحدة. وفي بعض الظروف، قد لا توجد إدارة منفصلة للوحدة وقد تتولى إدارة المجموعة المسؤولية بشكل مباشر عن المعلومات المالية أو الأنشطة الأخرى الخاصة بالوحدة.

الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة (راجع: الفقرة (١٤ي))

أ٢٥. عندما يشترك أكثر من مراجع في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن الارتباط وفرق الارتباط التابعة لهم يشكلون مجتمعين "الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة" و"فريق الارتباط" لأغراض معايير المراجعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المراجعين المتشاركين أو العمل الذي ينفذه أحدهم مقارنة بعمل الآخرين لأغراض مراجعة المجموعة.

القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين ٢، (١٤ك))

أ٢٦. قد تكون متطلبات إعداد القوائم المالية للمجموعة وعرضها محددة في إطار التقرير المالي المطبق، مما قد يؤثر على تحديد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي سيتم تضمينها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، تتطلب بعض الأطر إعداد قوائم مالية مجمعة عندما تسيطر المنشأة (المنشأة الأم) على منشأة أخرى واحدة أو أكثر (على سبيل المثال، المنشآت التابعة) من خلال حصة الأغلبية أو غيرها من الوسائل. وفي بعض الحالات، يشتمل إطار التقرير المالي المطبق على متطلبات منفصلة لعرض القوائم المالية المجمعة، أو قد يجيز عرضها بطرق أخرى. ومن أمثلة الظروف التي قد يُسمح فيها بعرض قوائم مالية مجمعة، المنشآت التي ليست لها منشأة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة أو المنشآت التي تقع تحت نفس الإدارة.

أ٢٧. ليس المراد من مصطلح "آلية التجميع" المستخدم في هذا المعيار أن يكون له نفس معنى "التجميع" أو "القوائم المالية المجمعة" المحدد أو الموضح في أطر التقرير المالي. ولكن مصطلح "آلية التجميع" يشير بصورة أكثر شمولًا إلى الآلية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمجموعة.

أ٢٨. تختلف الجوانب التفصيلية لآلية التجميع من مجموعة لأخرى، بناءً على هيكل المجموعة ونظام المعلومات الخاص بها، بما في ذلك آلية إعداد التقرير المالي. ومع ذلك، تنطوي آلية التجميع على اعتبارات مثل إزالة المعاملات والأرصدة داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، إزالة الآثار المترتبة على اختلاف فترات التقرير الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل المضمَّنة في القوائم المالية للمجموعة.

مسؤوليات القيادة عن إدارة الجودة وتحقيقها عند مراجعة المجموعة (راجع: الفقرتين ١١، ١٦)

أ٢٩. قد لا يكون من الممكن أو العملي للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أن يتعامل بمفرده مع جميع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٢٢٠) ، ولاسيّما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيرًا من مراجعي الوحدات المتواجدين في مواقع متعددة. وعند إدارة الجودة على مستوى الارتباط، يسمح معيار المراجعة (٢٢٠) [٤٣] للشريك المسؤول عن الارتباط بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لدعم الشريك المسؤول عن الارتباط. وعليه، يجوز للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء فريق الارتباط الآخرين ويجوز لهؤلاء الأعضاء أيضاً القيام بإسناد الإجراءات أو المهام أو التصرفات. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) من الشريك المسؤول عن الارتباط الاستمرار في تحمل المسؤولية العامة عن إدارة الجودة وتحقيقها في ارتباط المراجعة.

أ٣٠. قد تدعم السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب، أو التي تُعد من متطلبات الشبكة أو خدماتها المشتركة،[٤٤] الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة عن طريق تيسير الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات ودعم مراجع المجموعة في توجيهه لمراجعي الوحدات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

أ٣١. يوضح معيار المراجعة (٢٢٠) [٤٥] أن الثقافة التي تبدي التزاماً بالجودة تتشكل ويتم تعزيزها عن طريق أعضاء فريق الارتباط من خلال التزامهم بالسلوكيات المأمولة عند تنفيذ الارتباط. وعند تناول المتطلب الوارد في الفقرة (١٦)، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالاتصال مباشرة بالأعضاء الآخرين في فريق الارتباط (بمن فيهم مراجعي الوحدات) وتعزيز هذا الاتصال من خلال سلوكه وتصرفه الشخصي (على سبيل المثال، القيادة بالقدوة).

القبول والاستمرار

تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

أ٣٢. عند تحديد ما إذا كان من الممكن بدرجة معقولة توقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، قد يتوصل الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إلى فهم لأمور مثل:

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كل من الهيكل النظامي والتنظيمي.
- الأنشطة المهمة للمجموعة، بما في ذلك البيئات الصناعية والتنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تتم فيها تلك الأنشطة.
- استخدام المنشآت الخدمية.
- استخدام مراكز الخدمة المشتركة.
- آلية التجميع.
- ما إذا كان مراجع المجموعة:
  - سيكون لديه وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة، والمكلفين بالحوكمة في الوحدات، وإدارات الوحدات، ومعلومات الوحدات، بما في ذلك تلك الوحدات المحاسب عنها بطريقة حقوق الملكية؛
  - سيكون قادرًا على تنفيذ العمل اللازم على المعلومات المالية للوحدات، عند الاقتضاء.
- ما إذا كان قد تم تخصيص موارد كافية ومناسبة أو سيتم توفيرها.

أ٣٣. في حالة ارتباط مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم للأمور الواردة في الفقرة أ٣٢ من خلال:

- المعلومات التي توفرها إدارة المجموعة؛

---

[٤٣] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ٨

[٤٤] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرات ٣٥–٤٤

[٤٥] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة أ٣

- الاتصال بإدارة المجموعة؛
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة؛
- عند الاقتضاء، الاتصال بإدارات الوحدات أو المراجع السابق.

أ٣٤. فيما يخص الارتباطات المتكررة، قد تتأثر القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بالتغييرات المهمة فيما يلي، على سبيل المثال:

- هيكل المجموعة (على سبيل المثال، عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة أو عمليات إعادة التنظيم أو التغييرات في كيفية ترتيب نظام التقرير المالي للمجموعة).
- أنشطة الوحدات، المهمة للمجموعة.
- تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إدارة المجموعة أو الإدارات العليا للوحدات التي من المتوقع تنفيذ إجراءات مراجعة لها.
- فهم مراجع المجموعة لنزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو إدارات الوحدات.
- إطار التقرير المالي المطبق.

أ٣٥. قد توجد تعقيدات إضافية فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أثناء مراجعة المجموعة عندما تقع الوحدات في دول خلاف دولة مراجع المجموعة بسبب اختلاف الثقافة واللغة، واختلاف الأنظمة أو اللوائح. وعلى سبيل المثال، قد تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع الوحدة تقديم التوثيق خارج الدولة، أو قد تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفشي الأمراض وصول مراجع المجموعة إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو الوحدات. وتشتمل الفقرة أ١٨٠ على طرق ممكنة لمواجهة هذه الحالات.

أ٣٦. قد تُفرض قيود بعد قبول الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لارتباط مراجعة المجموعة مما قد يؤثر على قدرة فريق الارتباط على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشتمل هذه القيود على قيود تؤثر على ما يلي:

- وصول مراجع المجموعة إلى معلومات الوحدات، أو الإدارات أو المكلفين بالحوكمة في الوحدات، أو مراجعي الوحدات (بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي يسعى مراجع المجموعة للحصول عليه) (انظر الفقرتين ٢٠ و٢١)؛ أو
- الأعمال المراد تنفيذها على المعلومات المالية للوحدات.

وتوضح الفقرتان أ٤٥ وأ٤٦ التأثير المحتمل لهذه القيود على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

الاتفاق على شروط ارتباطات المراجعة (راجع: الفقرة ١٩)

أ٣٧. يتطلب معيار المراجعة (٢١٠)[٤٦] أن يتفق المراجع على شروط ارتباط المراجعة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وتحدد شروط الارتباط إطار التقرير المالي المطبق. ومن بين الأمور الإضافية التي قد يتم تضمينها في شروط ارتباط مراجعة المجموعة:

- ضرورة عدم تقييد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات بقدر ما تسمح به الأنظمة أو اللوائح؛
- ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات المهمة بين مراجعي الوحدات والمكلفين بالحوكمة في الوحدات أو إدارات الوحدات، بما في ذلك الاتصالات بشأن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية؛
- ضرورة إبلاغ مراجع المجموعة بالاتصالات التي تتم بين السلطات التنظيمية والمنشآت أو وحدات العمل فيما يتعلق بالأمور الخاصة بإعداد التقرير المالي التي قد تكون ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
- ضرورة السماح لمراجع المجموعة بتنفيذ العمل، أو مطالبة مراجعي الوحدات بتنفيذ العمل، في الوحدات.

القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٣٨. لا تلغي القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد متطلب أن يحصل مراجع المجموعة على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

[٤٦] معيار المراجعة (٢١٠)، الفقرتان ٩ و١٠(د)

أ٣٩. قد يتم تقييد الوصول إلى المعلومات أو الأفراد لأسباب عديدة، مثل القيود التي تفرضها إدارات الوحدات أو الأنظمة أو اللوائح أو التي تفرضها ظروف أخرى مثل الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفش ي الأمراض. وتوضح الفقرة ١٨٠أ كيف يمكن لمراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق وصوله إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو الوحدات.

أ٤٠. في بعض الظروف، قد يستطيع مراجع المجموعة التغلب على القيود التي تعيق الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، وعلى سبيل المثال:

- إذا كان الوصول مقيداً إلى إدارة الوحدة أو المكلفين بالحوكمة في الوحدة، فقد يطلب مراجع المجموعة من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة مساعدته برفع القيود أو قد يطلب المعلومات بشكل مباشر من إدارة المجموعة أو المكلفين بالحوكمة في المجموعة.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، فقد يتحقق مراجع المجموعة مما إذا كانت ثمة نصوص (على سبيل المثال، في شروط الاتفاقيات الخاصة بالمشروعات المشتركة أو شروط الاتفاقيات الاستثمارية الأخرى) بشأن حق المجموعة في الوصول إلى المعلومات المالية لتلك المنشأة ويطلب من إدارة المجموعة ممارسة هذه الحقوق.
- إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان للمجموعة ممثلون في المجلس التنفيذي أو بين المكلفين بالحوكمة في تلك المنشأة غير المسيطر عليها، فقد يستفسر مراجع المجموعة عمّا إذا كان بمقدور هؤلاء الممثلين تزويده بالمعلومات المالية وغيرها المتاحة لهم بحكم مناصبهم.

أ٤١. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان وصول مراجع المجموعة إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد يستطيع مراجع المجموعة الحصول على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للمنشأة، ومثال ذلك:

- المعلومات المالية المتاحة لدى إدارة المجموعة، لأن المجموعة تحتاج أيضاً إلى الحصول على المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة غير المسيطر عليها لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة.
- المعلومات المتاحة للعموم، مثل القوائم المالية المرُاجعة أو الوثائق الخاصة بالإفصاحات العامة أو الأسعار المعلنة لأدوات حقوق الملكية في المنشأة غير المسيطر عليها.

ويُعد تحديد ما إذا كان المراجع قادرًا على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة أمرًا يخضع للحكم المهني، ولاسيّما في ضوء مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة والنظر في مصادر المعلومات الأخرى التي قد تؤيد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أو قد تسهم فيها بأية صورة أخرى.[٤٧]

أ٤٢. إذا كان للمجموعة حصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية وكان الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في تلك المنشأة مقيداً، فقد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت تلك القيود تتعارض مع إقرارات إدارة المجموعة بشأن مناسبة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة.

أ٤٣. عند عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد، فإن مراجع المجموعة:

- قد يبلغ عن هذه القيود إلى مكتبه لمساعدته في تحديد التصرف المناسب. وعلى سبيل المثال، قد يتصل مكتب مراجع المجموعة بإدارة المجموعة بشأن القيود ويشجعها على الاتصال بالسلطات التنظيمية. وقد يكون هذا مفيداً عندما تؤثر القيود على عمليات مراجعة متعددة تتم داخل الدولة أو ينفذها نفس المكتب، بسبب حرب أو اضطرابات مدنية أو تفش لأمراض في سوق اقتصادية كبيرة على سبيل المثال.
- قد يكون مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالاتصال بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإدراج في أسواق المال أو غيرها بشأن هذه القيود.

[٤٧] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة (٧ب)

أ٤٤. قد يترتب على القيود المفروضة على الوصول تأثيراتٌ أخرى فيما يخص مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت القيود مفروضة من جانب إدارة المجموعة، فقد يلزم مراجع المجموعة إعادة النظر في إمكانية الاعتماد على ردود إدارة المجموعة على استفساراته وفيما إذا كانت القيود تدعو إلى التشكيك في نزاهة إدارة المجموعة.

تأثير القيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد على تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٤٥. يحتوي معيار المراجعة (٧٠٥)[٤٨] على متطلبات وإرشادات بشأن كيفية مواجهة الحالات التي لا يستطيع فيها مراجع المجموعة الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي الملحق الأول على مثال لتقرير مراجع يحتوي على رأي متحفظ بشأن مراجعة مجموعة بناءً على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوحدة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية.

الأنظمة أو اللوائح تحظر على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه (راجع: الفقرتين ٢٠، ٢١)

أ٤٦. قد يحظر نظام أو لائحة على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة رفض الارتباط أو الانسحاب منه. وعلى سبيل المثال، يتم تعيين المراجع في بعض الدول لفترة زمنية محددة، ويُحظر عليه الانسحاب قبل نهاية تلك الفترة. وأيضاً، في القطاع العام، قد لا يكون خيار الرفض أو الانسحاب من الارتباط متاحاً للمراجع بسبب طبيعة التكليف أو لاعتبارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، تظل متطلبات هذا المعيار مطبقة على مراجعة المجموعة، وقد تم تناول التأثير المترتب على عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في معيار المراجعة (٧٠٥).

الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة

الطبيعة المستمرة والمتكررة لأعمال التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٤٧. وفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٣٠٠)،[٤٩] فإن التخطيط ليس مرحلة منفصلة أثناء المراجعة، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ غالباً بعد وقت قصير من (أو بالتزامن مع) إنجاز المراجعة السابقة، وتستمر حتى إنجاز ارتباط المراجعة الحالي. وعلى سبيل المثال، بسبب الأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، قد يحتاج مراجع المجموعة إلى تعديل الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، وما نتج عنهما من إجراءات مراجعة إضافية مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر المقيَّمة. وقد يعدل أيضاً مراجع المجموعة تحديده للوحدات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة إضافة إلى طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة مراجعي الوحدات. ويتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)[٥٠] من المراجع تحديث وتغيير الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، عند اللزوم، خلال سير المراجعة.

تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٢٢)

أ٤٨. في ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد يتوفر لدى مراجع المجموعة فهم أولي للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بناءً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة، وعند الاقتضاء، من الاتصال بإدارات الوحدات أو المراجع السابق. وفي ارتباطات مراجعة المجموعة المتكررة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى هذا الفهم الأولي من خلال مراجعة الفترات السابقة. وقد يساعد هذا الفهم الأولي مراجع المجموعة في وضع توقعاته المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة.

أ٤٩. قد يستخدم مراجع المجموعة أيضاً المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط والاستمرار فيه عند تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة.

أ٥٠. قد تساعد آلية تحديد الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة والتوقعات المبدئية بشأن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون مهمة على مستوى القوائم المالية للمجموعة مراجع المجموعة في التحديد المبدئي لأمور مثل:

---

[٤٨] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات"

[٤٩] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة أ٢

[٥٠] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ١٠

- ما إذا كان سينفذ أعمال المراجعة بشكل مركزي أو في الوحدات أو بالجمع بين كلا النهجين؛
- طبيعة وتوقيت ومدى أعمال المراجعة التي سيتم تنفيذها فيما يخص المعلومات المالية للوحدات (على سبيل المثال، تصميم وتنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر أو إجراءات مراجعة إضافية أو مزيج من كليهما).

الوحدات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة (راجع: الفقرة (٢٢أ))

٥١أ. يُعد تحديد الوحدات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة مسألة حكم مهني. ومن بين الأمور التي قد تؤثر في تحديد مراجع المجموعة لهذه الوحدات، على سبيل المثال:

- طبيعة الأحداث أو الظروف المرتبطة بالوحدة التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في القوائم المالية للمجموعة، مثل:
  - المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها أو الاستحواذ عليها حديثاً.
  - المنشآت أو وحدات العمل التي شهدت حدوث تغييرات مهمة.
  - المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
  - المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
  - التقلبات غير العادية التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية التي تم تنفيذها على مستوى المجموعة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) [٥١]
- مدى انقسام فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة عبر الوحدات المختلفة، مع مراعاة حجم وطبيعة الأصول والالتزامات والمعاملات في الموقع أو وحدة العمل بالنسبة إلى القوائم المالية للمجموعة.
- ما إذا كان من المتوقع الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة من أعمال المراجعة المخطط لتنفيذها على المعلومات المالية للوحدات المحددة.
- طبيعة ومدى التحريفات أو أوجه القصور في الرقابة التي تم التعرف عليها في الوحدة أثناء مراجعة الفترات السابقة.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها عبر المجموعة وما إذا كانت المجموعة تطبق الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي بشكل مركزي، وكيفية القيام بذلك حال حدوثه.

الموارد (راجع: الفقرة (٢٢ب))

٥٢أ. إن الأمور التي تؤثر على تحديد مراجع المجموعة للموارد اللازمة لتنفيذ مراجعة المجموعة وطبيعة مشاركة مراجعي الوحدات، وتوقيت تلك المشاركة ومداها، هي أمور تخضع للحكم المهني وقد تشتمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

- فهم المجموعة، والوحدات داخل المجموعة التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، وما إذا كان العمل سيتم تنفيذه بشكل مركزي أو في الوحدات أو بالجمع بين كلا النهجين.
- المعرفة والخبرة المتوفرة لدى فريق الارتباط. وعلى سبيل المثال، قد يحظى مراجعو الوحدات بخبرة أكبر من مراجع المجموعة ومعرفة أكثر عمقاً منه في الصناعات المحلية التي تعمل فيها الوحدات والأنظمة أو اللوائح المحلية وممارسات العمل واللغة والثقافة. وقد يلزم أيضاً إشراك خبراء ممن يستعين بهم المراجع في الأمور المعقدة.
- التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة.
- حجم أو موقع الموارد التي يلزم تخصيصها لمجالات المراجعة الخاصة. وعلى سبيل المثال، قد يؤثر مدى انتشار الوحدات عبر مواقع متعددة على ضرورة إشراك مراجعي الوحدات في مواقع خاصة.

[٥١] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة ١٤(ب)

- الترتيبات الخاصة بالوصول. وعلى سبيل المثال، عندما يكون وصول مراجع المجموعة إلى أحد الوحدات مقيداً في دولة معينة، فقد يلزم إشراك مراجعي الوحدات.
- طبيعة أنشطة الوحدات، بما في ذلك مدى تعقيدها أو مدى تخصص عملياتها التشغيلية.
- نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، بما في ذلك نظام المعلومات المستخدم، ودرجة مركزيته. وعلى سبيل المثال، قد تزيد احتمالية مشاركة مراجعي الوحدات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير مركزي.
- التجارب السابقة مع مراجع الوحدة.

أ٥٣. قد يتم إشراك مراجعي الوحدات في مختلف مراحل المراجعة، وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجعو الوحدات بتصميم أو تنفيذ:

- إجراءات تقييم المخاطر؛
- إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها.

أ٥٤. تعتمد طبيعة مشاركة مراجعي الوحدات، وتوقيت تلك المشاركة ومداها، على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة. ويتم إشراك مراجعي الوحدات في الغالب في جميع مراحل المراجعة، ولكن قد يقرر مراجع المجموعة إشراك مراجعي الوحدات في مرحلة معينة دون غيرها. وعندما لا ينوي مراجع المجموعة إشراك مراجعي الوحدات في إجراءات تقييم المخاطر، فإنه قد يظل بحاجة إلى إجراء نقاش معهم حول ما إذا كانت هناك أي تغييرات مهمة قد حدثت في عمل الوحدة أو في نظامه الخاص بالرقابة الداخلية مما قد يكون له تأثير على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة.

أ٥٥. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)[٥٢] إشراك الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق الارتباط في التخطيط للمراجعة. وعند إشراك مراجعي الوحدات، فإن فرداً واحداً أو أكثر من مراجعي الوحدات قد يكون عضواً رئيسياً في فريق الارتباط، ومن ثم، يتم إشراكه في التخطيط لمراجعة المجموعة. ويؤدي إشراك مراجعي الوحدات في التخطيط للمراجعة إلى الاستفادة من خبراتهم وبصيرتهم، مما يعزز من فاعلية وكفاءة آلية التخطيط. ويستخدم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة حكمه المهني عند تحديد مراجعي الوحدات الذين سيتم إشراكهم في التخطيط للمراجعة. وقد يتأثر هذا بطبيعة المشاركة المتوقعة لمراجعي الوحدات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة الإضافية، وتوقيت تلك المشاركة ومداها.

أ٥٦. ملغاة[٥٣]

اعتبارات عند إشراك مراجعي *الوحدات*

المشاركة الكافية والمناسبة في عمل مراجع الوحدة (راجع: الفقرتين ٢٣، ٢٤)

أ٥٧. عند تقييم ما إذا كان مراجع المجموعة سيستطيع المشاركة بصورة كافية ومناسبة في عمل مراجع الوحدة، قد يتوصل مراجع المجموعة إلى فهم لما إذا كان مراجع الوحدة يخضع لأي قيود تحد من اتصاله بمراجع المجموعة، بما في ذلك بشأن تبادل توثيق أعمال المراجعة مع مراجع المجموعة. وقد يتوصل مراجع المجموعة أيضاً إلى فهم لما إذا كانت أدلة المراجعة المتعلقة بالوحدات التي تقع في دولة مختلفة قد تكون بلغة مختلفة وقد تكون بحاجة إلى الترجمة حتى يتسنى له استخدامها.

[٥٢] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٥

[٥٣] ملغاة

أ٥٨. إذا كان مراجع الوحدة غير قادر على التعاون مع مراجع المجموعة، فإن مراجع المجموعة:

- قد يطلب من مراجع الوحدة تقديم مبرراته لذلك.
- قد يكون قادرًا على اتخاذ تصرف مناسب لمواجهة هذا الأمر، ويشمل ذلك تعديل طبيعة العمل المطلوب تنفيذه. أو قد يلزم مراجع المجموعة، وفقاً للفقرة ٢٧، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيتم تنفيذه في الوحدة دون إشراك مراجع الوحدة.

المتطلبات *السلوكية* ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال (راجع: الفقرة ٢٥)

أ٥٩. عند تنفيذ العمل على الوحدات فيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعات، يخضع مراجع الوحدة للمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال. وهذه المتطلبات قد تختلف عن، أو قد يتم تطبيقها بالإضافة إلى، المتطلبات التي تنطبق على مراجع الوحدة عند تنفيذ أعمال المراجعة على القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي تشكل جزءاً من المجموعة لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها في دولة مراجع الوحدة.

أ٦٠. في سبيل إحاطة مراجعي الوحدات بالمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كان من الضروري تقديم معلومات أو دورات تدريبية إضافية لمراجعي الوحدات بشأن النصوص الخاصة بالمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة بارتباط مراجعة المجموعة.

موارد الارتباط (راجع: الفقرة ٢٦)

أ٦١. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) [٥٤] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط. وعند عدم توفير موارد كافية أو مناسبة فيما يتعلق بالعمل الذي سيقوم مراجع الوحدة بتنفيذه، قد يناقش الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هذا الأمر مع مراجع الوحدة أو إدارة المجموعة أو مكتب مراجع المجموعة وقد يطلب تبعاً لذلك من مراجع الوحدة أو من مكتب مراجع المجموعة توفير الموارد الكافية والمناسبة.

كفاءات وقدرات مراجعي الوحدات

أ٦٢. يقدم معيار المراجعة (٢٢٠) [٥٥] إرشادات بشأن الأمور التي قد يأخذها الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان عند التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط. ويكتسي هذا التحقق أهمية خاصة في حالة مراجعة المجموعة عندما يضم فريق الارتباط مراجعي الوحدات.

أ٦٣. إن التحقق مما إذا كان مراجعو الوحدات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة هو مسألة حكم مهني ويتأثر ذلك بطبيعة وظروف ارتباط مراجعة المجموعة. ويؤثر هذا التحقق على طبيعة وتوقيت ومدى توجيه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لمراجع الوحدة وإشرافه عليه وفحصه لعمله.

أ٦٤. عند التحقق مما إذا كان مراجعو الوحدات يحظون بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليهم في الوحدات، قد ينظر الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في أمور مثل:

- التجارب السابقة مع مراجع الوحدة أو المعرفة السابقة به.
- المهارات المتخصصة لمراجع الوحدة (على سبيل المثال، المعرفة بصناعات بعينها).

---

[٥٤] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٤

[٥٥] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة أ١٢

[٥٦] ملغاة

- مدى خضوع مراجع المجموعة ومراجع الوحدة لنظام مشترك لإدارة الجودة، ومثال ذلك، ما إذا كان مراجع المجموعة ومراجع الوحدة:
  - يستخدمان موارد مشتركة لتنفيذ الأعمال (على سبيل المثال، منهجيات المراجعة أو تطبيقات تقنية المعلومات)؛ أو
  - يتشاركان في سياسات أو إجراءات مشتركة تؤثر على تنفيذ الارتباط (على سبيل المثال، التوجيه والإشراف وفحص العمل أو التشاور)؛ أو
  - يخضعان لأنشطة متابعة مشتركة؛ أو
  - يتشاركان في أمور أخرى، بما في ذلك القيادة المشتركة أو البيئة الثقافية المشتركة.
- الاتساق أو التشابه في:
  - الأنظمة أو اللوائح أو النظام القانوني؛ أو
  - اللغة والثقافة؛ أو
  - التعليم والتدريب؛ أو
  - الإشراف المهني والانضباط وضمان الجودة الخارجي؛ أو
  - الهيئات والمعايير المهنية.
- المعلومات التي تم الحصول عليها عن مراجع الوحدة من خلال التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وكبار العاملين الآخرين لدى الوحدة، مثل المراجعين الداخليين.

أ٦٥. قد تشتمل إجراءات التحقق من كفاءات وقدرات مراجع الوحدة، على سبيل المثال، على ما يلي:

- إجراء تقييم للمعلومات التي قام مكتب مراجع المجموعة بإبلاغها إلى مراجع المجموعة، بما في ذلك:
  - الاتصال الدائم مع المكتب فيما يتعلق بالمتابعة والتصحيح، عندما يكون مراجع المجموعة ومراجع الوحدة من نفس المكتب[٥٧].
  - المعلومات التي يتم الحصول عليها من الهيئات المهنية التي ينتمي إليها مراجع الوحدة، أو السلطات التي حصل منها مراجع الوحدة على ترخيصه، أو غير ذلك من الأطراف.
- مناقشة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها مع مراجع الوحدة.
- مطالبة مراجع الوحدة بتأكيد فهمه، كتابياً، للأمور المشار إليها في الفقرة ٢٥.
- مناقشة الكفاءات والقدرات الخاصة بمراجع الوحدة مع الزملاء في مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الذين عملوا بشكل مباشر مع مراجع الوحدة.
- الحصول على تقارير التفتيش الخارجية التي تم نشرها.

أ٦٦. ملغاة

[٥٧] معيار مراقبة الجودة (١)، الفقرة ٤٨

[٥٨] ملغاة

[٥٩] ملغاة

استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع

أ٦٧. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) [٦١] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن أعضاء فريق الارتباط، وأي خبراء خارجيين يستعين بهم المراجع وليسوا جزءاً من فريق الارتباط، يحظون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة، بما في ذلك الوقت الكافي، لتنفيذ ارتباط المراجعة. وفي حال استعانة مراجع الوحدة بأحد الخبراء، فقد يلزم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة الحصول على معلومات من مراجع الوحدة. وعلى سبيل المثال، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع الوحدة تقييم مراجع الوحدة لكفاءات وقدرات الخبير.

الأدوات والأساليب الآلية

أ٦٨. عند التحقق مما إذا كان فريق الارتباط يحظى بالكفاءات والقدرات المناسبة، قد يأخذ الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الحسبان أموراً مثل خبرة مراجع الوحدة في استخدام الأدوات والأساليب الآلية، فقد يبلغ مراجع المجموعة مراجعي الوحدات بضرورة الالتزام بتعليمات مراجع المجموعة أثناء استخدام هذه الأدوات والأساليب الآلية.

تطبيق فهم مراجع المجموعة لمراجعي الوحدات (راجع: الفقرة ٢٧)

أ٦٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) [٦٣] من الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عن إحاطة الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط بالمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة المطبقة في ضوء طبيعة ارتباط المراجعة وظروفه، وإحاطتهم بسياسات أو إجراءات المكتب ذات العلاقة. ويشمل هذا سياسات أو إجراءات المكتب التي تتناول الظروف التي قد تتسبب في وقوع مخالفة للمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، ومسؤوليات أعضاء فريق الارتباط عند علمهم بتلك المخالفات. وقد تتناول سياسات أو إجراءات المكتب أيضاً مخالفة مراجعي الوحدات لمتطلبات الاستقلال، والتصرفات التي قد يتخذها مراجع المجموعة في تلك الظروف وفقاً للمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة. وإضافة إلى ذلك، قد تحدد أيضاً المتطلبات *السلوكية* ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح أمورًا معينة يلزم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها في الظروف التي يتم التعرف فيها على مخالفات لمتطلبات الاستقلال.[٦٤]

أ٧٠. في حال مخالفة مراجع أحد الوحدات للمتطلبات *السلوكية* ذات الصلة التي تنطبق على ارتباط مراجعة المجموعة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، وعدم مواجهة المخالفة بصورة مرضية وفقاً لنصوص المتطلبات *السلوكية* ذات الصلة، فلا يستطيع مراجع المجموعة استخدام عمل مراجع تلك الوحدة.

أ٧١. المخاوف الجدّية هي تلك المخاوف التي لا يمكن التغلب عليها بحسب الحكم المهني لمراجع المجموعة. وقد يستطيع الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة التغلب على ما دون المخاوف الجدية بشأن الكفاءة المهنية لمراجع الوحدة (مثل عدم المعرفة بصناعة بعينها) أو حقيقة أن مراجع الوحدة لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعّال على المراجعين، عن طريق زيادة مشاركة مراجع المجموعة في عمل مراجع الوحدة، أو عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مباشر على المعلومات المالية للوحدة.

تنفيذ الارتباط (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٧٢. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) [٦٥] من الشريك المسؤول عن الارتباط التحقق من أن الجوانب الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص قد تم التخطيط لها، وتم تنفيذها، وفقاً لسياسات أو إجراءات المكتب والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة، ومن أنها تراعي طبيعة وظروف ارتباط المراجعة والموارد التي تم تخصيصها أو توفيرها لفريق الارتباط. وفيما يخص مراجعة المجموعة، سيشتمل النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص، بصفة عامة، على مزيج من سياسات أو إجراءات مكتب مراجع المجموعة واستجابات يختص بها ارتباط مراجعة المجموعة.

---

[٦٠] ملغاة

[٦١] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٤

[٦٢] ملغاة

[٦٣] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٠

[٦٤] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة أ٣١

[٦٥] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٥

المثال:

أ٧٣. فيما يخص مراجعة المجموعة، ولاسيّما عندما يضم فريق الارتباط عدداً كبيرًا من مراجعي الوحدات الذين قد يتواجدون في مواقع متعددة، قد يقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بإسناد تصميم أو تنفيذ الإجراءات أو المهام أو التصرفات إلى أعضاء آخرين في فريق الارتباط لمساعدته في الوفاء بمسؤوليته عن طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم (انظر أيضاً الفقرة ١١).

أ٧٤. إذا كان مراجعو الوحدات من مكتب آخر خلاف مكتب مراجع المجموعة، فقد تختلف سياسات أو إجراءات المكتب، أو قد يلزم اتخاذ تصرفات مختلفة، على الترتيب، فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى توجيه هؤلاء الأعضاء في فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعلى وجه الخصوص، قد تتطلب سياسات أو إجراءات المكتب من المكتب أو الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة اتخاذ تصرفات تختلف عن تلك المطبقة على أعضاء فريق الارتباط الذين من داخل المكتب أو الشبكة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بشكل ومحتوى وتوقيت الاتصالات مع مراجعي الوحدات، بما في ذلك قيام مراجع المجموعة بتوجيه التعليمات إلى مراجعي الوحدات).

أ٧٥. قد يتم تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم بناءً على طبيعة وظروف الارتباط وبناءً على ما يلي، على سبيل المثال:

- مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها. وعلى سبيل المثال، إذا تعرف مراجع المجموعة على وحدة تشتمل على خطر مهم، فقد يكون من المناسب زيادة مدى التوجيه المقدم لمراجع الوحدة، ومدى الإشراف عليه، وإجراء فحص أكثر تفصيلًا لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع الوحدة.
- كفاءات وقدرات مراجعي الوحدات الذين يتولون تنفيذ أعمال المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن لمراجع المجموعة سابق تجربة مع مراجع أحد الوحدات، فقد يقوم مراجع المجموعة بتوجيه تعليمات أكثر تفصيلًا لمراجع تلك الوحدة وزيادة معدل النقاشات أو التفاعلات الأخرى معه أو تخصيص أفراد أكثر خبرة للإشراف عليه أثناء تنفيذ العمل.
- موقع أعضاء فريق الارتباط، بما في ذلك مدى انتشار أعضاء فريق الارتباط عبر مواقع متعددة، بما في ذلك عند استخدام مراكز لتقديم الخدمات.
- إمكانية الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو الوحدات. وعلى سبيل المثال، عندما تمنع الأنظمة أو اللوائح إرسال توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع أحد الوحدات إلى خارج دولة مراجع تلك الوحدة، فقد يستطيع مراجع المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في موقع مراجع الوحدة أو عن بعد من خلال استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظورًا بموجب الأنظمة أو اللوائح (انظر أيضاً الفقرتين أ١٧٩، أ١٨٠).

أ٧٦. ثمة طرق مختلفة قد يتحمل من خلالها الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة المسؤولية عن توجيه مراجعي الوحدات والإشراف عليهم وفحص عملهم، منها على سبيل المثال:

- الاتصالات مع مراجعي الوحدات طوال مدة مراجعة المجموعة، بما في ذلك الاتصالات التي يتطلبها هذا المعيار.
- الاجتماعات أو المكالمات مع مراجعي الوحدات لمناقشة المخاطر التي تم التعرف عليها وتم تقييمها ومناقشة القضايا والنتائج والاستنتاجات.
- فحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع الوحدة، بشكل شخص ي أو عن بعد عندما يُسمح بذلك بموجب الأنظمة واللوائح.
- المشاركة في الاجتماعات الختامية أو الاجتماعات الأخرى الرئيسية التي تُعقد بين مراجعي الوحدات وإدارات الوحدات.

أ٧٧. يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة فحص توثيق أعمال المراجعة في الأوقات المناسبة أثناء ارتباط المراجعة، بما في ذلك توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة بمراجعة المجموعة فيما يتعلق بما يلي:

- الأمور المهمة؛
- الأحكام المهمة، بما في ذلك تلك التي تتعلق بالأمور الصعبة أو المثيرة للجدل التي تم التعرف عليها أثناء ارتباط المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- الأمور الأخرى التي تُعد، بحسب الحكم المهني للشريك المسؤول عن الارتباط، ذات صلة بمسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط.

ويقوم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في الغالب بفحص ذلك التوثيق الخاص بأعمال المراجعة أثناء مراجعة المجموعة، بما في ذلك فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو الوحدات (انظر أيضاً الفقرة أ١٤٨).

---

[٦٦] ملغاة

[٦٧] ملغاة

الاتصالات مع مراجعي الوحدات (راجع: الفقرة ٢٩)

أ٧٨. مما يساعد في إرساء الأساس اللازم للاتصال المتبادل الفعّال، الاتصال الواضح وفي الوقت المناسب بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات بشأن مسؤوليات كل منهم، إلى جانب وضوح التوجيه المقدم لمراجعي الوحدات بشأن طبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه، وتوقيته ومداه، والأمور التي من المتوقع إبلاغ مراجع المجموعة بها. ويساعد أيضاً الاتصال المتبادل الفعّال بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات في تحديد التوقعات لمراجعي الوحدات وتيسير التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي الوحدات وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وتوفر هذه الاتصالات أيضاً الفرصة للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة للتشديد على ضرورة ممارسة مراجعي الوحدات لنزعة الشك المهني أثناء العمل الذي يتم تنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة.

أ٧٩. من بين العوامل الأخرى التي قد تساهم أيضاً في الاتصال المتبادل الفعّال:

- وضوح التعليمات الموجهة إلى مراجع الوحدة، ولاسيّما عندما يكون مراجع الوحدة من مكتب آخر ومن المحتمل ألا يكون مُلمّاً بالسياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة.
- وجود فهم متبادل لقدرة مراجع الوحدة على مناقشة أعمال المراجعة المطلوب تنفيذها، بناءً على معرفة مراجع الوحدة بالوحدة القائم بمراجعتها وفهمه لها.
- وجود فهم متبادل للقضايا ذات الصلة والتصرفات المتوقعة الناشئة عن آلية الاتصال.
- شكل الاتصالات. على سبيل المثال، الأمور التي يلزم الانتباه لها في حينها قد يكون من الأنسب مناقشتها في اجتماع بدلًا من تبادل الرسائل الإلكترونية بشأنها.
- وجود فهم متبادل بين الأشخاص المسؤولين عن إدارة الاتصالات، لدى مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات، بشأن الأمور ذات الصلة.
- الآلية التي يتبعها مراجع الوحدة في اتخاذ التصرفات بشأن الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بالإبلاغ بها، ورفع التقارير عنها.

أ٨٠. تعتمد الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات على الحقائق والظروف الخاصة بارتباط مراجعة المجموعة، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة مراجعي الوحدات ومدى خضوع مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات لأنظمة مشتركة لإدارة الجودة أو متطلبات أو خدمات مشتركة خاصة بالشبكة.

شكل الاتصالات

أ٨١. قد يختلف شكل الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات بناءً على عوامل مثل طبيعة أعمال المراجعة التي طُلب من مراجعي الوحدات تنفيذها، ومدى دمج قدرات الاتصال في أدوات المراجعة المستخدمة لمراجعة المجموعة.

أ٨٢. قد يتأثر أيضاً شكل الاتصالات بعوامل مثل:

- أهمية الأمر أو مدى تعقيده أو إلحاحه.
- ما إذا كان الأمر قد تم إبلاغه، أو من المتوقع أن يتم إبلاغه، إلى إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة.

أ٨٣. ليس من الضروري أن يكون الاتصال بين مراجع المجموعة ومراجع الوحدة كتابياً. ولكن قد يتم استكمال الاتصالات الشفوية لمراجع المجموعة مع مراجعي الوحدات باتصالات كتابية، مثل إرسال مجموعة من التعليمات بشأن العمل الذي سيتم تنفيذه، عندما يرغب مراجع المجموعة في توجيه اهتمام خاص لأمور معينة أو تعزيز الفهم المتبادل بشأنها. وإضافة إلى ذلك، قد يجتمع مراجع المجموعة مع مراجع الوحدة لمناقشة الأمور المهمة أو لفحص الأجزاء ذات الصلة في توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع الوحدة.

أ٨٤. تتطلب الفقرة ٤٥ من مراجع المجموعة مطالبة مراجعي الوحدات بإبلاغه بالأمور ذات الصلة باستنتاجه بشأن مراجعة المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١٤٦، فإن شكل ومحتوى منجزات مراجع الوحدة يتأثران بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي طُلب منه تنفيذها.

أ٨٥. بغض النظر عن شكل الاتصال، تنطبق متطلبات التوثيق الواردة في هذا المعيار وسائر معايير المراجعة.

توقيت الاتصالات

أ٨٦. يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف الارتباط. وقد تشمل الظروف ذات الصلة طبيعة الأعمال التي سيقوم مراجع الوحدة بتنفيذها، وتوقيتها ومداها، والتصرفات التي من المتوقع أن يقوم مراجع الوحدة باتخاذها. وعلى سبيل المثال، غالباً ما تتم الاتصالات المتعلقة بأمور التخطيط في وقت مبكر أثناء ارتباط المراجعة، وفيما يخص ارتباطات مراجعة المجموعة لأول مرة، قد تتم الاتصالات أثناء الاتفاق على شروط الارتباط.

عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرتين ٢٥، ٢٩)

أ٨٧. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٥٠) ،[٦٨] قد يصبح الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على دراية بمعلومات تتعلق بعدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح. وفي هذه الظروف، قد يكون على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة واجب بموجب المتطلبات *السلوكية* ذات الصلة أو الأنظمة أو اللوائح يقضي بالإبلاغ عن هذا الأمر إلى مراجع الوحدة. وقد يمتد هذا الواجب الذي يقض ي بقيام الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة بالإبلاغ عن عدم الالتزام أو شبهة عدم الالتزام ليشمل مراجعي القوائم المالية للمنشآت أو وحدات العمل التي يتعين إجراء مراجعة لها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو لأسباب أخرى، ولكن لا تُنفَّذ عليها أعمال مراجعة لأغراض مراجعة المجموعة.

فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٨٨. ينص معيار المراجعة (٣١٥) [٧٠] على متطلبات وإرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ويقدم الملحق الثاني لهذا المعيار أمثلة لأمور تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعات، ويستفيض في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) على مراجعة القوائم المالية للمجموعات.

أ٨٩. قد يتم التوصل إلى فهم المجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة من خلال الاتصالات مع:

- إدارة المجموعة أو إدارات الوحدات أو الأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجود تلك الوظيفة) ومن تتوفر لديهم المعرفة بنظام الرقابة الداخلية للمجموعة والسياسات والممارسات المحاسبية وآلية التجميع؛ أو
- مراجعي الوحدات؛ أو
- المراجعين الذين يقومون بتنفيذ مراجعات، لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها، للقوائم المالية الخاصة بالمنشآت أو وحدات العمل التي تعد جزءاً من المجموعة.

أ٩٠. يمكن التوصل إلى فهم للمجموعة والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة المفضلة، ويمكن التعبير عن ذلك بطرق مختلفة. وعليه، فعند إشراك مراجعي الوحدات في تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي الوحدات بنهجه المفضل أو قد يقوم بتزويدهم بتعليمات.

[٦٨] معيار المراجعة (٢٥٠) "مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"

[٦٩] ملغاة

[٧٠] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرات ١٩–٢٧، أ٥٠–أ١٨٣

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرة ٣٠)

أ٩١. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) [٧١] يتعين على الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط مناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمجموعة للتحريف الجوهري. ويتأثر تحديد الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة لأعضاء فريق الارتباط الذين سيتم إشراكهم في النقاش، والموضوعات التي سيتم مناقشتها، بأمور مثل التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري والتوقع الأولي بشأن ما إذا كان سيتم إشراك مراجعي الوحدات.

أ٩٢. يوفر النقاش الفرصة لما يلي:

- تبادل المعرفة بشأن الوحدات وبيئاتها، بما في ذلك الأنشطة المركزية للوحدات.
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر الأعمال في الوحدات أو المجموعة، والكيفية التي قد تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريفات.
- تبادل الأفكار بشأن كيفية تعرض القوائم المالية للمجموعة للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ، ومواضع هذا التحريف. ويتطلب معيار المراجعة (٢٤٠)[٧٢] أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.
- تحديد السياسات التي اتبعتها إدارة المجموعة أو إدارات الوحدات والتي قد تكون منحازة أو مصممة بهدف إدارة الأرباح مما قد يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش.
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة التي لها تأثير على المجموعة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على إدارة المجموعة أو إدارة وحدة أو الأشخاص الآخرين لارتكاب الغش، أو التي قد توفر الفرصة لارتكاب الغش، أو التي قد تشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن إدارة المجموعة أو إدارة وحدة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في خطر تجاوز إدارة المجموعة أو إدارة وحدة لأدوات الرقابة.
- مناقشة الغش الذي تم التعرف عليه، أو المعلومات التي تشير إلى وجود غش.
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة بالوحدات عند احتمال وجود معوقات لممارسة نزعة الشك المهني.
- النظر فيما إذا كانت هناك سياسات محاسبية موحدة تُستخدم لإعداد المعلومات المالية الخاصة بالوحدات من أجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، وإذا لم يكن الأمر كذلك، فكيف يتم تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية وكيف يتم تعديلها (عندما يتطلب ذلك إطار التقرير المالي المطبق).
- تبادل المعلومات بشأن مخاطر التحريف الجوهري في المعلومات المالية لأحد الوحدات عند احتمال انطباقها بصورة أوسع نطاقاً على بعض الوحدات الأخرى أو عليها جميعاً.
- تبادل المعلومات التي قد تشير إلى عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح الوطنية، مثل دفع الرشاوى والممارسات غير السليمة فيما يتعلق بتحديد أسعار النقل داخل المجموعة.
- مناقشة الأحداث أو الظروف التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة وحدة أو فريق الارتباط، التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.
- مناقشة العلاقات أو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي حددتها إدارة المجموعة أو إدارة وحدة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يكون فريق الارتباط على دراية بها.

---

[٧١] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة ١٧

[٧٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

المجموعة وبيئتها (راجع: الفقرة (٣٠أ))

٩٣أ. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمجموعة ونموذج عملها مراجع المجموعة في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المجموعة. قد تكون المجموعة أكثر تعقيداً من المنشأة الواحدة لأنها قد تضم العديد من المنشآت التابعة أو الأقسام أو وحدات العمل الأخرى، بما في ذلك انتشارها في مواقع متعددة. وقد يختلف أيضاً الهيكل النظامي للمجموعة عن الهيكل التشغيلي، على سبيل المثال، لأغراض الضريبة. وتخلق في الغالب الهياكل المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية، مثل ما إذا كانت الشهرة أو المشروعات المشتركة أو المنشآت ذات الغرض الخاص قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية بشأنها.
- المواقع الجغرافية للعمليات التشغيلية الخاصة بالمجموعة. قد ينشأ عن تواجد المجموعة في مواقع جغرافية متعددة زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد يترتب على اختلاف المواقع الجغرافية اختلاف في اللغات والثقافات وممارسات العمل.
- هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة وتعقيدها. تخلق في الغالب بيئة تقنية المعلومات المعقدة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وعلى سبيل المثال، قد تكون بيئة تقنية المعلومات لدى المجموعة معقدة نظرًا لتعدد نظم تقنية المعلومات التي لم يتم دمجها بسبب عمليات استحواذ أو اندماج حدثت مؤخرًا. ولذلك، فقد يكون من الأهمية بمكان التوصل إلى فهم لمدى تعقيد نظام الأمن الخاص ببيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك مواطن الضعف في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى الخاصة ببيئة تقنية المعلومات. وقد تستخدم المجموعة أيضاً مقدم خدمات خارجي واحد أو أكثر فيما يخص الجوانب الخاصة ببيئة تقنية المعلومات.
- العوامل التنظيمية ذات الصلة، بما فيها البيئة التنظيمية. قد تخلق الأنظمة أو اللوائح المختلفة عوامل قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية. وقد تقوم المجموعة بتنفيذ عمليات تشغيلية تخضع لأنظمة أو لوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو قد تعمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من الأنظمة أو اللوائح.
- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. قد يكون فهم الملكية والعلاقات أكثر تعقيداً في المجموعة التي تعمل عبر دول متعددة وعند حدوث تغييرات في الملكية من خلال عمليات الإنشاء أو الاستحواذ أو الاستبعاد أو المشروعات المشتركة. وقد ينشأ عن هذه العوامل زيادة في قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية.

٩٤أ. قد يساعد التوصل إلى فهم لمدى التشابه بين عمليات أو أنشطة المجموعة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري المتشابهة عبر مختلف الوحدات، وفي تصميم الاستجابات المناسبة.

٩٥أ. تقوم إدارة المجموعة عادة بقياس واستعراض النتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل. وقد تكشف الاستفسارات التي يتم توجيهها إلى إدارة المجموعة عن اعتماد إدارة المجموعة على مؤشرات رئيسية معينة لتقييم الأداء المالي لمنشآت ووحدات عمل المجموعة واتخاذ التصرفات بشأنها. وقد يساعد فهم مقاييس الأداء تلك في التعرف على:

- المجالات التي تزيد فيها قابلية التعرض للتحريفات الجوهرية (على سبيل المثال، بسبب الضغوط على إدارات الوحدات لتحقيق مقاييس أداء معينة).
- أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة.

نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها (راجع: الفقرة ٣٠(ج)(١))

٩٦أ. قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة الهدف منها هو العمل بشكل مشترك عبر المنشآت أو وحدات العمل المتعددة (أي أدوات رقابة مشتركة). وعلى سبيل المثال، قد تصمم إدارة المجموعة أدوات رقابة مشتركة لإدارة المخزون، تعمل باستخدام نظام تقنية المعلومات نفسه وتُطبَّق عبر جميع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. وقد توجد أدوات الرقابة المشتركة في كل وحدة من وحدات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة، وقد يتم تطبيقها على مختلف المستويات داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل، أو فيما يخص مستويات التجميع الأخرى داخل المجموعة).

وقد تكون أدوات الرقابة المشتركة أدوات رقابة مباشرة أو أدوات رقابة غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.[٧٣]

أ٩٧. يشمل فهم وحدات نظام الرقابة الداخلية للمجموعة فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة داخل تلك الوحدات عبر المجموعة. وعند فهم مدى التشارك في أدوات الرقابة عبر المجموعة، تشمل الاعتبارات التي قد تكون ذات صلة:

- ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بشكل مركزي ويلزم تطبيقها حسب تصميمها (أي دون تعديل) في بعض الوحدات أو في جميعها؛ أو
- ما إذا كانت أداة الرقابة يتم تطبيقها، وفي حال تطبيقها، ما إذا كان يقوم بمتابعتها أفرادٌ بمسؤوليات وقدرات متشابهة في جميع الوحدات التي تُطبَّق فيها أداة الرقابة؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة تستخدم معلومات تم الحصول عليها من تطبيقات تقنية المعلومات، ما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي تنتج المعلومات هي نفسها عبر مختلف الوحدات أو المواقع؛ أو
- إذا كانت أداة الرقابة آلية، ما إذا كان يتم تكوينها بنفس الطريقة في كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات عبر مختلف الوحدات.

أ٩٨. قد تستدعي الحاجة في غالب الأحيان ممارسة الحكم المهني لتحديد ما إذا كانت أداة الرقابة تُعد أداة رقابة مشتركة. وعلى سبيل المثال، قد تطلب إدارة المجموعة من جميع المنشآت ووحدات العمل إجراء تقييم شهري لتقادم حسابات العملاء ويتم إنتاج هذا التقييم من أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة. وعند إنتاج تقارير التقادم من تطبيقات تقنية معلومات مختلفة أو عند وجود اختلاف في طريقة استخدام تطبيق تقنية المعلومات عبر المنشآت أو وحدات العمل، فقد تكون هناك حاجة للنظر فيما إذا كانت أداة الرقابة يمكن تحديدها على أنها أداة مشتركة. ويُعزى هذا إلى الاختلافات التي قد توجد في تصميم أداة الرقابة بسبب وجود تطبيقات تقنية معلومات مختلفة (على سبيل المثال، ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يتم تكوينه بنفس الطريقة عبر مختلف الوحدات، وما إذا كانت توجد أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات عبر مختلف تطبيقات تقنية المعلومات).

أ٩٩. قد يكون من المهم النظر في مستوى تنفيذ أدوات الرقابة داخل المجموعة (على سبيل المثال، على مستوى المجموعة الموحدة ككل أو فيما يخص مستويات التجميع الأخرى داخل المجموعة) ودرجة مركزيتها ومدى التشارك فيها لفهم كيفية معالجة المعلومات والرقابة عليها. وفي بعض الظروف، قد يتم تنفيذ أدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، في منشأة أو وحدة عمل واحدة فحسب)، ولكنها قد يكون لها تأثير منتشر على المنشآت أو وحدات العمل الأخرى (على سبيل المثال، مركز للخدمة المشتركة يقوم بمعالجة المعاملات بالنيابة عن المنشآت أو وحدات العمل الأخرى داخل المجموعة). وقد يتم معالجة المعاملات وتطبيق أدوات الرقابة ذات العلاقة في مركز للخدمة المشتركة بنفس الطريقة لتلك المعاملات التي يقوم مركز الخدمة المشتركة بمعالجتها بغض النظر عن المنشأة أو وحدة العمل (على سبيل المثال، آليات العمل والمخاطر وأدوات الرقابة قد تكون هي نفسها بغض النظر عن مصدر المعاملة). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب التعرف على أدوات الرقابة وتقييم تصميمها وتحديد تطبيقها، وعند الاقتضاء، اختبار فاعليتها التشغيلية، على أنها مجتمع عينة واحد.

الأنشطة المركزية (راجع: الفقرة ٣٠ (ج) (١)، (٢)

أ١٠٠. قد تتعامل إدارة المجموعة بشكل مركزي مع بعض أنشطتها، وعلى سبيل المثال، قد يتم تنفيذ المهام الخاصة بإعداد التقرير المالي أو المحاسبة لمجموعة معينة من المعاملات المشتركة أو المعلومات المالية الأخرى بطريقة متسقة ومركزية لمنشآت أو وحدات عمل متعددة (على سبيل المثال، عندما يتم إنشاء المعاملات المدرة للإيرادات أو التصريح بها أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها في مركز للخدمة المشتركة).

أ١٠١. قد يساعد التوصل إلى فهم لمدى تماش ي الأنشطة المركزية مع هيكل المجموعة ككل، وطبيعة الأنشطة التي يتم تنفيذها، في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لتلك المخاطر بشكل مناسب. وعلى سبيل المثال، قد تعمل أدوات الرقابة المطبقة في مركز للخدمة المشتركة بشكل مستقل عن أدوات الرقابة الأخرى، أو قد تعتمد على أدوات الرقابة المطبقة في المنشأة أو وحدة العمل المستمد منها المعلومات المالية (على سبيل المثال، قد يتم إنشاء معاملات البيع والتصريح بها في المنشأة أو وحدة العمل، ولكن المعالجة قد تحدث في مركز الخدمة المشتركة).

[٧٣] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة أ٥

أ١٠٢. قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي الوحدات في اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية. ومن المهم في هذه الظروف وجود تعاون فعّال بين مراجع المجموعة ومراجعي الوحدات حيث إن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من خلال اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المشتركة أو أدوات الرقابة المتعلقة بالأنشطة المركزية تدعم تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتوقيتها ومداها، التي سيتم تنفيذها عبر المجموعة.

الاتصالات بشأن الأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة (راجع: الفقرة ٣٠ (ج) (٤))

أ١٠٣. قد تستخدم المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة إطار تقرير مالي لأسباب نظامية أو تنظيمية أو غيرها يختلف عن إطار التقرير المالي المستخدم لإعداد القوائم المالية الخاصة بالمجموعة. وفي هذه الظروف، يمكّن فهم آليات إعداد التقرير المالي التي تتبّعها إدارة المجموعة لتوفيق السياسات المحاسبية، وعند الاقتضاء، توفيق نهايات فترات التقرير المالي، التي تختلف عن تلك الخاصة بالمجموعة، مراجع المجموعة من فهم كيفية إجراء عمليات التعديل والمطابقة وإعادة التصنيف، وما إذا كانت تلك العمليات تتم مركزياً بواسطة المجموعة أو بواسطة المنشأة أو وحدة العمل.

تعليمات إدارة المجموعة إلى المنشآت أو وحدات العمل

أ١٠٤. عند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) [٧٤] يتعين على مراجع المجموعة فهم كيفية قيام إدارة المجموعة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية للمجموعة. وتحقيقاً لتجانس المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، قد تقوم إدارة المجموعة بإصدار تعليمات (على سبيل المثال، قد تقوم بالإبلاغ بسياسات إعداد التقرير المالي) إلى المنشآت أو وحدات العمل تشمل على تفاصيل بشأن آليات إعداد التقرير المالي أو قد تفرض سياسات مشتركة عبر المجموعة. وقد يؤثر فهم التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يؤدي عدم كفاية التعليمات إلى زيادة احتمالية التعرض للتحريفات بسبب خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها بشكل غير صحيح، أو تطبيق السياسات المحاسبية بشكل غير صحيح.

أ١٠٥. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للتعليمات أو السياسات ما يلي:

- وضوح التعليمات الخاصة باستكمال حزمة التقارير، وقابليتها للتطبيق.
- ما إذا كانت التعليمات:
  - توضح بصورة وافية خصائص إطار التقرير المالي المطبق والسياسات المحاسبية التي سيتم تطبيقها؛
  - تتناول المعلومات اللازمة لإعداد ما يكفي من الإفصاحات للالتزام بمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق، ومثال ذلك، الإفصاح عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة والمعلومات القطاعية؛
  - تتناول المعلومات اللازمة لإجراء تعديلات التجميع، ومثال ذلك، المعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة؛
  - تشتمل على جدول زمني لإعداد التقرير.

اعتبارات عند إشراك مراجعي الوحدات (راجع: الفقرتين ٣١، ٣٢)

أ١٠٦. أثناء مراجعة المجموعة، قد يقوم مراجع المجموعة بإبلاغ الأمور الواردة في الفقرة ٣١ إلى مراجعي الوحدات الآخرين، إذا كانت هذه الأمور ذات صلة بعملهم. وتحتوي الفقرة أ١٤٤ على أمثلة لأمور أخرى قد يلزم الإبلاغ بها في الوقت المناسب أثناء عمل مراجع الوحدة.

أ١٠٧. قد ينشأ عن طبيعة العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، في بعض الظروف، مخاطر تحريف جوهري في القوائم المالية أعلى مما يكون في المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة.[٧٥] وأثناء مراجعة المجموعة، قد ترتفع مخاطر التحريف الجوهري المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك بسبب الغش، في الحالات الآتية:

---

[٧٤] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة (٢٥ب)

[٧٥] معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة ٢

- عندما يكون هيكل المجموعة معقداً؛
- عند عدم دمج نظم معلومات المجموعة، مما يقلل من فاعليتها في تحديد وتسجيل العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- عند وجود معاملات عديدة أو متكررة مع الأطراف ذات العلاقة فيما بين المنشآت ووحدات العمل.

وبناءً عليه، فإن التخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٢٠٠)،[٧٦] يُعد ذا أهمية خاصة في وجود هذه الظروف.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرة ٣٣)

أ١٠٨. يُعد التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة عملية متكررة ومتجددة، وقد تكون محفوفة بالتحديات، ولاسيّما عندما تكون أنشطة الوحدات معقدة أو متخصصة، أو عند وجود العديد من الوحدات عبر مواقع متعددة. وعند تطبيق معيار المراجعة (٣١٥) [٧٧] يضع المراجع توقعاً مبدئياً بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة وتحديداً أولياً لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة بناءً على فهمه للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة.

أ١٠٩. تراعي التوقعات المبدئية بشأن مخاطر التحريف الجوهري المحتملة فهم المراجع للمجموعة، بما في ذلك منشآتها أو وحدات عملها، والبيئات والصناعات التي تعمل فيها. وبناءً على هذه التوقعات المبدئية، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي الوحدات في إجراءات تقييم المخاطر، وهو غالباً ما يقوم بذلك، لأنه قد تتوفر لديهم معرفة وخبرة مباشرة بالمنشآت أو وحدات العمل مما قد يفيد في فهم الأنشطة والمخاطر المتعلقة بها، والمواطن التي قد تظهر فيها مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة فيما يتعلق بتلك المنشآت أو وحدات العمل.

أ١١٠. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتعين على مراجع المجموعة تحمل المسؤولية عن تقييم الخطر الملازم. وينطوي هذا التقييم على تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ويُراعى في ذلك كيفية ودرجة ما يلي:[٧٨]

- تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف.
- تأثير مخاطر التحريف الجوهري، على مستوى القوائم المالية للمجموعة، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

أ١١١. بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، قد يحدد مراجع المجموعة أن أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة لا يظهر إلا فيما يتصل بالمعلومات المالية لوحدات معينة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد خطر التحريف الجوهري المتعلق بمطالبة قانونية إلا في المنشآت أو وحدات العمل التي تعمل في دولة معينة أو المنشآت أو وحدات العمل المتشابهة في العمليات أو الأنشطة.

أ١١٢. ينص الملحق الثالث على أمثلة للأحداث والظروف التي قد تشير، كل منها على حدة أو مجتمعة، إلى مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك فيما يتعلق بآلية التجميع.

الغش

أ١١٣. عند تطبيق معيار المراجعة (٢٤٠)،[٧٩] يتعين على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها في القوائم المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وقد تتضمن المعلومات المستخدمة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش ما يلي:

- تقييم إدارة المجموعة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية للمجموعة بشكل جوهري بسبب الغش.

---

[٧٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٥

[٧٧] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة أ١٢٦

[٧٨] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة ٣١

[٧٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٢٦، ٣١

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في القوائم المالية للمجموعة، بما في ذلك أي مخاطر خاصة للغش تعرفت عليها إدارة المجموعة، أو في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يرتفع فيها خطر الغش.
- ما إذا كانت توجد وحدات معينة أكثر قابلية للتعرض لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.
- ما إذا كانت توجد أي عوامل لخطر الغش، أو مؤشرات على تحيز الإدارة، في آلية التجميع.
- كيفية متابعة المكلفين بالحوكمة في المجموعة للآليات التي تستخدمها إدارة المجموعة للتعرف على مخاطر الغش والاستجابة لها في المجموعة، وأدوات الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للتخفيف من هذه المخاطر.
- ردود المكلفين بالحوكمة في المجموعة وإدارة المجموعة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (وعند الاقتضاء، إدارات الوحدات ومراجعي الوحدات وغيرهم) على استفسار مراجع المجموعة بشأن ما إذا كانت لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، يؤثر على أحد الوحدات أو على المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي الوحدات (راجع: الفقرة ٣٤)

أ١١٤. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي الوحدات في تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها، يظل مراجع المجموعة هو المسؤول عن التوصل إلى فهم للمجموعة وبيئتها وإطار التقرير المالي المطبق ونظام الرقابة الداخلية للمجموعة لتكوين الأساس الكافي للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة وفقاً للفقرة ٣٣.

أ١١٥. عندما لا توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) [٨٠] من المراجع تنفيذ المزيد من إجراءات تقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس.

الأهمية النسبية

الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات (راجع: الفقرة ٣٥(أ))

أ١١٦. تتطلب الفقرة ٣٥(أ) من مراجع المجموعة تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات لكل وحدة عندما يتم تنفيذ إجراءات المراجعة على معلومات مالية منقسمة. وقد يختلف مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات من وحدة لأخرى. ولا يلزم كذلك أن يكون مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في كل وحدة جزءاً حسابياً من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، ومن ثم، فقد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة.

أ١١٧. لا يتطلب هذا المعيار تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح في الوحدات التي تشهد تنفيذ إجراءات المراجعة. ولكن في ظل الظروف الخاصة المحيطة بالمجموعة، إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية للمجموعة، فإن معيار المراجعة (٣٢٠)[٨١] يتطلب تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك. وفي هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان من المناسب تحديد أهمية نسبية للتنفيذ في الوحدات، لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعينة تلك، أقل من المبلغ الذي تم إبلاغ مراجع الوحدة به.[٨٢]

أ١١٨. إن تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات ليس عملية حسابية آلية بسيطة وينطوي ذلك على ممارسة الحكم المهني. ومن العوامل التي قد يأخذها مراجع المجموعة في الحسبان عند تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات:

[٨٠] معيار المراجعة (٣١٥) ، الفقرة ٣٥
[٨١] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرات ١٠، أ١١، أ١٢
[٨٢] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة أ١٣

- مدى انقسام المعلومات المالية عبر الوحدات (على سبيل المثال، كلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر الوحدات، قلت الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات التي ستكون مناسبة في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع). وقد يؤثر الحجم النسبي للوحدة مقارنة بالمجموعة على مدى انقسام المعلومات المالية (على سبيل المثال، في حال وجود وحدة واحدة يمثل جزءاً كبيرًا من المجموعة، فمن المحتمل أن يقل مدى انقسام المعلومات المالية عبر الوحدات).
- التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للوحدات، ومثال ذلك:
  - ما إذا كانت توجد مخاطر تنفرد بها المعلومات المالية للوحدة (على سبيل المثال، الأمور المحاسبية التي تختص بها صناعة معينة، والمعاملات غير المعتادة أو المعقدة).
  - طبيعة ومدى التحريفات التي تم التعرف عليها في الوحدة أثناء المراجعات السابقة.

أ١١٩. لمواجهة خطر التجميع، تتطلب الفقرة (١٣٥) أن تكون الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات أقل من الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١١٨، فكلما زاد مدى انقسام المعلومات المالية عبر الوحدات، قل مبلغ الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات الذي سيكون مناسباً في الظروف الاعتيادية لمواجهة خطر التجميع. ولكن قد يتم تعيين الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات، في بعض الظروف، بمبلغ أقرب إلى الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة بسبب انخفاض خطر التجميع، كما هو الحال عندما تمثل المعلومات المالية لوحدة واحدة جزءاً كبيرًا من القوائم المالية للمجموعة. وعند تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ في الوحدات لحصة غير مسيطرة في منشأة محاسب عنها بطريقة حقوق الملكية، قد يأخذ مراجع المجموعة في الحسبان نسبة ملكية المجموعة والنصيب في أرباح وخسائر المنشأة المستثمر فيها.

أ١٢٠. في بعض الحالات، قد ينفذ مراجع المجموعة أو مراجعو الوحدات إجراءات المراجعة الإضافية على فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب مهم على أنه مجتمع عينة واحد (أي ليس منقسماً عبر *الوحدات*). وفي هذه الحالات، تُستخدم في الغالب الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لأغراض تنفيذ هذه الإجراءات.

الحد الخاص بما يعد "تافهًا بشكل واضح" (راجع: الفقرة ٣٥(ب))

أ١٢١. يتم تعيين الحد الذي يتعين عنده الإبلاغ عن التحريفات إلى مراجع المجموعة بمبلغ يساوي، أو يقل عن، المبلغ الذي يعد تافهاً بشكل واضح فيما يخص القوائم المالية للمجموعة. ووفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠)،[٨٣] فإن هذا الحد هو المبلغ الذي لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه لأن مراجع المجموعة يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي الوحدات

الإبلاغ بالأهمية النسبية للتنفيذ في *الوحدات* (راجع: الفقرة ٣٦)

أ١٢٢. في بعض الحالات، قد يكون من المناسب لمراجع المجموعة إشراك مراجع أحد *الوحدات* في تحديد مبلغ مناسب للأهمية النسبية للتنفيذ في *الوحدة*، نظرًا لمعرفة مراجع *الوحدة* بتلك *الوحدة* وبمصادر التحريف المحتملة في المعلومات المالية للوحدة. وفي هذا الصدد، قد ينظر مراجع المجموعة أيضاً في إبلاغ مراجع *الوحدة* بالأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة لتعزيز التعاون في تحديد ما إذا كانت الأهمية النسبية للتنفيذ في *الوحدة*، بالمقارنة مع الأهمية النسبية للتنفيذ في المجموعة، مناسبةً في ظل الظروف القائمة.

أ١٢٣. تعتمد الأهمية النسبية للتنفيذ في *الوحدات*، في جزء منها على الأقل، على التوقعات المتعلقة بطبيعة التحريفات ومعدل تكرارها وحجمها في المعلومات المالية للوحدات. ولذلك، من المهم حدوث اتصال دائم بين مراجع *الوحدة* ومراجع المجموعة، ولاسيّما إذا كان عدد التحريفات التي تعرف عليها مراجع *الوحدة* وحجمها أكبر مما كان متوقعاً.

[٨٣] معيار المراجعة (٤٥٠)، الفقرة أ٣

الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة (راجع: الفقرة ٣٧)

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي

أ١٢٤. قد يتم تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي إذا كانت أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة ستستجيب في المجمل لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، على سبيل المثال، إذا كانت السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المدرة للإيرادات للمجموعة بأكملها يتم الاحتفاظ بها بشكل مركزي (على سبيل المثال، في مركز للخدمة المشتركة). ومن العوامل التي قد تكون ذات صلة بتحديد المراجع لما إذا كان سينفذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، على سبيل المثال:

- مستوى مركزية الأنشطة ذات الصلة بإعداد التقرير المالي.
- طبيعة أدوات الرقابة ومدى التشارك فيها.
- مدى التشابه بين أنشطة المجموعة وخطوط عملها.

أ١٢٥. قد يحدد مراجع المجموعة أن المعلومات المالية للعديد من *الوحدات* يمكن اعتبارها مجتمع عينة واحد لغرض تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عندما تعتبر المعاملات متماثلة لأنها تتشارك في الخصائص نفسها، ولأن مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بها هي نفسها، وأدوات الرقابة المطبقة عليها مصممة وتعمل بطريقة متسقة.

أ١٢٦. عند تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي، قد يستمر إشراك مراجعي *الوحدات*. وعلى سبيل المثال، عندما يكون للمجموعة مراكز خدمة مشتركة متعددة، قد يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي *الوحدات* في تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية لهذه المراكز.

تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية على مستوى *الوحدات*

أ١٢٧. في ظروف أخرى، قد يكون تنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة أكثر فاعلية على مستوى *الوحدات* عندما تتعلق المخاطر بالمعلومات المالية لتلك *الوحدات*. وقد يكون هذا هو الحال عندما يكون للمجموعة:

- مصادر إيراد مختلفة؛ أو
- خطوط عمل متعددة؛ أو
- عمليات منتشرة عبر مواقع متعددة؛ أو
- أنظمة غير مركزية للرقابة الداخلية.

ارتفاع عدد *الوحدات* التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة

أ١٢٨. قد تتشكل المجموعة من عدد كبير من *الوحدات* التي تعد معلوماتها المالية غير جوهرية كل منها على حدة، ولكنها مجتمعة تُعد جوهرية، للقوائم المالية للمجموعة. وفي مثل هذه الظروف التي تكون فيها فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة في القوائم المالية للمجموعة منقسمة عبر عدد كبير من *الوحدات*، قد يواجه مراجع المجموعة المزيد من التحديات عند التخطيط لإجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.

أ١٢٩. في بعض الحالات، قد يكون من الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية بشكل مركزي على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة تلك (على سبيل المثال، إذا كانت متجانسة وتخضع لأدوات رقابة مشتركة ويمكن الوصول إلى المعلومات المناسبة). وقد تشتمل إجراءات المراجعة الإضافية أيضاً على الإجراءات التحليلية الأساس وفقاً لمعيار المراجعة (٥٢٠) [٨٤] وبناءً على ظروف الارتباط، قد يتم تجميع المعلومات المالية للوحدات على مستويات مناسبة لأغراض وضع التوقعات وتحديد مبلغ أي فروقات في المبالغ المسجلة عن القيم المتوقعة عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس. وقد يكون من المفيد استخدام الأدوات والأساليب الآلية في هذه الظروف.

[٨٤] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

أ١٣٠. في حالات أخرى، قد يكون من الضروري تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية في وحدات مختارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة. ويُعد تحديد الوحدات التي ستشهد تنفيذ إجراءات المراجعة، وطبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها في الوحدات المختارة، وتوقيتها ومداها، مسألة حكم مهني. وفي هذه الظروف، قد يكون إدخال عنصر المفاجأة في اختيار الوحدات التي سيتم اختبارها مفيداً أيضاً فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش (انظر أيضاً الفقرة أ١٣٦).

طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الإضافية

أ١٣١. استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، قد يحدد مراجع المجموعة مناسبة نطاق العمل التالي في *الوحدات* (مع إشراك مراجعي *الوحدات*، عند الاقتضاء):

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للوحدة ؛ أو
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ أو
- تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة.

أ١٣٢. بالرغم من تحمل مراجع المجموعة المسؤولية عن طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها، فإن مراجعي *الوحدات* يمكن إشراكهم في جميع مراحل مراجعة المجموعة، بما في ذلك أثناء تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، وهو ما يتم في الغالب.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للوحدة

أ١٣٣. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للوحدة هو نهج مناسب، بما في ذلك عندما:

- يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن المعلومات المالية للوحدة ، كلها أو جزء كبير منها، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة.
- يوجد خطر تحريف جوهري منتشر في القوائم المالية للمجموعة بسبب وجود أحداث أو ظروف في *الوحدة* قد تكون ذات صلة بتقييم مراجع المجموعة للتقييم الذي أجرته إدارة المجموعة بشأن قدرة المجموعة على البقاء كمنشأة مستمرة.

تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

أ١٣٤. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها على فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر في المعلومات المالية للوحدة هو نهج مناسب لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يكون للوحدة عمليات محدودة ولكنه يمتلك جزءاً كبيرًا من الأراض ي والمباني الخاصة بالمجموعة أو يتحمل أرصدة ضرائب كبيرة.

تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة

أ١٣٥. قد يحدد مراجع المجموعة أن تصميم إجراءات مراجعة إضافية خاصة وتنفيذها على المعلومات المالية لوحدة هو نهج مناسب، كما هو الحال عندما يلزم الحصول على أدلة مراجعة بشأن إقرار ذي صلة واحد أو أكثر فحسب. وعلى سبيل المثال، قد يقوم مراجع المجموعة باختبار فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح مركزياً وقد يطلب من مراجع *الوحدة* تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة في *الوحدة* (على سبيل المثال، إجراءات مراجعة إضافية خاصة فيما يتعلق بتقييم مطالبات أو دعاوى قضائية في دولة *الوحدة* أو فيما يتعلق بوجود أصل).

عنصر المفاجأة

أ١٣٦. قد يؤدي إدخال عنصر المفاجأة في نوع العمل الذي سيتم تنفيذه، والمنشآت أو وحدات العمل التي تشهد تنفيذ الإجراءات، ومدى مشاركة مراجع المجموعة في العمل، إلى زيادة احتمالية التعرف على التحريفات الجوهرية في المعلومات المالية للوحدات التي قد ينشأ عنها تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة بسبب الغش. [٨٥]

[٨٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة (٣٠ج)

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

أ١٣٧. قد يعتمد مراجع المجموعة على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تعمل في جميع أجزاء المجموعة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس التي سيتم تنفيذها، سواءً على مستوى المجموعة أو في *الوحدات*. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) [٨٦] من المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات لأدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك. وقد يتم إشراك مراجعي *الوحدات* في تصميم اختبارات أدوات الرقابة وتنفيذها.

أ١٣٨. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) [٨٧] من المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها. وفي حال اكتشاف انحرافات أكثر مما هو متوقع نتيجة لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يلزم مراجع المجموعة تعديل خطة مراجعة المجموعة. وقد تشمل التعديلات المحتملة في خطة مراجعة المجموعة ما يلي:

- طلب تنفيذ المزيد من الإجراءات الأساس في وحدات معينة.
- التعرف على أدوات الرقابة الأخرى ذات الصلة التي تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية واختبار فاعليتها التشغيلية.
- زيادة عدد *الوحدات* التي تم اختيارها لتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

أ١٣٩. عند اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة مركزياً (على سبيل المثال، أدوات الرقابة في مركز للخدمة المشتركة أو اختبار أدوات الرقابة المشتركة)، قد يلزم مراجع المجموعة إبلاغ مراجعي *الوحدات* بمعلومات عن أعمال المراجعة التي تم تنفيذها. وعلى سبيل المثال، عندما يُطلب من مراجع *الوحدة* تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على كامل المعلومات المالية للوحدة، أو تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها على واحدة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، قد يجري مراجع *الوحدة* نقاشاً مع مراجع المجموعة حول اختبار أدوات الرقابة الذي تم تنفيذه مركزياً لتحديد طبيعة الإجراءات الأساس وتوقيتها ومداها.

آلية التجميع

إجراءات التجميع (راجع: الفقرة ٣٨)

أ١٤٠. قد تشمل إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها على آلية التجميع، بما في ذلك آليات التجميع الفرعية، ما يلي:

- التحقق من انعكاس أثر قيود اليومية الضرورية في التجميع؛
- تقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة على آلية التجميع والاستجابة بشكل مناسب حال تحديد عدم فاعلية أي من أدوات الرقابة.

التعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بالتجميع (راجع: الفقرة ٣٨(ب))

أ١٤١. قد تتطلب آلية التجميع إجراء تعديلات وعمليات إعادة تصنيف لمبالغ مقرر عنها في القوائم المالية للمجموعة لا تمر عبر تطبيقات تقنية المعلومات المعتادة، وقد لا تخضع لنفس أدوات الرقابة التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشتمل تقييم مراجع المجموعة لمدى مناسبة التعديلات وعمليات إعادة التصنيف، واكتمالها ودقتها، على ما يلي:

- تقييم ما إذا كانت التعديلات المهمة تعكس بشكل مناسب الأحداث والمعاملات التي تشكل أساس هذه التعديلات؛
- تحديد ما إذا كانت تلك المنشآت أو وحدات العمل التي تم تضمين معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة قد تم تضمينها بشكل مناسب؛

[٨٦] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

[٨٧] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٧

- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة قد تم احتسابها ومعالجتها والتصريح بها بشكلٍ صحيح من قبل إدارة المجموعة، وعند الاقتضاء، من قبل إدارة *الوحدة*؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات المهمة مؤيَّدة بشكل سليم وموثَّقة بشكل كافٍ؛
- تقييم مطابقة وإزالة المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

اعتبارات عند إشراك مراجعي *الوحدات* (راجع: الفقرتين ٤٢، ٤٣)

١٤٢أ. عندما يقوم مراجع المجموعة بإشراك مراجعي *الوحدات* في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية أو تنفيذها، قد يحدد مراجع *الوحدة* أنه من المناسب استخدام عمل أحد الخبراء الذين استعان بهم ويبلغ مراجع المجموعة بذلك. وفي هذه الظروف، عند تحديد ما إذا كان تصميم مراجع *الوحدة* وتنفيذه لإجراءات المراجعة الإضافية مناسباً، قد يناقش مراجع المجموعة مع مراجع *الوحدة*، على سبيل المثال:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعان به، ونطاقه وأهدافه.
- تقييم مراجع *الوحدة* لمدى وفاء عمل الخبير الذي استعان به بأغراض مراجع المجموعة.

١٤٣أ. قد يعتمد المستوى المناسب لمدى مشاركة مراجع المجموعة على ظروف وهيكل المجموعة وعوامل أخرى مثل التجارب السابقة لمراجع المجموعة مع مراجعي *الوحدات* الذين يتولون تنفيذ الإجراءات على آلية التجميع، بما في ذلك آليات التجميع الفرعية، وظروف ارتباط مراجعة المجموعة (على سبيل المثال، إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة أو وحدة العمل لم يتم إعدادها وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة).

تقييم التبليغات التي ترد من مراجع *الوحدة* ومدى كفاية عمله

الإبلاغ بالأمور ذات الصلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٤٥)

١٤٤أ. بالرغم من أن الأمور التي يتعين الإبلاغ بها وفقاً للفقرة ٤٥ هي أمور ذات صلة باستنتاج مراجع المجموعة بشأن مراجعة المجموعة، فإنه قد يتم الإبلاغ بأمور معينة أثناء تنفيذ الإجراءات الخاصة بمراجع *الوحدة*. وإضافة إلى الأمور الواردة في الفقرتين ٣٢ و٥٠، فإن هذه الأمور قد تشتمل، على سبيل المثال، على ما يلي:

- المعلومات المتعلقة بمخالفة المتطلبات *السلوكية* ذات الصلة، بما فيها المخالفات التي يتم التعرف عليها للنصوص المتعلقة بالاستقلال؛ أو
- المعلومات المتعلقة بحالات عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح؛ أو
- مخاطر التحريف الجوهري المهمة الناشئة حديثاً، بما فيها مخاطر الغش؛ أو
- حالات الغش أو التصرفات غير القانونية المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها التي تتورط فيها إدارات أو موظفو *الوحدات* والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للمجموعة؛ أو
- المعاملات المهمة وغير المعتادة.

الإبلاغ عن التحريفات في المعلومات المالية للوحدات (راجع: الفقرة ٤٥(هـ))

١٤٥أ. قد تنبّه المعرفة بالتحريفات المصححة وغير المصححة عبر *الوحدات* مراجع المجموعة إلى أوجه القصور التي من المحتمل أن تكون منتشرة في الرقابة الداخلية، عندما يتم النظر فيها جنباً إلى جنب مع أوجه القصور التي يتم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة (٤٥ز). وإضافة إلى ذلك، قد يشير ارتفاع عدد التحريفات (غير المصححة أو المصححة) التي يتم التعرف عليها عمّا هو متوقع إلى ارتفاع خطر التحريفات غير المكتشفة، مما قد يقود مراجع المجموعة إلى استنتاج ضرورة تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة في وحدات معينة.

النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجع *الوحدة* (راجع: الفقرة ٤٥(ك))

أ١٤٦. يتأثر شكل ومحتوى منجزات مراجع *الوحدة* بطبيعة ومدى أعمال المراجعة التي طُلب منه تنفيذها. وقد تتناول السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة شكل أو صيغة الاستنتاجات العامة التي يتم الحصول عليها من مراجع *الوحدة* بشأن أعمال المراجعة التي قام بتنفيذها لأغراض مراجعة المجموعة. وفي بعض الحالات، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح المحلية شكل الاستنتاجات (على سبيل المثال، الآراء) التي سيقدمها مراجع *الوحدة*.

تقييم ما إذا كانت الاتصالات مع مراجع *الوحدة* تفي بأغراض مراجع المجموعة (راجع: الفقرة ٤٦(ب))

أ١٤٧. إذا حدد مراجع المجموعة أن اتصالات مراجع *الوحدة* لا تفي بأغراض مراجع المجموعة، فقد ينظر مراجع المجموعة، على سبيل المثال، فيما يلي:

- ما إذا كان يمكن الحصول على المزيد من المعلومات من مراجع *الوحدة* (على سبيل المثال، من خلال المزيد من النقاشات أو الاجتماعات)؛ أو
- ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع *الوحدة* وفقاً للفقرة ٤٧؛ أو
- ما إذا كان يلزم تنفيذ المزيد من إجراءات المراجعة وفقاً للفقرة ٤٨؛ أو
- ما إذا كانت توجد أي مخاوف بشأن كفاءة مراجع *الوحدة* أو قدراته.

فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات* (راجع: الفقرة ٤٧)

أ١٤٨. تقدم الفقرة أ٧٥ إرشادات لمراجع المجموعة بشأن تكييف طبيعة وتوقيت ومدى توجيهه لمراجعي *الوحدات* وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بناءً على حقائق وظروف مراجعة المجموعة وغيرها من الأمور (على سبيل المثال، مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة). وقد يتأثر أيضاً النظر الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٤٧(ج) بالأمور الآتية ذات الصلة بالمشاركة الدائمة لمراجع المجموعة في عمل مراجعي *الوحدات*:

- التبليغات التي ترد من مراجعي *الوحدات*، بما فيها تلك التي تتم وفقاً للفقرة ٤٥ من هذا المعيار؛
- الفحص الذي يجريه مراجع المجموعة أثناء مراجعة المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات* (على سبيل المثال، للوفاء بمتطلبات الفقرات ٣٤ و٤٢ و٤٣) أو الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة وفقاً للفقرة ٣١ من معيار المراجعة (٢٢٠).

أ١٤٩. من العوامل الأخرى التي قد تؤثر على تحديد مراجع المجموعة لما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات*، ومدى تلك الضرورة، في ظل الظروف القائمة:

- درجة مشاركة مراجع *الوحدة* في إجراءات تقييم المخاطر وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها في القوائم المالية للمجموعة؛
- الأحكام المهمة التي اتخذها مراجع *الوحدة*، والنتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها، بشأن الأمور التي تُعد ذات أهمية نسبية للقوائم المالية للمجموعة؛
- كفاءة وقدرات أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة لدى مراجع *الوحدة* المسؤولين عن فحص العمل الخاص بالأفراد الأقل خبرة؛
- ما إذا كان مراجع *الوحدة* ومراجع المجموعة يخضعان لسياسات أو إجراءات مشتركة فيما يخص فحص توثيق أعمال المراجعة.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرتين ٤٩، ٥٠)

أ١٥٠. قد يقوم مراجع المجموعة بما يلي:

- مطالبة مراجعي *الوحدات* بتنفيذ الإجراءات الخاصة بالأحداث اللاحقة لمساعدة مراجع المجموعة في التعرف على الأحداث التي تقع بين تواريخ المعلومات المالية للوحدات وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.
- تنفيذ إجراءات لتغطية الفترة بين تاريخ قيام مراجع *الوحدة* بالإبلاغ بالأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٥١)

أ١٥١. تُعد مراجعة القوائم المالية للمجموعة عملية تراكمية ومتكررة. وأثناء قيام مراجع المجموعة بتنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها، قد تدفع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مراجع المجموعة إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها إذ قد تنمو إلى علم مراجع المجموعة معلومات تختلف كثيرًا عن المعلومات التي استند إليها تقييم المخاطر. وعلى سبيل المثال:

- قد يلزم النظر في التحريفات التي تم التعرف عليها في أحد *الوحدات* بالمقارنة مع *الوحدات* الأخرى؛ أو
- قد يصبح مراجع المجموعة على دراية بقيود على الوصول إلى المعلومات أو الأفراد في أحد *الوحدات* بسبب تغيرات في البيئة (على سبيل المثال، نشوب حرب أو اندلاع اضطرابات مدنية أو تفشي أمراض).

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم مراجع المجموعة إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على تعديل النظر في المخاطر التي تم تقييمها لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات المتعلقة بها.

أ١٥٢. يساعد التقييم الذي تتطلبه الفقرة ٥١ مراجع المجموعة في تحديد ما إذا كانت الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة وخطة مراجعة المجموعة اللتان تم وضعهما للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها في القوائم المالية للمجموعة ما زالتا مناسبتين. وقد يكون المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٣٣٠)[٨٨] الذي يقضي بأن يصمم وينفذ المراجع إجراءاتٍ أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية ولكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية، بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها، مفيداً أيضاً لأغراض هذا التقييم في سياق القوائم المالية للمجموعات.

أ١٥٣. قد ينظر مراجع المجموعة في ممارسة فريق الارتباط لنزعة الشك المهني عند تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وعلى سبيل المثال، قد ينظر مراجع المجموعة فيما إذا كانت أمور كتلك الموضحة في الفقرة أ١٧ قد قادت فريق الارتباط على نحو غير ملائم إلى:

- الحصول على أدلة المراجعة التي يسهل الوصول إليها دون إيلاء الاعتبار المناسب لمدى صلتها وإمكانية الاعتماد عليها؛ أو
- الحصول على أدلة أقل إقناعاً مما يلزم في ظل الظروف القائمة؛ أو
- تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بطريقة تنحاز للحصول على الأدلة المؤيّدة أو استبعاد الأدلة المناقضة.

أ١٥٤. يتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) [٨٩] من الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد، من خلال فحصه لتوثيق أعمال المراجعة والمناقشة مع فريق الارتباط، في تاريخ تقرير المراجع أو قبله، أنه قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المراجع. وتعتمد المعلومات التي قد تكون ذات صلة بتقييم مراجع المجموعة لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من العمل الذي نفذه مراجعو *الوحدات* على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة، وقد يشمل ذلك:

- التبليغات التي ترد من مراجعي *الوحدات*، التي تتطلبها الفقرة ٤٥، بما في ذلك النتائج أو الاستنتاجات العامة لمراجعي *الوحدات* بشأن العمل المنفذ لأغراض مراجعة المجموعة؛
- التبليغات الأخرى التي ترد من مراجعي *الوحدات* طوال مراجعة المجموعة، بما فيها تلك التي تتطلبها الفقرة ٣٢؛
- التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لمراجعي *الوحدات* وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم، بما في ذلك عند الاقتضاء فحص مراجع المجموعة للمزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات* وفقاً للفقرة ٤٧.

---

[٨٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

[٨٩] معيار المراجعة (٢٢٠) ، الفقرة ١٥

أ١٥٥. في بعض الظروف، قد توفر مذكرة عامة موجزة، توضح العمل الذي تم تنفيذه ونتائجه، أساساً في حد ذاتها لمراجع المجموعة يمكّنه من استنتاج أن العمل الذي نفذه مراجع *الوحدة* وأدلة المراجعة التي حصل عليها تفي بأغراض مراجعة المجموعة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع *الوحدة* قد طُلب منه تنفذ إجراءات مراجعة إضافية خاصة حددها وأبلغه بها مراجع المجموعة.

تقييم التأثير الذي يلحق برأي مراجعة المجموعة (راجع: الفقرة ٥٢)

أ١٥٦. قد يشتمل التقييم الذي يجريه الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة على النظر فيما إذا كانت التحريفات المصححة وغير المصححة التي قام مراجعو *الوحدات* بالإبلاغ عنها تشير إلى وجود إشكالية منهجية (على سبيل المثال، بشأن معاملات تخضع لسياسات محاسبية مشتركة أو أدوات رقابة مشتركة) قد تؤثر على *الوحدات* الأخرى.

تقرير المراجع (راجع: الفقرة ٥٣)

أ١٥٧. على الرغم من أن مراجعي *الوحدات* قد ينفذون أعمالًا على المعلومات المالية للوحدات من أجل مراجعة المجموعة وبهذا يكونون مسؤولين عن النتائج أو الاستنتاجات العامة التي يتوصلون إليها، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة أو مكتب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة هو المسؤول عن رأي مراجعة المجموعة.

أ١٥٨. عند تعديل رأي مراجعة المجموعة بسبب عدم قدرة مراجع المجموعة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية لوحدة واحدة أو أكثر، يتم توضيح أسباب ذلك في قسم "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الامتناع عن إبداء الرأي" في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.[٩٠] وفي بعض الظروف، قد يكون من الضروري الإشارة إلى مراجع *الوحدة* لشرح أسباب الرأي المعدل بصورة وافية، على سبيل المثال، عندما يكون مراجع *الوحدة* غير قادر على تنفيذ أو استكمال العمل المطلوب على المعلومات المالية للوحدة بسبب ظروف خارجة عن سيطرة إدارة *الوحدة*.

الاتصال بإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال بإدارة المجموعة (راجع: الفقرات ٥٤–٥٦)

أ١٥٩. قد تكون مراجعة المجموعة معقّدة نظرًا لعدد وطبيعة المنشآت ووحدات العمل التي تتشكل منها المجموعة. وإضافة إلى ذلك، ووفقاً لما هو موضح في الفقرة أ٧، فإن مراجع المجموعة قد يحدد أنه يمكن النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة بصورة جماعية على أنها وحدة واحدة لأغراض التخطيط لمراجعة المجموعة وتنفيذها. وعليه، فقد يساعد النقاش مع إدارة المجموعة لتزويدها بنظرة عامة حول النطاق والتوقيت المخطط لهما في تنسيق العمل الذي يتم تنفيذه في *الوحدات*، بما في ذلك عند إشراك مراجعي *الوحدات*، وفي التعرف على إدارات *الوحدات* (انظر الفقرة أ٢٤).

أ١٦٠. يحتوي معيار المراجعة (٢٤٠)[٩١] على متطلبات وإرشادات بشأن الإبلاغ عن حالات الغش إلى الإدارة، أو إلى المكلفين بالحوكمة عندما تكون الإدارة متورطة في الغش.

أ١٦١. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الحفاظ على سرية معلومات معينة جوهرية وحساسة. ومن أمثلة الأمور التي قد تكون مهمة للقوائم المالية الخاصة بـ*الوحدة* والتي قد لا تكون إدارة *الوحدة* على علم بها:

- الدعاوى القضائية المحتملة.
- خطط التخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الاتفاقيات القانونية المهمة.

أ١٦٢. قد تقوم إدارة المجموعة بإحاطة مراجع المجموعة بحالات عدم التزام أو شبهة عدم التزام بالأنظمة أو اللوائح في المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. وتقدم الفقرة أ٨٧ إرشادات للشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة في هذه الظروف.

---

[٩٠] معيار المراجعة (٧٠٥)، الفقرتان ٢٠ و٢٤

[٩١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٤١-٤٣

الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة (راجع: الفقرة ٥٧)

أ١٦٣. قد تشمل الأمور التي يقوم مراجع المجموعة بإبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة الأمور التي قام مراجعو *الوحدات* بلفت انتباه مراجع المجموعة إليها، والتي يقرر مراجع المجموعة أنها ذات أهمية لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وقد يتم الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة في أوقات مختلفة أثناء مراجعة المجموعة. وعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة (٥٧أ) بعد قيام مراجع المجموعة بتحديد العمل الذي سيتم تنفيذه على المعلومات المالية للوحدات. ومن جهة أخرى، قد يتم الإبلاغ بالأمر المشار إليه في الفقرة (٥٧ب) في نهاية المراجعة، ويتم الإبلاغ بالأمور المشار إليها في الفقرة ٥٧ (ج) و(د) عند حدوثها.

أ١٦٤. يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠)[٩٢] من المراجع إعطاء المكلفين بالحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. وفيما يخص مراجعة المجموعة، يساعد هذا الاتصال المكلفين بالحوكمة في فهم تحديد مراجع المجموعة للوحدات التي ستشهد تنفيذ أعمال المراجعة، بما في ذلك ما إذا كان سيتم النظر في منشآت أو وحدات عمل معينة للمجموعة بصورة جماعية على أنها وحدة واحدة، وفهم خطة إشراك مراجعي *الوحدات*. ويساعد هذا الاتصال أيضاً في التمكين من التوصل إلى فهم متبادل وإجراء نقاش حول المجموعة وبيئتها (انظر الفقرة ٣٠) والمجالات التي قد يطلب المكلفون بالحوكمة من مراجع المجموعة تنفيذ المزيد من الإجراءات بشأنها، إن وجدت.

الإبلاغ عن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٥٨)

أ١٦٥. يتولى مراجع المجموعة مسؤولية تحديد ما إذا كان وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور التي تم التعرف عليها تشكّل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها.[٩٣] وقد يطلب مراجع المجموعة معلومات من مراجع *الوحدة* بشأن ما إذا كان القصور الذي تم التعرف عليه أو مجموعة أوجه القصور التي تم التعرف عليها في *الوحدة* تُعد قصورًا مهماً في الرقابة الداخلية.

التوثيق (راجع: الفقرة ٥٩)

أ١٦٦. تحتوي معايير المراجعة الأخرى على متطلبات توثيق خاصة تهدف إلى توضيح تطبيق معيار المراجعة (٢٣٠) في ظل الظروف الخاصة بتلك المعايير الأخرى. ويحتوي الملحق الخاص بمعيار المراجعة (٢٣٠) على قائمة بمعايير المراجعة الأخرى التي تشتمل على متطلبات وإرشادات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق.

أ١٦٧. يدعم توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة التقييم الذي يجريه مراجع المجموعة وفقاً للفقرة ٥١ بشأن ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة. انظر أيضاً الفقرة أ١٥٤.

أ١٦٨. يتألف توثيق أعمال المراجعة فيما يخص مراجعة المجموعة مما يلي:

- التوثيق الوارد في ملف مراجع المجموعة؛
- التوثيق المنفصل في الملفات الخاصة بمراجعي *الوحدات* فيما يتعلق بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة (أي توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات*).

أ١٦٩. قد يصدر مراجع المجموعة تعليمات خاصة إلى مراجعي *الوحدات* بشأن جمع التوثيق الخاص بالعمل الذي قاموا بتنفيذه لأغراض مراجعة المجموعة، والاحتفاظ به.

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد *الوحدات* (راجع: الفقرة ٥٩(ب))

أ١٧٠. قد يتم توثيق الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في تحديد *الوحدات* بعدة طرق، من بينها على سبيل المثال، توثيق ما يتعلق بالوفاء بمتطلبات الفقرات ٢٢ و٣٣ و٥٧(أ) من هذا المعيار.

---

[٩٢] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[٩٣] معيار المراجعة (٢٦٥)، الفقرة ٨

[٩٤] ملغاة

الأساس الذي استند إليه مراجع المجموعة في التحقق من كفاءات وقدرات مراجعي *الوحدات* (راجع: الفقرة ٥٩(د))

أ١٧١. يقدم معيار إدارة الجودة (١)[٩٥] إرشادات بشأن الأمور التي قد تتناولها سياسات أو إجراءات المكتب فيما يتعلق بكفاءات وقدرات أعضاء فريق الارتباط. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات توضيحات أو إرشادات بشأن كيفية توثيق التحقق من كفاءات وقدرات فريق الارتباط، بمن فيهم مراجعي *الوحدات*. وعلى سبيل المثال، قد يشتمل التأكيد الذي يتم الحصول عليه من مراجع *الوحدة* وفقاً للفقرة ٢٤ على معلومات بشأن خبرة مراجع *الوحدة* في الصناعات ذات الصلة. وقد يطلب مراجع المجموعة أيضاً الحصول على تأكيد بأن مراجع *الوحدة* لديه الوقت الكافي لتنفيذ إجراءات المراجعة المسندة إليه.

توثيق التوجيه المقدم لمراجعي *الوحدات* والإشراف عليهم وفحص عملهم (راجع: الفقرة ٥٩(و))

أ١٧٢. وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ٧٥، سيقوم مراجع المجموعة بتكييف النهج الخاص بالتوجيه والإشراف والفحص عند مراجعة المجموعة بناءً على حقائق وظروف الارتباط، وسيجمع هذا النهج بصفة عامة بين السياسات أو الإجراءات الخاصة بمكتب مراجع المجموعة إضافة إلى الاستجابات التي توضع خصيصاً لمراجعة المجموعة. وقد تقدم هذه السياسات أو الإجراءات أيضاً توضيحات أو إرشادات بشأن توثيق التوجيه المقدم من مراجع المجموعة لفريق الارتباط وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم.

أ١٧٣. يتطلب معيار المراجعة (٣٠٠)[٩٦] من المراجع وضع خطة مراجعة تشتمل على وصف لطبيعة وتوقيت ومدى ما تم التخطيط له من توجيه لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعند إشراك مراجعي *الوحدات*، فإن مدى هذا الوصف سيتباين في الغالب حسب *الوحدة*، مع إدراك أن الخطة الموضوعة لطبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجعي *الوحدات* والإشراف عليهم وفحص عملهم قد تتأثر بالأمور الموضحة في الفقرة أ ٥١.

أ١٧٤. قد يشتمل توثيق مراجع المجموعة للأعمال المتعلقة بتوجيه مراجعي *الوحدات* والإشراف عليهم وفحص عملهم، على سبيل المثال، على ما يلي:

- الاتصالات المطلوبة مع مراجعي *الوحدات*، بما في ذلك التعليمات الصادرة والتأكيدات الأخرى التي يتطلبها هذا المعيار.
- المبررات وراء اختيار الزيارات التي تمت لمواقع مراجعي *الوحدات* والحاضرين في الاجتماعات وطبيعة الأمور التي تم مناقشتها.
- الأمور التي تم مناقشتها في الاجتماعات مع مراجعي *الوحدات* أو إدارات *الوحدات*.
- مبررات تحديد مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات* الذي تم اختياره لفحصه.
- التغييرات في الطبيعة والمدى المقررين للمشاركة في عمل مراجعي *الوحدات*، وأسبابها (على سبيل المثال، تخصيص أعضاء في فريق الارتباط أكثر خبرة مما كان متوقعاً في البداية في مجالات المراجعة التي ترتفع فيها درجة التعقيد أو عدم الموضوعية).

أ١٧٥. تتطلب الفقرة ٤٧ من مراجع المجموعة تحديد ما إذا كان من الضروري فحص المزيد من توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات*، ومدى تلك الضرورة. وتقدم الفقرتان أ١٤٨ وأ١٤٩ إرشادات لمراجع المجموعة بشأن هذا التحديد.

أ١٧٦. لا يلزم عادةً نسخ توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات* في ملف المراجعة الخاصة بمراجع المجموعة. ولكن قد يقرر مراجع المجموعة تلخيص توثيق معين أعده مراجعو *الوحدات*، أو نسخه أو الاحتفاظ بنسخ منه، في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة لاستكمال وصف أمر معين ذُكر في التبليغات التي وردت من مراجع *الوحدة*، بما في ذلك الأمور التي يتطلب هذا المعيار الإبلاغ بها. وقد يكون من أمثلة هذا التوثيق الخاص بمراجعي *الوحدات*:

- قائمة أو ملخص بالأحكام المهمة التي اتخذها مراجع *الوحدة*، والاستنتاجات التي توصل إليها بشأنها، التي تُعد ذات صلة بمراجعة المجموعة؛
- الأمور التي قد يلزم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة؛
- الأمور التي قد يتم تحديد أنها من الأمور الرئيسة للمراجعة التي سيتم الإبلاغ بها في تقرير المراجع بشأن القوائم المالية للمجموعة.

[٩٥] معيار إدارة الجودة (١)، الفقرة أ٢٠

[٩٦] معيار المراجعة (٣٠٠)، الفقرة ٩

أ١٧٧. قد يلزم تضمين توثيق معين أعده مراجعو *الوحدات* في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة، عندما تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذلك، على سبيل المثال، للاستجابة لطلب السلطات التنظيمية بفحص التوثيق المتعلق بالعمل الذي نفذه مراجعو *الوحدات*.

أ١٧٨. قد تساعد السياسات أو الإجراءات التي يحددها المكتب وفقاً لنظام إدارة الجودة الخاص به، أو الموارد التي يوفرها المكتب أو الشبكة، مراجع المجموعة في توثيق توجيهه لمراجعي *الوحدات* وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام أداة مراجعة إلكترونية لتيسير الاتصالات بين مراجع المجموعة ومراجعي *الوحدات*. وقد يتم استخدام هذه الأداة أيضاً لتوثيق أعمال المراجعة، بما في ذلك لتوفير المعلومات المتعلقة بالفاحصين وتواريخ فحصهم ومداه.

اعتبارات إضافية عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو الوحدات (راجع: الفقرة ٥٩)

أ١٧٩. قد يفرض توثيق أعمال المراجعة عند مراجعة المجموعة بعض التعقيدات أو التحديات الإضافية في ظروف معينة. وقد تكون هذه هي الحال، على سبيل المثال، عندما تحظر الأنظمة أو اللوائح على مراجع *الوحدة* تقديم التوثيق خارج الدولة، أو عندما تقيد الحروب أو الاضطرابات المدنية أو حالات تفش ي الأمراض الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة الذي أعده مراجعو *الوحدات*.

أ١٨٠. قد يتمكن مراجع المجموعة من التغلب على تلك القيود، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- زيارة موقع مراجع *الوحدة*، أو الاجتماع مع مراجع *الوحدة* في موقع يختلف عن المكان الذي يتواجد فيه، لفحص توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجع *الوحدة*؛ أو
- فحص توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة عن بُعد عبر استخدام التقنية، عندما لا يكون ذلك محظورًا بموجب الأنظمة أو اللوائح؛ أو
- مطالبة مراجع *الوحدة* بإعداد وتقديم مذكرة تتناول المعلومات ذات الصلة وعقد نقاشات مع مراجع *الوحدة*، عند اللزوم، لمناقشة محتوى تلك المذكرة؛ أو
- إجراء نقاش مع مراجع *الوحدة* بشأن الإجراءات التي قام بتنفيذها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها.

ويُعد تحديد ما إذا كان واحد أو أكثر من التصرفات الموضحة أعلاه كافياً للتغلب على القيود أمرًا يخضع للحكم المهني، بناءً على الحقائق والظروف الخاصة بمراجعة المجموعة.

أ١٨١. عند تقييد الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات*، يلزم رغم ذلك أن يكون التوثيق الخاص بمراجع المجموعة مستوفياً لمتطلبات معايير المراجعة، بما فيها تلك التي تتعلق بتوثيق طبيعة وتوقيت ومدى توجيه مراجع المجموعة لمراجعي *الوحدات* وإشرافه عليهم وفحصه لعملهم. وقد تفيد الإرشادات الواردة في الفقرتين أ١٤٨ وأ١٤٩ في تحديد مدى فحص مراجع المجموعة لتوثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات* في هذه الظروف. وتقدم الفقرتان أ١٧٦ وأ١٧٧ أمثلة للظروف التي قد يتم فيها تضمين توثيق معين لأعمال المراجعة أعده مراجعو *الوحدات* في ملف المراجعة الخاص بمراجع المجموعة.

أ١٨٢. في حال عدم قدرة مراجع المجموعة على التغلب على القيود المفروضة على الوصول إلى توثيق أعمال المراجعة الذي أعده مراجعو *الوحدات*، فقد يلزم مراجع المجموعة النظر فيما إذا كان هناك قيد على النطاق قد يتطلب تعديلًا في الرأي المتعلق بالقوائم المالية للمجموعة. انظر الفقرة أ٤٥

الملحق الأول

(راجع: الفقرة أ٤٥)

مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات عندما يكون مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس للرأي الخاص بمراجعة المجموعة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- **هذه مراجعة لمجموعة كاملة من القوائم المالية المجمعة لمنشأة غير مدرجة باستخدام إطار عرض عادل. والمراجعة هي مراجعة مجموعة لمنشأة لها منشآت تابعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) مطبق).**
- **تم إعداد القوائم المالية المجمعة من قبل إدارة المنشأة، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.**
- **تعكس شروط ارتباط المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المجمعة المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).**
- **مراجع المجموعة غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوحدة تمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية (مثبت بمبلغ ١٥ مليون جنيه في قائمة المركز المالي، التي تتضمن أصولًا يبلغ مجموعها ٦٠ مليون جنيه) لأن مراجع المجموعة لم تتوفر له إمكانية الوصول إلى السجلات المحاسبية الخاصة بالوحدة أو إدارة الوحدة أو مراجع الوحدة.**
- **لقد قرأ مراجع المجموعة القوائم المالية المُراجعة للوحدة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، بما في ذلك تقرير المراجع عليها، ونظر في المعلومات المالية ذات الصلة التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالوحدة.**
- **بحسب حكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن التأثير الو اقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو تأثيرٌ جوهري، ولكنه غير منتشر.[1]**
- **يشتمل الميثاق المصري لسلوك وآداب المهنة على جميع المتطلبات السلوكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة.**
- **استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).**
- **المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.[2]**
- **حصل المراجع على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، والرأي المتحفظ في القوائم المالية المجمعة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية المجمعة عن المسؤولين عن إعداد تلك القوائم.**
- **بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية المجمعة ، يتحمل المراجع مسؤوليات تقارير أخرى تتطلبها الأنظمة المحلية.**

[1] إذا كان التأثير الواقع على القوائم المالية للمجموعة بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة تأثيرًا جوهرياً ومنتشرًا، بحسب حكم الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، فإن الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة يمتنع عن إبداء الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

[2] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسة في تقرير مراقب الحسابات"

تقرير مراقب الحسابات

إلى مساهمي الشركة (س) [أو أي مُخاطَب آخر مناسب]

التقرير عن مراجعة القوائم المالية المجمعة [٣]

الرأي المتحفظ

لقد راجعنا القوائم المالية المجمعة للشركة (س) والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تشمل قائمة المركز المالي المجمعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وقائمة الدخل الشامل المجمعة، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية المجمعة، وقائمة التدفقات النقدية المجمعة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية المجمعة، بما في ذلك المعلومات ذات الأهمية النسبية عن السياسات المحاسبية.

وفي رأينا، وباستثناء التأثيرات المحتملة للأمر الموضح في قسم "أساس الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا، فإن القوائم المالية المجمعة المرفقة تعرض بشكل عادل، في جميع جوانبها الهامة (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة لـ) المركز المالي المجمع للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وأدائها المالي المجمع وتدفقاتها النقدية المجمعة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار الشركة (س) في الشركة (ص)، وهي منشأة أجنبية شقيقة تم الاستحواذ عليها خلال العام، وتمت المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ١٥ مليون جنيه في قائمة المركز المالي المجمعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وتم تضمين نصيب الشركة (س) في صافي ربح الشركة (ص) والبالغ قيمته ١ مليون جنيه في قائمة الدخل الشامل المجمعة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن المبلغ الدفتري لاستثمار الشركة (س) في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، ونصيب الشركة (س) في صافي ربح الشركة (ص) لنفس العام لأننا مُنعنا من الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة والمراجعين في الشركة (ص). وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أي تعديلات على هذه المبالغ.

ولقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة. ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير موضحة بمزيد من التفصيل في قسم "مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المجمعة" الوارد في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للميثاق المصري لسلوك وآداب المهنة (بما في ذلك معايير الاستقلالية)، وقد وفينا بمسؤولياتنا السلوكية الأخرى وفقاً لذلك الميثاق. وفي اعتقادنا، فإن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافيةٌ ومناسبةٌ لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إذا كان ذلك مناسباً مثل "معلومات أخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات بشأنها"]

[يتم التقرير وفقًا لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠)[٤] - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة في قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضًا على المعلومات الأخرى.]

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية المجمعة[٥]

[يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠)[٦] – انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠).]

---

[٣] العنوان الفرعي "التقرير عن مراجعة القوائم المالية المجمعة" غير ضروري في الظروف التي لا يكون فيها العنوان الفرعي الثاني "التقرير عن المتطلبات الرقابية والتنظيمية الأخرى" مطبقاً.

[٤] معيار المراجعة (٧٢٠) "المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تم مراجعتها"

[٥] في جميع هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولون عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في مصر.

[٦] معيار المراجعة ٧٠٠ "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية للأغراض العامة"

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية المجمعة

[يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠). ولا يتم إدراج الفقرتين الأخيرتين اللتين تنطبقان على عمليات مراجعة المنشآت المدرجة فقط] .

التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي (٢) الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠).]

[التوقيع باسم مكتب المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو بكليهما، حسب الاقتضاء] (*)

[عنوان المراجع]

[التاريخ]

* ينبغي الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة لذلك بمصر.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة أ٨٨)

فهم نظام الرقابة الداخلية للمجموعة

١. يقدم هذا الملحق أمثلة لأمور تتعلق بالرقابة الداخلية قد تفيد في التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية في سياق بيئة المجموعة، ويستفيض الملحق في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥)[١] فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية للمجموعة. وهذه الأمثلة قد لا تكون ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعة وهذه القائمة ليس بالضرورة أن تكون قائمة كاملة بالأمثلة.

بيئة الرقابة

٢. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لبيئة الرقابة أمورًا مثل ما يلي:

- هيكل الحوكمة ومهام الإدارات عبر المجموعة، ومسؤوليات الإشراف التي تتولاها إدارة المجموعة، بما في ذلك ترتيبات إسناد الصلاحيات والمسؤوليات إلى إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.
- طريقة هيكلة وتنظيم إشراف المسئولين عن الحوكمة على نظام الرقابة الداخلية للمجموعة.
- طريقة الإبلاغ بالمعايير السلوكية، وتعزيزها، في الممارسة العملية عبر المجموعة (على سبيل المثال، عن طريق برامج على مستوى المجموعة، مثل مدونات قواعد السلوك وبرامج منع الغش).
- اتساق وثبات السياسات والإجراءات عبر المجموعة، بما في ذلك الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي في المجموعة.

آلية المجموعة لتقييم المخاطر

٣. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لتقييم المخاطر أمورًا مثل آلية إدارة المجموعة لتقييم المخاطر، وبعبارة أخرى، آلية التعرف على مخاطر الأعمال وتحليلها وإدارتها، بما فيها خطر الغش، التي قد تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية للمجموعة. وقد يتناول أيضاً هذا الفهم مدى تطور آلية المجموعة لتقييم المخاطر ومدى مشاركة المنشآت ووحدات العمل في هذه الآلية.

آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٤. قد يتناول فهم مراجع المجموعة للآلية التي تتبعها المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها أمورًا مثل متابعة أدوات الرقابة، بما في ذلك كيفية متابعة أدوات الرقابة عبر المجموعة، وعند الاقتضاء، أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عبر المجموعة، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها فيما يتعلق بمتابعة أدوات الرقابة في المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة. ويتطلب معيار المراجعة (٦١٠)[٢] من المراجع تقييم مدى الدعم الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة.

نظام المعلومات والاتصالات

٥. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لنظام المعلومات والاتصالات داخل المجموعة أموراً مثل ما يلي:

- مدى المركزية في بيئة تقنية المعلومات داخل المجموعة ومدى التشارك في تطبيقات تقنية المعلومات وآليات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات.
- متابعة إدارة المجموعة للعمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، بما في ذلك الإجراءات الروتينية المعتادة لإعداد التقارير، التي تمكن إدارة المجموعة من متابعة الأداء مقارنة بالميزانيات واتخاذ التصرفات المناسبة.

---

[١] معيار المراجعة (٣١٥) ، الملحق الثالث

[٢] معيار المراجعة (٦١٠) "دراسة عمل المراجعة الداخلية"، الفقرة ١٥

- المتابعة والرقابة والمطابقة والإزالة للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة على مستوى المجموعة.
- آلية متابعة حسن توقيت المعلومات المالية التي يتم استلامها من المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وتقييم مدى دقة تلك المعلومات واكتمالها.

آلية *التجميع*

٦. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لآلية التجميع أمورا مثل ما يلي:

أمور تتعلق بإطار التقرير المالي المطبق:

- مدى فهم إدارات المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لإطار التقرير المالي المطبق.
- آلية تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، والمحاسبة عنها، وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.
- آلية تحديد القطاعات التي يتم التقرير عنها، لأجل التقرير عن القطاعات وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.
- آلية تحديد العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتقرير عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.
- السياسات المحاسبية المطبقة على القوائم المالية للمجموعة، والتغييرات فيها عن مثيلاتها الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغييرات الناتجة عن إصدار معايير جديدة أو محدثة بموجب إطار التقرير المالي المطبق.
- إجراءات التعامل مع المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي تختلف نهايات السنة المالية لها عن نهاية السنة المالية للمجموعة.

أمور تتعلق بآلية التجميع:

- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتوصل إلى فهم للسياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وعند الاقتضاء، التأكد من استخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة لأجل إعداد القوائم المالية للمجموعة، والتأكد من أن الاختلافات في السياسات المحاسبية قد تم تحديدها، وتم تعديلها عند الحاجة وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق. والسياسات المحاسبية الموحدة هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات الخاصة التي تتبناها المجموعة، بناءً على إطار التقرير المالي المطبق، والتي تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة للتقرير عن المعاملات المتشابهة بشكل متسق وثابت. وعادةً ما تكون هذه السياسات موضحة في الأدلة الإرشادية لإجراءات إعداد التقرير المالي وحزمة التقارير التي تصدرها إدارة المجموعة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للتأكد من اكتمال ودقة التقارير المالية وصدورها في الوقت المناسب من قبل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة من أجل توحيدها.
- آلية ترجمة المعلومات المالية للمنشآت أو وحدات العمل الأجنبية داخل المجموعة إلى العملة الخاصة بالقوائم المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمجموعة لتناسب التجميع، والسياسات التي تحدد مسارات تدفق المعلومات خلال آلية التجميع، بما في ذلك تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة.
- الآلية التي تتبعها إدارة المجموعة للحصول على المعلومات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أمور تتعلق بالتعديلات وعمليات إعادة التصنيف الخاصة بـالتجميع:

- آلية تسجيل تعديلات التجميع، بما في ذلك إعداد قيود اليومية ذات العلاقة والتصريح بها ومعالجتها، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التجميع.
- تعديلات التجميع التي يتطلبها إطار التقرير المالي المطبق.

- المبرر التجاري للأحداث والمعاملات التي نشأت عنها تعديلات التجميع.
- معدل المعاملات بين المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وطبيعتها وحجمها.
- إجراءات المتابعة والرقابة والمطابقة والاستبعاد للمعاملات والأرباح غير المحققة داخل المجموعة، وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستحوذ عليها، وإجراءات استبعاد الشهرة (عند الاقتضاء)، واختبار الاضمحلال في قيمة الشهرة، وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.
- الترتيبات مع مالك الأغلبية أو مع أصحاب حقوق الأقلية فيما يتعلق بالخسائر التي تكبدتها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة (على سبيل المثال، الواجب على صاحب حق الأقلية بالتعويض عن تلك الخسائر).

أنشطة الرقابة

٧. قد يتناول فهم مراجع المجموعة لوحدة أنشطة الرقابة أموراً مثل ما يلي:

- مدى التشارك في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
- مدى التشارك في تصميم أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.
- مدى التطبيق المتسق والثابت لأدوات الرقابة المصممة بشكل مشترك، فيما يخص المجموعة بكاملها أو جزء منها.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة أ١١٢)

أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد تنشأ عنها مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة

فيما يلي أمثلة للأحداث (بما فيها المعاملات) والظروف التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، بما في ذلك الأمور التي تتعلق بآلية التجميع. ورغم أن هذه الأمثلة المذكورة حسب عوامل الخطر الملازم تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والظروف؛ فإن هذه الأحداث والظروف ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط لمراجعة المجموعة، وقائمة الأمثلة ليست أيضاً قائمة شاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والظروف حسب عامل الخطر الملازم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم، فإن أمثلة الأحداث والظروف من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملازم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متفاوتة. انظر أيضاً الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٣١٥).

عامل الخطر الملازم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات:
التعقيد	• وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في أكثر من منشأة أو وحدة عمل واحدة داخل المجموعة. • قيام المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة بتطبيق سياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة على القوائم المالية للمجموعة. • القياسات أو الإفصاحات المحاسبية التي تشتمل على آليات معقدة تستخدمها المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، مثل المحاسبة عن الأدوات المالية المعقدة. • العمليات التشغيلية التي تخضع للوائح على درجة عالية من التعقيد في دول متعددة، أو المنشآت أو حدات العمل داخل المجموعة التي تعمل في صناعات متعددة تخضع لأنواع مختلفة من اللوائح.
عدم الموضوعية	• الاجتهادات بشأن تحديد المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة التي يتعين إدراج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق، على سبيل المثال ما إذا كانت توجد أية منشآت ذات غرض خاص أو منشآت غير تجارية يتعين إدراجها. • الاجتهادات بشأن التطبيق الصحيح لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق من قبل المنشآت أو وحدات العمل في المجموعة.
التغيير	• عمليات الاستحواذ أو الاستبعاد أو إعادة التنظيم المتكررة.
عدم التأكد	• عمل المنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة في دول أجنبية مما قد يعرضها لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المتوقع في مجالات مثل السياسة التجارية والمالية والقيود على حركات العملة وتوزيعات الأرباح، فضلًا عن التقلبات في أسعار الصرف.
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم	• العلاقات والمعاملات غير المعتادة مع الأطراف ذات العلاقة. • اختلاف نهايات السنة المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة، وإمكانية استغلال ذلك للتلاعب في توقيت المعاملات. • وجود سوابق لتعديلات غير مصرح بها أو غير مكتملة عند التجميع. • التخطيط الضريبي العدواني داخل المجموعة، أو كبر حجم المعاملات النقدية مع المنشآت لتحقيق مزايا ضريبية.

عامل الخطر الملازم	أمثلة للأحداث أو الظروف التي قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية للمجموعة على مستوى الإقرارات الضريبية:
	• وجود سوابق لعدم توازن أرصدة الحسابات داخل المجموعة أو عدم تطابقها عند التجميع. • التحويلات النقدية الكبيرة أو غير المعتادة داخل المجموعة، ولاسيّما إلى المنشآت أو وحدات العمل التي تم إنشاؤها حديثاً والتي تعمل في مواقع ذات مخاطر غش مهمة أو شديدة.

من المؤشرات الدالة على أن بيئة الرقابة أو آلية المجموعة لتقييم المخاطر أو آلية المجموعة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها غير مناسبة لظروف المجموعة، بالنظر إلى طبيعة المجموعة ومدى تعقيدها، ولا توفر أساساً مناسباً للوحدات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمجموعة:

- ضعف هياكل حوكمة الشركات، بما في ذلك عدم الشفافية في آليات اتخاذ القرار.
- عدم وجود أدوات رقابة على آلية إعداد التقرير المالي للمجموعة، أو عدم فاعلية تلك الأدوات، بما في ذلك عدم كفاية المعلومات المتوفرة لدى إدارة المجموعة بشأن متابعة العمليات التشغيلية والنتائج المالية للمنشآت أو وحدات العمل داخل المجموعة.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٦١٠) إصدار ٢٠٢٥

استخدام عمل المراجعين الداخليين

المعيار المصري للمراجعة رقم (٦١٠) إصدار ٢٠٢٥

استخدام عمل المراجعين الداخليين

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٥
العلاقة بين معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٦١٠)	٦-١٠
مسؤولية مراقب الحسابات عن المراجعة	١١
تاريخ السريان	١٢
الأهداف	١٣
التعريفات	١٤
المتطلبات	
تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه	١٥-٢٠
استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية	٢١-٢٥
تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها	٢٦-٣٢
الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	٣٣-٣٥
التوثيق	٣٦-٣٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف وظيفة المراجعة الداخلية	أ/١- أ/٤
تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه	أ/٥- أ/٢٣
استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية	أ/٢٤- أ/٣٠
تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها	أ/٣١- أ/٣٩
الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	أ/٤٠- أ/٤١

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٦١٠) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات عند استخدام عمل المراجعين الداخليين. ويتضمن ذلك:

(أ) استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على أدلة المراجعة. و

(ب) والاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص مراقب الحسابات.

٢- لا ينطبق هذا المعيار إذا لم توجد في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة "أ/٢")

٣- إذا كانت في المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق باستخدام عمل تلك الوظيفة لا تنطبق إذا:

(أ) كانت مسؤوليات وأنشطة الوظيفة غير ذات صلة بالمراجعة؛ أو

(ب) كان مراقب الحسابات لا يتوقع استخدام عمل الوظيفة في الحصول على أدلة المراجعة، وذلك استناداً إلى فهم مراقب الحسابات المبدئي للوظيفة الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات المنفذة بموجب معيار المراجعة (٣١٥).

ولا يتطلب أيٌ مما هو وارد في هذا المعيار من مراقب الحسابات استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل مراقب الحسابات أو تقليل مداها؛ بل يُترك ذلك لقرار مراقب الحسابات عند وضعه للاستراتيجية العامة للمراجعة.

٤- علاوة على ذلك، لا تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط مراقب الحسابات للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

٥- بموجب االقوانين أو اللوائح، قد يكون مراقب الحسابات ممنوعاً من، أو مقيداً بدرجة ما عند استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. ولا يلغي هذا المعيار االقوانين أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية [١]وبناءً عليه، فإن مثل هذا الحظر أو هذه القيود، لن تمنع مراقب الحسابات من الالتزام بهذا المعيار (راجع: الفقرة "أ/٣١").

العلاقة بين معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٦١٠)

٦- تُنشئ العديد من المنشآت وظائف للمراجعة الداخلية كجزء من هياكل الرقابة الداخلية والحوكمة فيها. وتختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها وموقعها التنظيمي، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومساءلتها، اختلافاً كبيراً ويعتمد ذلك على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال.

٧- يتناول معيار المراجعة (٣١٥) كيف أن المعرفة والخبرة بوظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تفيد في فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. كما يشرح معيار المراجعة (٣١٥) [٢] كيف أن الاتصال الفعّال بين المراجعين الداخليين والخارجيين يوفر أيضاً بيئة يمكن لمراقب الحسابات من خلالها الإلمام بالأمور المهمة التي قد تؤثر على عمله.

٨- بناءً على ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكل كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً

[١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "أ/٥٧"

[٢] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الملحق الرابع

ومنضبطاً، قد يستطيع مراقب الحسابات أيضاً استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بطريقة بناءة ومتكاملة. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات عندما يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية الذي تم التوصل إليه نتيجة للإجراءات التي تم تنفيذها بموجب معيار المراجعة (٣١٥)، استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية كجزء من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها [٣] ويعدِّل استخدام ذلك العمل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل مراقب الحسابات أو يقلل من مداها.

٩- بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات مراقب الحسابات إذا أخذ في الحسبان الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف وفحص مراقب الحسابات.

١٠- قد يوجد في المنشأة أفراد ينفذون إجراءات مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية. ومع ذلك، فما لم تُنفَّذ هذه الإجراءات من خلال وظيفة تتمتع بالموضوعية والكفاءة وتطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة، فإن تلك الإجراءات سيتم اعتبارها أدوات رقابة داخلية، وسيكون الحصول على أدلة بشأن مدى فاعلية تلك الأدوات جزءاً من استجابات مراقب الحسابات للمخاطر المقيَّمة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

مسؤولية مراقب الحسابات عن المراجعة

١١- يتحمل مراقب الحسابات وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يبديه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدامه لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في المهمة. وعلى الرغم من أن وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين قد ينفذون إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها مراقب الحسابات، فإن أياً منهم ليس مستقلاً عن المنشأة حسبما هو مطلوب من مراقب الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠) [٤] وبناءً عليه، فإن هذا المعيار يحدد الشروط التي تعُد ضرورية لتمكين مراقب الحسابات من استخدام عمل المراجعين الداخليين. كما إنه يحدد جهد العمل اللازم للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة على أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو المراجعين الداخليين، الذين يقدمون المساعدة المباشرة، يكفي لأغراض المراجعة. وتهدف المتطلبات إلى توفير إطار لأحكام مراقب الحسابات فيما يتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين، لمنع الاستخدام المفرط أو غير المبرر لذلك العمل.

تاريخ السريان

١٢- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية عن الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

١٣- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، ويتوقع مراقب الحسابات استخدام عمل هذه الوظيفة لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل مراقب الحسابات أو تقليل مداها أو يتوقع الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإن أهداف مراقب الحسابات تتمثل فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية أو طلب المساعدة المباشرة من المراجعين الداخليين، وإذا كان ذلك ممكناً، ففي أي المجالات وإلى أي مدى؛ وبعد القيام بذلك التحديد:

(ب) تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعُد كافياً لأغراض المراجعة، في حالة استخدام ذلك العمل؛

(ج) توجيه المراجعين الداخليين والإشراف عليهم وفحص أعمالهم بشكل مناسب، في حالة الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة.

---

[٣] أنظر الفقرات "١٥" – "٢٥"

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٤"

التعريفات

١٤- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **وظيفة المراجعة الداخلية:** وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقييم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية (راجع: الفقرات "أ/١" – "أ/٤").

(ب) **المساعدة المباشرة:** الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص مراقب الحسابات.

المتطلبات

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

صتقييم وظيفة المراجعة الداخلية

١٥- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، وذلك عن طريق تقييم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين؛ (راجع: الفقرات "أ/٥" – "أ/٩")

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛ (راجع: الفقرات "أ/٥" – "أ/٩")

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة (راجع: الفقرتين "أ/١٠"،"أ/١١").

١٦- لا يجوز لمراقب الحسابات استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إذا حدد أن:

(أ) الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة لا تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛ أو

(ب) الوظيفة تفتقر إلى الكفاءة الكافية؛ أو

(ج) الوظيفة لا تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة (راجع: الفقرات "أ/١٢" – "أ/١٤").

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

١٧- كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية ومدى هذا الاستخدام، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان طبيعة ونطاق العمل الذي نفَّذته أو الذي من المقرر أن تنفذه وظيفة المراجعة الداخلية، ومدى صلته بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها مراقب الحسابات (راجع: الفقرات "أ/١٥" – "أ/١٧").

١٨- يجب على مراقب الحسابات اتخاذ جميع الأحكام المهمة أثناء مهمة المراجعة، ولمنع الاستخدام غير المبرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، يجب عليه أن يخطط لتقليل استخدامه لعمل الوظيفة وزيادة تنفيذه للأعمال بشكل مباشر: (راجع: الفقرات "أ/١٥" – "أ/١٧").

(أ) كلما زادت الأحكام المتخذة في:

(١) تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

(٢) تقييم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛ (راجع: الفقرتين "أ/١٨"، "أ/١٩")

(ب) كلما ارتفع الخطر المقيَّم للتحريف الهام والمؤثر على مستوى الإقرارات، مع إعطاء اهتمام خاص للمخاطر التي تم تحديد أنها مهمة؛ (راجع: الفقرات "أ/٢٠" – "أ/٢٢").

(ج) كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية.

١٩- يجب على مراقب الحسابات أيضاً أن يقُيم ما إذا كان استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية إلى المدى المخطط له ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك مراقب الحسابات بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن مراقب الحسابات هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه. (راجع: الفقرات "أ/١٥" – "أ/٢٢").

٢٠- يجب على مراقب الحسابات، عند قيامه بإعطاء المسئولين عن الحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠) [٥] أن يبلغ عن الطريقة التي يخطط أن يستخدم بها عمل وظيفة المراجعة الداخلية. (راجع: الفقرة "أ/٢٣").

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٢١- في حالة تخطيط مراقب الحسابات لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يناقش مع المراجع الداخلي هذا الاستخدام كأساس لتنسيق أنشطة كل منهما (راجع: الفقرات "أ/٢٤" – "أ/٢٦").

٢٢- يجب على مراقب الحسابات أن يقرأ تقارير وظيفة المراجعة الداخلية عن عملها الذي يخطط مراقب الحسابات لاستخدامه، للتوصل إلى فهم لطبيعة ومدى إجراءات المراجعة التي نفذتها الوظيفة وما يتعلق بها من نتائج.

٢٣- يجب على مراقب الحسابات تنفيذ ما يكفي من إجراءات المراجعة على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل، الذي يعتزم مراقب الحسابات استخدامه، وذلك لتحديد مدى كفاية هذا العمل لأغراض المراجعة، بما في ذلك تقييم ما يلي:

(أ) ما إذا كان عمل الوظيفة قد تم التخطيط له وتنفيذه والإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل سليم؛

(ب) ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين الوظيفة من استخلاص استنتاجات معقولة؛

(ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تعُد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت التقارير التي تعُدها الوظيفة متسقة مع نتائج العمل المنفذ (راجع: الفقرات "أ/٢٧"–"أ/٣٠").

٢٤- يجب أن تكون إجراءات المراجعة التي يضعها مراقب الحسابات مستجيبة في طبيعتها ومداها لتقييم ما يلي:

(أ) مقدار الأحكام المتخذة؛

(ب) خطر التحريف الهام والمؤثر المقيَّم؛

(ج) مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(د) مستوى كفاءة الوظيفة؛[٦] (راجع: الفقرات "أ/٢٧"- "أ/٢٩")

ويجب أن تتضمن إعادة تنفيذ بعض الأعمال (راجع: الفقرة "أ/٣٠").

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٥"

[٦] انظر الفقرة "١٥"

٢٥- يجب على مراقب الحسابات أيضاً أن يقيم ما إذا كانت استنتاجاته بشأن وظيفة المراجعة الداخلية في الفقرة "١٥" من هذا المعيار وتحديده لطبيعة ومدى استخدام عمل الوظيفة لأغراض المراجعة في الفقرتين "١٨" و"١٩" من هذا المعيار لا تزال مناسبة.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة

٢٦- قد تحظر القوانين أو اللوائح على مراقب الحسابات الحصول على مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وفي هذه الحالة، لا تنطبق الفقرات "٢٧"-"٣٥" والفقرة "٣٧" (راجع: الفقرة "أ/٣١").

٢٧- إذا كانت القوانين واللوائح لا تحظر الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، وكان مراقب الحسابات يخطط للاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة أثناء المراجعة، فيجب عليه تقييم مدى وجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. ويجب أن يتضمن تقييم مراقب الحسابات لوجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، الاستفسار من المراجعين الداخليين عن المصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم (راجع: الفقرات "أ/٣٢"–"أ/٣٤").

٢٨- لا يجوز للمراجع الخارجي الاستعانة بمراجع داخلي لتقديم المساعدة المباشرة في الحالتين التاليتين:

(أ) في حالة وجود تهديدات مهمة تمس موضوعية المراجع الداخلي؛ أو

(ب) في حالة افتقار المراجع الداخلي للكفاءة الكافية لأداء العمل المقترح (راجع: الفقرات "أ/٣٢"–"أ/٣٤").

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة

٢٩- عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده إلى المراجعين الداخليين، وطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والفحص المناسبين في ظل الظروف القائمة، يجب أن يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان:

(أ) مقدار الأحكام المتخذة في:

١. تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة؛

٢. تقييم أدلة المراجعة التي تم جمعها؛

(ب) خطر التحريف الهام والمؤثر المقيَّم؛

(ج) تقييم مراقب الحسابات لوجود تهديدات تمس الموضوعية وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة (راجع: الفقرات "أ/٣٥"–"أ/٣٩").

٣٠- لا يجوز لمراقب الحسابات الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتنفيذ الإجراءات التي:

(أ) تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة؛ (راجع: الفقرة "أ/١٩")

(ب) تتعلق بمخاطر تحريف هام ومؤثر جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقييم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود؛ (راجع: الفقرة "أ/٣٨").

(ج) تتعلق بعمل شارك فيه المراجعون الداخليون، وتم بالفعل التقرير عنه أو سيتم التقرير عنه للإدارة أو المسئولين عن الحوكمة من خلال وظيفة المراجعة الداخلية؛ أو

(د) تتعلق بالقرارات التي يتخذها مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية واستخدام عملها أو فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة. (راجع: الفقرات "أ/٣٥"–"أ/٣٩")

٣١- بعد تقييمه بالشكل المناسب لما إذا كان من الممكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في المراجعة، ومدى هذه الاستعانة في حالة إمكانيتها، يجب على مراقب الحسابات، عند قيامه بإعطاء المسئولين عن الحوكمة نظرة عامة عن النطاق والتوقيت المخططين للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠) [٧] الإبلاغ عن طبيعة ومدى الاستعانة المقررة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، من أجل التوصل إلى فهم مشترك بأن تلك الاستعانة لا تعُد مفرطة في ظل ظروف المهمة (راجع: الفقرة "أ/٣٩").

٣٢- يجب على مراقب الحسابات أن يقيم ما إذا كانت الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة إلى المدى المخطط له، إلى جانب الاستخدام المخطط له لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، ما زال يؤدي، في المجمل، إلى إشراك مراقب الحسابات بشكلٍ كافٍ في المراجعة، نظراً لأن مراقب الحسابات هو المسؤول الوحيد عن رأي المراجعة الذي سيتم إبداؤه.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

٣٣- قبل الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة، يجب على مراقب الحسابات:

(أ) الحصول على موافقة مكتوبة من أحد ممثلي المنشأة المفوضين بأن المراجعين الداخليين سيسُمح لهم باتباع تعليمات مراقب الحسابات، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي ينفذه المراجع الداخلي بالنيابة عن مراقب الحسابات؛

(ب) الحصول على موافقة مكتوبة من المراجعين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية الأمور الخاصة التي يوعز بها مراقب الحسابات، وأنهم سيخطرون مراقب الحسابات بأي تهديد لموضوعيتهم.

٣٤- يجب على مراقب الحسابات توجيه العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون في المهمة، والإشراف عليه وفحصه وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) وعند القيام بذلك:

(أ) يجب أن تكون أنشطة التوجيه والإشراف والفحص مراعية في طبيعتها وتوقيتها ومداها لحقيقة أن المراجعين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة، ويجب أن تكون مستجيبة لنتيجة تقييم العوامل الواردة في الفقرة "٢٩" من هذا المعيار؛

(ب) يجب أن تتضمن إجراءات الفحص تحقق مراقب الحسابات من أدلة المراجعة ذات الصلة ببعض الأعمال التي نفذها المراجعون الداخليون.

ويجب أن يكون توجيه وإشراف وفحص مراقب الحسابات للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون كافياً لاطمئنان مراقب الحسابات إلى أن المراجعين الداخليين قد حصلوا على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم الاستنتاجات المستندة إلى ذلك العمل (راجع: الفقرتين "أ/٤٠"، "أ/٤١").

٣٥- يجب على مراقب الحسابات، عند توجيه وفحص العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون والإشراف عليه، أن يظل منتبهاً للمؤشرات الدالة على أن تقييمات مراقب الحسابات الواردة في الفقرة "٢٧" لم تعد مناسبة.

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٥"

التوثيق

٣٦- في حالة استخدام مراقب الحسابات لعمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه أن يضُمّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقييماً لما يلي:

١- ما إذا كان الموقع التنظيمي للوظيفة والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين؛

٢- مستوى كفاءة الوظيفة؛

٣- ما إذا كانت الوظيفة تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة؛

(ب) طبيعة ومدى العمل المستخدم والأساس الذي يستند إليه ذلك القرار؛

(ج) إجراءات المراجعة التي نفذها مراقب الحسابات لتقييم مدى كفاية العمل المستخدم.

٣٧- في حالة استعانة مراقب الحسابات بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة خلال المراجعة، فيجب عليه أن يضُمّن في توثيقه لأعمال المراجعة:

(أ) تقييم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجعين الداخليين وأهمية هذه التهديدات، ومستوى كفاءة المراجعين الداخليين الذين تمت الاستعانة بهم لتقديم المساعدة المباشرة؛

(ب) أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون؛

(ج) أسماء الذين قاموا بفحص العمل المنفذ وتاريخ ومدى ذلك الفحص وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠)؛

(د) الموافقات المكتوبة التي تم الحصول عليها من ممثل المنشأة المفوض والمراجعين الداخليين بموجب الفقرة "٣٣" من هذا المعيار.

(هـ) أوراق العمل التي أعدها المراجعون الداخليون الذين قدموا المساعدة المباشرة في مهام المراجعة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين "٢"، "١٤(أ)")

أ/١ تتضمن أهداف ونطاق وظائف المراجعة الداخلية عادةً أنشطة تأكيدية واستشارية تهدف إلى تقييم وتحسين فاعلية آليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة، ومثال ذلك ما يلي:

الأنشطة المتعلقة بالحوكمة

- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتقييم آلية الحوكمة من حيث تحقيقها للأهداف المتعلقة بالأخلاق والقيم، وإدارة الأداء والمساءلة، وإبلاغ المعنيين داخل المنشأة بالمعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة، ومدى فاعلية الاتصالات بين المسئولين عن الحوكمة ومراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين والإدارة.

الأنشطة المتعلقة بإدارة المخاطر

- قد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية المنشأة عن طريق تحديد وتقييم حالات التعرض المهمة للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية (بما في ذلك مدى فاعلية آلية التقرير المالي).
- قد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية إجراءات لمساعدة المنشأة في اكتشاف الغش.

الأنشطة المتعلقة بالرقابة الداخلية

- تقييم الرقابة الداخلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بمسؤولية محددة لفحص أدوات الرقابة وتقييم عملها والتوصية بالتحسينات عليها. وفي سبيل القيام بذلك، توفر وظيفة المراجعة الداخلية تأكيداً بشأن الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بتخطيط وتنفيذ اختبارات أو إجراءات أخرى لتوفير تأكيد للإدارة والمسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بتصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وفاعليتها التشغيلية، بما في ذلك أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.
- التحقق من المعلومات المالية والتشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص الوسائل المستخدمة في التعرف على المعلومات المالية والتشغيلية وتحديدها وقياسها وتصنيفها والتقرير عنها، وبإجراء استقصاءات محددة عن بنود بعينها، بما في ذلك إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
- فحص الأنشطة التشغيلية. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص جدوى الأنشطة التشغيلية وكفاءتها وفاعليتها، بما في ذلك الأنشطة غير المالية للمنشأة.
- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح. قد يتم تكليف وظيفة المراجعة الداخلية بفحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى، وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

أ/٢ قد يتم القيام بأنشطة مماثلة لتلك التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية عن طريق وظائف لها أسماء أخرى داخل المنشأة. ويمكن أيضاً إسناد بعض أو جميع أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية إلى مقدم خدمات خارجي. ولا يعُد اسم الوظيفة، ولا ما إذا كان يتم تنفيذها من قبل المنشأة أو من قبل طرف خارجي، المحددين الوحيدين فيما إذا كان يمكن لمراقب الحسابات استخدام عمل الوظيفة أم لا. وإنما المحددات ذات الصلة هي طبيعة الأنشطة؛ ومدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛ والكفاءة؛ ووجود منهج منتظم ومنضبط للوظيفة. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الأنشطة ذات الصلة للوظائف الأخرى أو الأطراف الخارجية الأخرى التي لها هذه الخصائص.

أ/٣ إضافة إلى ذلك، فإن الأشخاص الموجودين في المنشأة والذين يضطلعون بواجبات ومسؤوليات تشغيلية وإدارية خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية سيواجهون عادةً تهديدات تمس موضوعتيهم، مما من شأنه أن يمنع التعامل معهم كجزء من وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض هذا المعيار، على الرغم من أنهم قد ينفذون أنشطة الرقابة التي يمكن اختبارها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) [٨] ولهذا السبب، فإن متابعة المدير المالك لأدوات الرقابة لن يتم اعتبارها مكافئة لوظيفة المراجعة الداخلية.

أ/٤ بالرغم من اختلاف الأهداف بين وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة ومراقب الحسابات، فإن الوظيفة قد تنفذ إجراءات مراجعة مماثلة لتلك التي ينفذها مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يمكن لمراقب الحسابات الاستفادة من الوظيفة لأغراض المراجعة بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

- الحصول على المعلومات ذات الصلة بتقييمات مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر بسبب خطأ أو غش. وفي هذا الصدد، يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) [٩] من مراقب الحسابات التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية، وموقعها داخل الهيكل التنظيمي، والأنشطة التي نفذتها، أو التي ستنفذها، وتوجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (إذا كان في المنشأة وظيفة من ذلك القبيل)؛ أو
- ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب االقوانين أو اللوائح، قد يقرر مراقب الحسابات، بعد إجراء التقييم المناسب، استخدام عمل تم تنفيذه من قبل وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، كبديل جزئي عن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عن طريق مراقب الحسابات مباشرة[١٠].

وإضافة إلى ذلك، قد يستعين مراقب الحسابات بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات مراجعة تحت توجيهه وإشرافه وفحصه (يشار إلى ذلك في هذا المعيار بلفظ "المساعدة المباشرة")، ما لم يكن ذلك محظوراً أو مقيداً بدرجة ما بموجب القوانين أو اللوائح[١١].

تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، ومجالات هذا الاستخدام ومداه

تقييم وظيفة المراجعة الداخلية

الموضوعية والكفاءة (راجع: الفقرتين "١٥(أ) ، (ب)")

أ/٥ يمارس مراقب الحسابات الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، والطبيعة والمدى الذي يمكن فيهما استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في ظل الظروف القائمة.

أ/٦ يعَدُّ مدى دعم الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة الوظيفة من الأمور المهمة بشكل خاص عند تحديد ما إذا كان سيستخدم عمل الوظيفة، وفي حال استخدامه، تحديد طبيعة ومدى الاستخدام المناسب في ظل الظروف القائمة.

أ/٧ تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ تلك المهام دون السماح للتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقييم مراقب الحسابات لذلك الأمر ما يلي:

- ما إذا كان الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، بما في ذلك سلطة الوظيفة ومساءلتها، يدعم قدرة الوظيفة على التحرر من غلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام

---

[٨] انظر الفقرة "١٠"

[٩] معيار المراجعة رقم (٣١٥) الفقرة "١٤(أ)"

[١٠] انظرالفقرات "١٥"-"٢٥"

[١١] انظر الفقرات "٢٦"-"٣٥"

المهنية. ومثال ذلك، ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها للمسئولين عن الحوكمة أو موظف يتمتع بسلطة مناسبة، أو ما إذا كان لها حق الوصول المباشر إلى المسئولين عن الحوكمة إذا كانت تقدم تقاريرها إلى الإدارة.

- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تخلو من أي تضارب في المسؤوليات، على سبيل المثال، اضطلاعها بمهام أو مسؤوليات إدارية أو تشغيلية تقع خارج نطاق وظيفة المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المسئولين الحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف والعمل في وظيفة المراجعة الداخلية، على سبيل المثال، تحديد سياسة الأجور المناسبة.
- ما إذا كانت هناك أي معوقات أو قيود مفروضة على وظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، على سبيل المثال، بشأن إبلاغ نتائج المراجعة الداخلية إلى مراقب الحسابات.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاء في الهيئات المهنية ذات الصلة وعضويتهم تلزمهم بالمعايير المهنية ذات الصلة فيما يتعلق بالموضوعية، أو ما إذا كانت سياساتهم الداخلية تحقق نفس الأهداف.

أ/٨ تشير كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية إلى تحصيل المعرفة والمهارات الخاصة بالوظيفة ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، للتمكُّن من تنفيذ المهام المسندة بعناية، ووفقاً للمعايير المهنية المطبقة. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد مراقب الحسابات لهذا الأمر ما يلي:

- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تحظى بموارد كافية ومناسبة تتناسب مع حجم المنشأة وطبيعة عملياتها.
- ما إذا كانت هناك سياسات موضوعة لتوظيف وتدريب وتكليف المراجعين الداخليين للقيام بارتباطات المراجعة الداخلية.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون يحصلون على التدريب التقني الكافي ويتمتعون بالبراعة الكافية في المراجعة. وقد تشمل الضوابط ذات الصلة التي يمكن أن يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند تقييم ذلك، على سبيل المثال، امتلاك المراجعين الداخليين للمؤهلات والخبرات المهنية الملائمة.
- ما إذا كان لدى المراجعين الداخليين المعرفة المطلوبة فيما يتعلق بالتقرير المالي للمنشأة وإطار التقرير المالي المطبق الخاص بها، وما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية لديها المهارات اللازمة (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بالصناعة) لتنفيذ الأعمال المتعلقة بالقوائم المالية للمنشأة.
- ما إذا كان المراجعون الداخليون أعضاءً في الهيئات المهنية ذات الصلة التي تلزمهم بالالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة، بما في ذلك متطلبات التطوير المهني المستمر.

أ/٩ يمكن النظر إلى الموضوعية والكفاءة كسلسلة متصلة. فكلما زاد الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة للمراجعين الداخليين، وكلما ارتفع مستوى كفاءة الوظيفة، زادت احتمالية أن يستفيد مراقب الحسابات من عمل الوظيفة وزادت مجالات هذه الاستفادة. ومع ذلك، فإن وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات ذات صلة توفر دعماً قوياً لموضوعية المراجعين الداخليين، لا يمكن أن يعوض عن نقص الكفاءة الكافية لوظيفة المراجعة الداخلية. وبالمثل، فإن ارتفاع مستوى الكفاءة في وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن أن يعوض عن عدم وجود موقع تنظيمي وسياسات وإجراءات تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين.

تطبيق منهج منتظم ومنضبط (راجع: الفقرة "١٥(ج)")

أ/١٠ إن تطبيق منهج منتظم ومنضبط عند تخطيط أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية وتنفيذها والإشراف عليها وفحصها وتوثيقها، هو ما يميز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية عن أنشطة متابعة أدوات الرقابة الأخرى التي قد يتم تنفيذها داخل المنشأة.

أ/١١ تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد مراقب الحسابات لما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً ما يلي:

- وجود وكفاية واستخدام إرشادات أو إجراءات مراجعة داخلية موثّقة تغطي مجالات مثل تقييم المخاطر وبرامج العمل والتوثيق والتقرير، وتتناسب في طبيعتها ومداها مع حجم المنشأة وظروفها.
- ما إذا كان لدى وظيفة المراجعة الداخلية سياسات وإجراءات مناسبة لرقابة الجودة، على سبيل المثال، تلك السياسات والإجراءات الواردة في المعيار مراقبة الجودة (١) التي يمكن تطبيقها على وظيفة المراجعة الداخلية (كتلك المتعلقة بالقيادة والموارد البشرية وتنفيذ المهام) أو متطلبات رقابة الجودة في المعايير الموضوعة من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة بالمراجعين الداخليين. وقد تضع هذه الهيئات أيضاً متطلبات مناسبة أخرى، مثل القيام بتقييمات دورية خارجية للجودة.

الظروف التي لا يمكن فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة "١٦")

أ/١٢ إن تقييم مراقب الحسابات لما إذا كان الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم بشكلٍ كافٍ موضوعية المراجعين الداخليين، ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كانت تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، قد يشير إلى أن المخاطر التي تمس جودة عمل الوظيفة كبيرة جداً، وبالتالي فإنه ليس من المناسب استخدام أي من أعمال الوظيفة كأدلة مراجعة.

أ/١٣ من الأهمية بمكان مراعاة العوامل الواردة في الفقرات "أ/٧"و "أ/٨"و "أ/١١" من هذا المعيار، منفردة وفي مجملها، لأن كل عامل بمفرده لا يكفي في الغالب لاستنتاج أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية لا يمكن استخدامه لأغراض المراجعة. فعلى سبيل المثال، الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية له أهمية خاصة في تقييم التهديدات التي تمس موضوعية المراجعين الداخليين. وإذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تقدم تقاريرها إلى الإدارة، فقد يعُد ذلك تهديداً كبيراً لموضوعية الوظيفة، ما لم توفر عوامل أخرى كتلك الموضحة في الفقرة "أ/٧" من هذا المعيار، في مجملها، تدابير وقائية كافية للحد من هذا التهديد إلى مستوى مقبول.

أ/١٤ بالإضافة إلى ذلك، تنص قواعد أداب وسلوكيات المهنة[١٢] على أن تهديد الفحص الذاتي ينشأ عندما يقبل مراقب الحسابات مهمة لتقديم خدمات المراجعة الداخلية لأحد عملاء المراجعة، وتكون نتائج تلك الخدمات من المقرر استخدامها في القيام بالمراجعة. ويرجع ذلك إلى احتمال استخدام فريق العمل لنتائج خدمة المراجعة الداخلية بدون إجراء تقييم سليم لتلك النتائج أو بدون ممارسة نفس المستوى من نزعة الشك المهني التي تمُارس عندما تكون أعمال المراجعة الداخلية مُنفَّذة من قبل أفراد ليسوا أعضاءً في المكتب. وتناقش قواعد أداب وسلوكيات المهنة[١٣] المحظورات التي تنطبق في ظروف معينة والتدابير الوقائية التي يمكن تطبيقها للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول في ظروف أخرى.

---

(١٢) قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة؛ البند "١٩٤"-"٢٩٠"

(١٣)قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة؛ البنود من "٢٩٠"-"١٩٠" الي "٢٩٠"-"١٩٥"

تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه

العوامل التي تؤثر على تحديد طبيعة ومدى عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه (راجع: الفقرات "١٧"-"١٩")

أ/١٥ فور أن يقرر مراقب الحسابات أن عمل وظيفة المراجعة الداخلية يمكن استخدامه لأغراض المراجعة، يتمثل أحد الاعتبارات الأولى فيما إذا كانت الطبيعة والنطاق المخططين لعمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي تم تنفيذه أو المخطط لتنفيذه، يعُدان ذا صلة بالاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التي وضعها مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة (٣٠٠).

أ/١٦ من بين الأمثلة على عمل وظيفة المراجعة الداخلية الذي يمكن استخدامه من قبل مراقب الحسابات ما يلي:

- اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.
- الإجراءات الأساس التي تنطوي على أحكام محدودة.
- ملاحظة عمليات جرد المخزون.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي.
- اختبار الالتزام بالمتطلبات التنظيمية.
- في بعض الظروف، عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية للمنشآت التابعة التي لا تعَدّ مكونات مهمة للمجموعة (عندما لا يتعارض ذلك مع المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٦٠٠)).

أ/١٧ يتأثر تحديد مراقب الحسابات للطبيعة والمدى المقررين لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية بتقييمه لمدى الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية، والسياسات والإجراءات ذات الصلة، لموضوعية المراجعين الداخليين ومستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية كما هو وارد في الفقرة "١٨" من هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يعُد مقدار الأحكام المطلوب اتخاذها عند التخطيط لهذا العمل وتنفيذه وتقتيمه، والخطر المقيَّم للتحريف الهام والمؤثر على مستوى الإقرارات مدخلات لهذا التحديد الذي يقوم به مراقب الحسابات. وتوجد أيضاً ظروف لا يستطيع فيها مراقب الحسابات استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية لأغراض المراجعة، كما هو موضح في الفقرة "١٦" من هذا المعيار.

الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم النتائج (راجع: الفقرتين "١٨(أ)"،"٣٠(أ)")

أ/١٨ كلما زادت الحاجة إلى ممارسة الحكم عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم أدلة المراجعة، زادت الإجراءات التي سيحتاج مراقب الحسابات إلى تنفيذها بشكل مباشر، وفقاً للفقرة "١٨" من هذا المعيار، لأن استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده لن يوفر لمراقب الحسابات ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أ/١٩ نظراً لأن مراقب الحسابات يتحمل وحده المسؤولية عن إبداء رأي المراجعة، فيلزمه اتخاذ الأحكام المهمة في ارتباط المراجعة وفقاً للفقرة "١٨" وتتضمن الأحكام المهمة ما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر؛
- تقييم كفاية الاختبارات المنفذة؛
- تقييم مدى مناسبة استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية؛
- تيويم التقديرات المحاسبية المهمة؛
- تقييم مدى كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية، والأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير مراقب الحسابات.

الخطر المقيمَّ للتحريف الهام والمؤثر (راجع: الفقرة "١٨(ب)")

أ/٢٠ فيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيمَّ لوجود تحريف جوهري على مستوى الإقرارات، زادت غالباً الأحكام التي ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها. وفي مثل هذه الظروف، سيحتاج مراقب الحسابات إلى تنفيذ إجراءات أكثر بشكلٍ مباشر، وفقاً للفقرة "١٨" من هذا المعيار، وبالتالي سيستفيد بشكل أقل من عمل وظيفة المراجعة الداخلية في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعلاوة على ذلك، وكما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)[١٤] فكلما ارتفعت مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيَّمة، زادت درجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها أدلة المراجعة التي يحتاج إليها مراقب الحسابات، وبالتالي، سيحتاج مراقب الحسابات إلى تنفيذ المزيد من العمل بشكل مباشر.

أ/٢١ كما هو موضح في معيار المراجعة (٣١٥)[١٥] فإن المخاطر المهمة تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، وبناءً عليه، فإن قدرة مراقب الحسابات على استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالمخاطر المهمة ستقتصر على الإجراءات التي تنطوي على أحكام محدودة. وإضافة لذلك، فمتى كانت مخاطر التحريف الهام والمؤثر غير منخفضة، كان من غير المرجح أن يؤدي استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية وحده إلى تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها وإزالة حاجة مراقب الحسابات إلى تنفيذ بعض الاختبارات بشكل مباشر.

أ/٢٢ قد يؤدي تنفيذ الإجراءات وفقاً لهذا المعيار إلى قيام مراقب الحسابات بإعادة تقييم تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر. وبالتالي، قد يؤثر هذا على تحديد مراقب الحسابات لما إذا كان سيتم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، وما إذا كان الاستمرار في تطبيق هذا المعيار يُعد ضرورياً.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/٢٣ وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠)[١٦]، فإن مراقب الحسابات مطالب بإعطاء المسئولين عن الحوكمة نظرة عامة على نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما. ويشُكل الاستخدام المقرر لعمل وظيفة المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية مراقب الحسابات العامة للمراجعة، وبالتالي يعُد هذا الاستخدام ذا صلة بفهم المسئولين عن الحوكمة لمنهج المراجعة المقترح.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

المناقشة والتنسيق مع وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة "٢١")

أ/٢٤ عند مناقشة وظيفة المراجعة الداخلية في الاستخدام المقرر لعملها كأساس لتنسيق أنشطة كلا الجانبين، فقد يكون من المفيد تناول ما يلي:

- توقيت هذا العمل.
- طبيعة العمل المنفذ.
- المدى الذي تغطيه المراجعة.
- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) والأهمية النسبية للتنفيذ.
- الطرق المقترحة لاختيار البنود وأحجام العينات.

---

[١٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) ، الفقرة "أ/٣١"

[١٥] معيار المراجعة رقم (٣١٥) ، الفقرة "١٢ (ل)"

[١٦] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) ، الفقرة "١٥"

- توثيق العمل المنفذ.
- إجراءات الفحص والتقرير.

٢٥/أ يمتاز التنسيق بين مراقب الحسابات ووظيفة المراجعة الداخلية بالفاعلية، على سبيل المثال، عندما:

- تجُرى المناقشات على فترات منتظمة مناسبة طوال الفترة.
- يخطر مراقب الحسابات وظيفة المراجعة الداخلية بالأمور المهمة التي قد تؤثر على الوظيفة.
- يتم تزويد مراقب الحسابات بتقارير وظيفة المراجعة الداخلية ذات الصلة، وتمكينه من الوصول إليها، وإعلامه بأي أمور مهمة نمت إلى علم الوظيفة، عندما يحتمل أن يكون لتلك الأمور تأثير على عمل مراقب الحسابات، حتى يكون مراقب الحسابات قادراً على أن يأخذ في حسبانه ما يترتب على هذه الأمور من آثار على مهام المراجعة.

٢٦/أ يُناقش معيار المراجعة (٢٠٠) [١٧] أهمية قيام مراقب الحسابات بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني، بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه مراقب الحسابات للأمور التي قد تؤثر على عمله [١٨] ومن ثم يكون بمقدور مراقب الحسابات أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تحديده لمخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها. وإضافة لذلك، فإذا كانت تلك المعلومات قد تعُد مؤشراً على وجود خطر متزايد لوجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، أو قد تكون متعلقة بأي غش فعل يّ أو مشتبه فيه أو مزعوم، يستطيع مراقب الحسابات أن يأخذ ذلك في حسبانه عند تحديده لخطر التحريف الهام والمؤثر بسبب الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠) [١٩].

إجراءات تحديد مدى كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرتين "٢٣"، "٢٤")

٢٧/أ إن إجراءات المراجعة التي ينفذها مراقب الحسابات على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل، الذي يخطط مراقب الحسابات لاستخدامه، توفر أساساً لتقييم الجودة العامة لعمل الوظيفة والموضوعية التي تم بها تنفيذ العمل.

٢٨/أ تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها مراقب الحسابات لتقييم جودة العمل المنفذ والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عن طريق وظيفة المراجعة الداخلية، بالإضافة إلى إعادة التنفيذ وفقاً للفقرة "٢٤"، ما يلي:

- توجيه استفسارات للأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية.
- ملاحظة الإجراءات التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية.
- فحص برنامج عمل وظيفة المراجعة الداخلية وأوراق عملها.

٢٩/أ كلما زادت الأحكام المتخذة، أو كلما ارتفع الخطر المقيَّم للتحريف الهام والمؤثر، أو كلما قل الدعم الكافي الذي يوفره الموقع التنظيمي الخاص بوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين، أو كلما انخفض مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية، زادت إجراءات المراجعة التي يلزم أن يقوم بها مراقب الحسابات على الجوهر العام لعمل الوظيفة لدعم قراره باستخدام عمل الوظيفة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة.

---

[١٧] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرتان "١٥" و"أ/٢٠"

[١٨] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الملحق الرابع

[١٩] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "أ/١١" فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٢٤٠)

إعادة التنفيذ (راجع: الفقرة "٢٤")

أ/٣٠ لأغراض هذا المعيار، ينطوي إعادة التنفيذ على قيام مراقب الحسابات بتنفيذ مستقل للإجراءات للتحقق من صحة الاستنتاجات التي توصلت إليها وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق اختبار البنود التي اختبرتها وظيفة المراجعة الداخلية بالفعل، أو عندما يتعذر القيام بذلك، يمكن أيضاً تحقيق نفس الهدف عن طريق اختبار ما يكفي من البنود الأخرى المشابهة التي لم تختبرها بالفعل وظيفة المراجعة الداخلية. ويوفر إعادة التنفيذ أدلة أكثر إقناعاً بشأن كفاية عمل وظيفة المراجعة الداخلية، مقارنةً بالإجراءات الأخرى التي يمكن أن ينفذها مراقب الحسابات والواردة في الفقرة "أ/٢٨". ورغم أنه ليس من الضروري للمراجع الخارجي أن يقوم بإعادة التنفيذ في كل مجال من المجالات التي يتم فيها استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، يتطلب الأمر تنفيذ بعض أنشطة إعادة التنفيذ على جوهر عمل وظيفة المراجعة الداخلية ككل الذي يخطط مراقب الحسابات لاستخدامه وفقاً للفقرة "٢٤" ومن المرجح أن يركز مراقب الحسابات على إعادة التنفيذ في المجالات التي مارست فيها وظيفة المراجعة الداخلية مزيداً من الأحكام عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها، وفي المجالات التي تنطوي على خطر أكبر للتحريف الهام والمؤثر.

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، ومجالات هذه الاستعانة ومداها

تحديد ما إذا كان يمكن الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض المراجعة (راجع: الفقرات "٥"، "٢٦"–"٢٨").

أ/٣١ في الدول التي تحظر فيها القوانين أو اللوائح على مراقب الحسابات الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يكون من الملائم لمراقبي حسابات المجموعة النظر فيما إذا كان الحظر يشمل أيضاً مراقبي حسابات المجموعة، وإذا كان الأمر كذلك، فمن الملائم معالجة هذا عند الاتصال بمراقبي حسابات المجموعة [٢٠].

أ/٣٢ كما هو وارد في الفقرة "أ/٧" من هذا المعيار، تشير الموضوعية إلى القدرة على تنفيذ العمل المقترح، دون السماح للتحيز أو تعارض المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين بالغلبة على الأحكام المهنية. وعند تقييم مدى وجود تهديدات تمس موضوعية المراجع الداخلي وأهمية هذه التهديدات، فقد تكون العوامل الآتية ذات صلة:

- مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين[٢١].
- العلاقات العائلية والشخصية مع فرد يعمل في، أو يتحمل المسؤولية عن، جانب المنشأة الذي يتعلق به العمل.
- التعاون مع القسم الذي يتعلق به العمل في المنشأة.
- المصالح المالية المهمة في المنشأة بخلاف الأجور، بشروط تتسق مع تلك المنطبقة على موظفين آخرين بمستوى مماثل من الأقدمية.

ويمكن أن توفر المواد الصادرة للمراجعين الداخليين من الهيئات المهنية ذات الصلة إرشادات إضافية مفيدة.

أ/٣٣ قد توجد أيضاً بعض الظروف التي تعظم فيها أهمية التهديدات التي تمس موضوعية المراجع الداخلي، بحيث لا توجد أي تدابير وقائية يمكن أن تحد من تلك التهديدات إلى مستوى مقبول. فعلى سبيل المثال، ونظراً لأن كفاية التدابير الوقائية تتأثر بأهمية العمل في سياق المراجعة، تحظر الفقرة "٣٠ (أ)" و "(ب)" الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة فيما يتعلق بتنفيذ الإجراءات التي تنطوي على اتخاذ أحكام مهمة خلال المراجعة، أو التي

---

[٢٠] معيار المراجعة رقم (٦٠٠) الفقرة "٤٠ (ب)"

[٢١] انظر الفقرة " أ/٧"

تتعلق بمخاطر تحريف الهام والمؤثر جرى تقييمها بأنها مرتفعة، عندما يكون الحكم المطلوب عند تنفيذ إجراءات المراجعة ذات الصلة أو عند تقييم أدلة المراجعة التي تم جمعها أكثر من كونه مجرد حكم محدود. وينطبق ذلك أيضاً على الحالات التي يتسبب فيها العمل المُنفَّذ في ظهور تهديد الفحص الذاتي، ولهذا السبب يحُظر على المراجعين الداخليين تنفيذ الإجراءات في الظروف المبينة في الفقرة "٣٠ (ج)" و "(د)".

أ/٣٤ عند تقييم مستوى كفاءة المراجع الداخلي، فإن العديد من العوامل الواردة في الفقرة "أ/٨" من هذا المعيار قد تكون ذات صلة أيضاً، في سياق تقييم المراجعين الداخليين الأفراد والعمل الذي قد يتم تكليفهم به.

تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة (راجع: الفقرات "٢٩")

أ/٣٥ تقدم الفقرات "أ/١٥"-"أ/٢٢" من هذا المعيار إرشادات ذات صلة عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين.

أ/٣٦ عند تحديد طبيعة العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين، يحرص مراقب الحساباتعلى أن يقتصر ذلك العمل على المجالات التي من المناسب إسنادها. ومن أمثلة الأنشطة والمهام التي ليس من المناسب فيها الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ما يلي:

- مناقشة مخاطر الغش. ومع ذلك، يجوز للمراجعين الخارجيين توجيه استفسارات للمراجعين الداخليين عن مخاطر الغش في المنشأة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)[٢٢].
- تحديد إجراءات المراجعة غير المعلن عنها، كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٤٠).

أ/٣٧ وبالمثل، ونظراً لأن مراقب الحسابات مطالب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٥) [٢٣] بأن يحافظ على تطبيق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية وأن يقيم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية، فلن يكون من المناسب إسناد هذه المسؤوليات للمراجعين الداخليين ومع ذلك، فإن المراجعين الداخليين قد يساعدون في جمع المعلومات اللازمة لقيام مراقب الحسابات بحل الاستثناءات الواردة في ردود المصادقات.

أ/٣٨ يعُد مقدار الأحكام المتخذة وخطر التحريف الهام والمؤثر من الأمور ذات الصلة أيضاً بتحديد العمل الذي يمكن إسناده للمراجعين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة. فعلى سبيل المثال، في الظروف التي يكون فيها تقييم الحسابات مستحقة التحصيل قد تم تقييمه على أنه مجال مرتفع المخاطر، يمكن لمراقب الحسابات أن يسند التحقق من دقة التقادم لمراجع داخلي يقوم بتقديم المساعدة المباشرة. ومع ذلك، ونظراً لأن تقييم كفاية المخصص استناداً إلى التقادم سيتطلب ما هو أكثر من مجرد حكم محدود، فلن يكون من المناسب إسناد هذا الإجراء الأخير لمراجع داخلي يقدم المساعدة المباشرة.

أ/٣٩ على الرغم من التوجيه والإشراف والفحص الذي يمارسه مراقب الحسابات، فإن الاستعانة المفرطة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة قد تؤثر على التصورات المتعلقة باستقلال مهام المراجعة الخارجية.

الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (راجع: الفقرة "٣٤")

٤٠/أ بما أن الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية ليسوا مستقلين عن المنشأة، كما هو مطلوب من مراقب الحسابات عند إبداء الرأي في القوائم المالية، فإن توجيه مراقب الحسابات وإشرافه وفحصه للعمل الذي ينفذه المراجعون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة، سيكون بصفة عامة ذا طبيعة مختلفة وأكثر اتساعاً مما لو كان أعضاء من فريق العمل هم الذين يؤدون ذلك العمل.

---

[٢٢] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "١٤(أ)"

[٢٣] معيار المراجعة رقم (٥٠٥) الفقرتان "٧" و"١٦"

أ/٤١ قد يذكِّر مراقب الحسابات المراجعين الداخليين، عند توجيهه لهم، على سبيل المثال، بلفت انتباهه لقضايا المحاسبة والمراجعة التي تم تحديدها أثناء المراجعة. وعند فحص العمل الذي نفذه المراجعون الداخليون، تتضمن الاعتبارات التي يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت تدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليه.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٦٢٠) إصدار ٢٠٢٥

استخدام عمل خبير

المعيار المصري للمراجعة رقم (٦٢٠) إصدار ٢٠٢٥

استخدام عمل خبير

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٢
مسؤولية مراقب الحسابات عن رأي المراجعة	٣
تاريخ السريان	٤
الأهداف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
تحديد الحاجة لاستخدام عمل الخبير	٧
طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها	٨
كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته	٩
التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات	١٠
الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات	١١
تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات	١٢-١٣
الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراقب في تقرير مراقب الحسابات	١٤-١٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات	أ/١ – أ/٣
تحديد الحاجة لاستخدام عمل الخبير	أ/٤ – أ/٩
طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها	أ/١٠ – أ/١٣
كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته	أ/١٤ – أ/٢٠
التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات	أ/٢١ – أ/٢٢
الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات	أ/٢٣ – أ/٣١
تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات	أ/٣٢ – أ/٤٠
الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المراقب في تقرير مراقب الحسابات	أ/٤١ – أ/٤٢
الملحق: اعتبارات للاتفاق بين مراقب الحسابات والخبير الخارجي الذي يستعين به.	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٦٢٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار:

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بعمل فرد أو مؤسسة في مجال خبرة آخر غير المحاسبة أو المراجعة، عندما يُستخدم ذلك العمل لمساعدة مراقب الحسابات في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٢- لا يتناول هذا المعيار:

(أ) المواقف التي يضم فيها فريق المهمة عضوًا، أو يستشير مؤسسة أو فردًا، له خبرة في مجال معين في المحاسبة أو المراجعة، وهي المواقف التي يتناولها معيار المراجعة رقم (٢٢٠) [١] ؛أو

(ب) استخدام مراقب الحسابات لعمل فرد أو مؤسسة لديها خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمل هذا الفرد أو المؤسسة في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية (الخبير الذي تستعين به الإدارة)، وهو الأمر الذي يتناوله معيار المراجعة رقم (٥٠٠)[٢].

مسؤولية مراقب الحسابات عن رأي المراجعة

٣- يتحمل مراقب الحسابات وحده المسؤولية عن رأي المراجعة الذي يتم إبداؤه، ولا يحد من هذه المسؤولية استخدام مراقب الحسابات لعمل أحد خبرائه. ومع ذلك، فإذا استنتج مراقب الحسابات الذي يستخدم عمل أحد خبرائه، بعد اتباعه لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافيًا لأغراض مراقب الحسابات، يمكن لمراقب الحسابات قبول نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته كأدلة مراجعة مناسبة.

تاريخ السريان

٤- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية عن الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٥- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم مراقب الحسابات؛

(ب) تحديد ما إذا كان عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات يعد كافيًا لأغراض مراقب الحسابات، في حالة استخدام ذلك العمل.

التعريفات

٦- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها

(أ) الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات: فرد أو مؤسسة يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم مراقب الحسابات عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرات "أ/١١" – "أ/٢١" – "أ/٢٣".
[٢] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرات "أ/٣٥" – "أ/٤٩".

ويمكن أن يكون ذلك الخبير إما خبيرًا داخليا (أي شـريكًا[٣] أو موظفًا، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب مراقب الحسابات أو مكتب في مؤسسة مراقب الحسابات) أو خبيرًا خارجيًا. (راجع الفقرات "أ/١" - "أ/٣").

(ب) الخبرة: المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.

(ج) الخبير الذي تستعين به الإدارة: فرد أو مؤسسة تمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.

المتطلبات

تحديد الحاجة لاستخدام عمل الخبير

٧- إذا كانت الخبرة في مجال آخر غير المحاسـبة أو المراجعة تُعد ضـرورية للحصـول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسـبة، فيجب على مراقب الحسـابات أن يحدد ما إذا كان سـيسـتخدم عمل أحد خبرائه. (راجع الفقرات ("أ/٤" – "أ/٩").

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها

٨- تختلف طبيعة إجراءات مراقب الحسـابات وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ("٩"- "١٣") من هذا المعيار تبعًا للظروف. وعند تحديد طبيعة تلك الإجراءات وتوقيتها ومداها، يجب على مراقب الحسـابات أن يأخذ في الحسبان أمورًا من بينها: (راجع الفقرة "أ/١٠")

(أ) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ب) مخاطر التحريف الهام والمؤثر في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛

(ج) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المراجعة؛

(د) معرفة مراقب الحسابات وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛

(هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضـع لسـياسـات وإجراءات رقابة الجودة الخاصـة بمكتب مراقب الحسـابات (راجع الفقرات "أ/١١" - "أ/١٣").

كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته

٩- يجب على مراقب الحسـابات تقييم ما إذا كان الخبير الذي يسـتعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضـوعية اللازمة لأغراض مراقب الحسـابات. وفي حالة اسـتعانة مراقب الحسـابات بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضـمن تقييم الموضـوعية الاسـتفسـار عن المصـالح والعلاقات التي قد تُشـكل تهديدًا لموضـوعية ذلك الخبير. (راجع الفقرات "أ/١٤"-"أ/٢٠")

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات

١٠- يجب على مراقب الحسـابات أن يتوصـل إلى فهم كاف لمجال خبرة الخبير الذي يسـتعين به، وذلك لتمكين مراقب الحسابات مما يلي: (راجع الفقرتين "أ/٢١" – "أ/٢٢")

---

[٣] يُقرأ مصطلحا "الشريك" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض مراقب الحسابات؛

(ب) تقييم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض مراقب الحسابات.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات

١١- يجب على مراقب الحسابات أن يتفق كتابة، متى كان ذلك مناسبًا، على الأمور الآتية مع الخبير الذي يستعين به: (راجع الفقرات أ/٢٣"-"أ/٢٦")

(أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع الفقرة "أ/٢٣" – "أ/٢٦").

(ب) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من مراقب الحسابات وذلك الخبير (راجع الفقرتين "أ/٢٨"-"أ/٢٩").

(ج) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين مراقب الحسابات وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛ (راجع الفقرة "أ/٣٠").

(د) ضرورة التزام الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات بمتطلبات السرية. (راجع الفقرة "أ/٣١")

تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات

١٢- يجب على مراقب الحسابات تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به لتحقيق أغراضه، بما في ذلك ما يلي: (راجع الفقرة "أ/٣٢")

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى؛ (راجع الفقرتين "أ/٣٣"- "أ/٣٤").

(ب) مدى ملاءمة ومعقولية الافتراضات والطرق التي استخدمها الخبير في ظل الظروف القائمة، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة؛ (راجع الفقرات "أ/٣٥" – "أ/٣٧").

(ج) مدى ملاءمة مصادر البيانات واكتمالها ودقتها، إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام مصادر بيانات. (راجع الفقرتين "أ/٣٨" – "أ/٣٩").

١٣- إذا حدد مراقب الحسابات أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كاف لتحقيق أغراضه، فيجب على مراقب الحسابات: (راجع الفقرة "أ/٤٠")

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو

(ب) تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية مناسبة للظروف.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به مراقب الحسابات في تقرير مراقب الحسابات

١٤- يجب ألا يشير مراقب الحسابات إلى عمل الخبير الذي استعان به في تقريره الذي يحتوي على رأي غير معدل، ما لم يكن ذلك مطلوبًا بموجب الأنظمة أو اللوائح. وإذا كانت تلك الإشارة مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن رأيه (راجع الفقرة "أ/٤١").

١٥- إذا أشار مراقب الحسابات في تقريره إلى عمل خبير استعان به، لأن تلك الإشارة تُعد ذات صلة بفهم التعديل على رأي مراقب الحسابات، فيجب أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى أن تلك الإشارة لا تحد من مسؤوليته عن ذلك الرأي. (راجع الفقرة "أ/٤٢").

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات (راجع الفقرة "٦(أ)")

أ/١ قد تتضمن الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة الخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقييم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والمعدات والآلات والمجوهرات والأعمال الفنية والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المحتملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط مزايا العاملين.
- تقدير احتياطيات النفط والغاز.
- تقييم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.

أ/٢ في العديد من الحالات، يكون التمييز بين الخبرة في المحاسبة أو المراجعة والخبرة في مجال آخر واضحًا، حتى عندما يشتمل ذلك على مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُمكن غالبًا التمييز بسهولة بين فرد يتمتع بخبرة في تطبيق طرق المحاسبة عن ضريبة الدخل المؤجلة وخبير في النظام الضريبي. فالأول لا يُعد خبيرًا لأغراض هذا المعيار لأنه يُشكل خبرة نظامية. ويمكن كذلك القيام بعمليات تمييز مماثلة في مجالات أخرى، على سبيل المثال، التمييز بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية، والخبرة في وضع النماذج المعقدة لغرض تقييم الأدوات المالية. ولكن في بعض الحالات، خاصة تلك التي تنطوي على مجال ناشئ من مجالات الخبرة في المحاسبة أو المراجعة، يكون التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة والخبرة في مجال آخر أمرًا خاضعًا للحكم المهني. وقد تساعد القواعد والمعايير المهنية المطبقة فيما يتعلق بمتطلبات التعليم والكفاءة للمحاسبين والمراجعين في ممارسة ذلك الحكم[٤].

أ/٣ من الضروري تطبيق الحكم المهني عند النظر في طريقة تأثر هذا المعيار بحقيقة أن الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات إما أن يكون فردًا أو مؤسسة. فعلى سبيل المثال، عند تقييم كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته، فقد يكون هذا الخبير مؤسسة استعان بها مراقب الحسابات في وقت سابق، لكن الخبير الفرد التي قامت المؤسسة بتعيينه للمهمة المعنية لا يوجد لدى مراقب الحسابات سابق تجربة معه؛ أو العكس، أي قد يكون مراقب الحسابات على دراية بعمل أحد الخبراء الأفراد، وليس بالمؤسسة التي التحق بها ذلك الخبير. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الصفات الشخصية للفرد والصفات الإدارية للمؤسسة (مثل نظم رقابة الجودة التي تطبقها المؤسسة) ذات صلة بتقييم مراقب الحسابات.

تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير (راجع الفقرة "٧")

أ/٤ قد تستدعي الحاجة لاستخدام عمل خبير في واحد أو أكثر مما يلي:

- التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها.

---

[٤] على سبيل المثال، قد يكون المعيار الدولي للتعليم (٨) "متطلبات الكفاءة للمشتغلين بمهنة المراجعة" مفيدًا.

- تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها.
- تحديد وتطبيق الاستجابات العامة للمخاطر المقيمة على مستوى القوائم المالية.
- تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية استجابة للمخاطر المقيمة على مستوى التأكيدات، تشتمل على اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساسية.
- تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تكوين رأي في القوائم المالية.

٥/أ قد تزيد مخاطر التحريف الهام والمؤثر عندما تكون الإدارة بحاجة إلى خبرة في مجال آخر غير المحاسبة لإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال، لأن ذلك قد يكون مؤشرًا على وجود بعض التعقيد، أو لأن الإدارة قد لا تكون لديها معرفة بمجال الخبرة. وفي حالة عدم امتلاك الإدارة للخبرة اللازمة عند إعداد القوائم المالية، فقد يتم الاستعانة بأحد خبراء الإدارة المواجهة تلك المخاطر. وقد تخفض أيضًا أدوات الرقابة ذات الصلة، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتعلق بعمل الخبير الذي تستعين به الإدارة، إن وجدت، من مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

٦/أ إذا اشتمل إعداد القوائم المالية على استخدام خبرة في مجال آخر غير المحاسبة، فإن مراقب الحسابات الذي يُتقن المحاسبة والمراجعة قد لا يملك الخبرة اللازمة لمراجعة تلك القوائم المالية. ويتطلب الأمر من الشريك المسؤول عن المهمة أن يكون على قناعة بأن فريق المهمة، وأي خبراء يستعين بهم مراقب الحسابات وليسو ضمن فريق المهمة، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ مهمة المراجعة [٥]. كما إن مراقب الحسابات مطالب بالتحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ المهمة[٦]. ويستعين مراقب الحسابات في الوفاء بهذه المتطلبات بتحديد ما إذا كان سيقوم باستخدام عمل أحد خبرائه، وإن حدث ذلك، فمتى سيتم هذا الاستخدام وإلى أي مدى. ومع التقدم في المراجعة، أو مع تغير الظروف، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى إعادة النظر في القرارات التي اتخذها سابقًا بشأن استخدام عمل أحد خبرائه.

٧/أ ومع ذلك، قد يكون مراقب الحسابات الذي لا يُعد خبيرًا في مجال ذي صلة بخلاف المحاسبة أو المراجعة قادرًا على التوصل إلى فهم كاف لذلك المجال من أجل تنفيذ المراجعة دون الحاجة إلى الاستعانة بأحد الخبراء. وقد يتم التوصل إلى هذا الفهم من خلال، على سبيل المثال:

- الخبرة في مراجعة المنشآت التي تتطلب مثل هذه الخبرة في إعداد قوائمها المالية.
- التعليم أو التطوير المهني في المجال ذي الصلة. وقد يتضمن هذا الالتحاق بدورات رسمية، أو إجراء نقاش مع أفراد لديهم خبرة في المجال ذي الصلة لغرض تعزيز قدرة مراقب الحسابات على التعامل مع الأمور في ذلك المجال. ويختلف هذا النقاش عن التشاور مع خبير مراقب الحسابات فيما يتعلق بمجموعة محددة من الظروف التي واجهها مراقب الحسابات في المهمة، والذي يتم خلاله تزويد ذلك الخبير بجميع الحقائق ذات الصلة التي تمكنه من تقديم مشورة مدروسة بشأن أمر معين[٧].
- إجراء نقاش مع مراقبي الحسابات الذين نفذوا مهام مماثلة.

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "١٤"

[٦] معيار المراجعة رقم (٣٠٠)، الفقرة" ٨(هـ)".

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "أ/٢٢".

٨/أ في حالات أخرى، قد يحدد مراقب الحسابات أنه من الضروري، أو قد يختار، الاستعانة بأحد خبرائه لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد يكون من بين الأمور التي يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند تحديد ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء، ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية (انظر الفقرة "أ/١٩").
- طبيعة الأمر ومدى أهميته، بما في ذلك مدى تعقده.
- مخاطر التحريف الهام والمؤثر في هذا الأمر.
- الطبيعة المتوقعة لإجراءات مواجهة المخاطر التي تم تحديدها، بما في ذلك معرفة مراقب الحسابات وخبرته بعمل الخبراء فيما يتعلق بتلك الأمور؛ ومدى توفر مصادر بديلة لأدلة المراجعة.

٩/أ عندما تكون الإدارة قد استعانت بأحد الخبراء في إعداد القوائم المالية، فإن قرار مراقب الحسابات بشأن ما إذا كان سيستعين بأحد الخبراء قد يتأثر أيضًا بعوامل مثل ما يلي:

- طبيعة عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة ونطاق هذا العمل وأهدافه.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة موظفًا من قبل المنشأة، أم إنه طرف تعاقدت معه المنشأة لتقديم خدمات ذات صلة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة الرقابة على عمل خبيرها أو قدرتها على التأثير فيه.
- كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته.
- ما إذا كان الخبير الذي استعانت به الإدارة يخضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- أي أدوات رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الخبير الذي استعانت به الإدارة.

ويحتوي معيار المراجعة رقم (٥٠٠)[٨] على متطلبات وإرشادات بشأن تأثير كفاءة الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة، وقدراتهم وموضوعيتهم، على إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة.

طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها (راجع الفقرة "٨")

١٠/أ تختلف طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات "١٩"- "١٣" من هذا المعيار تبعًا للظروف. فعلى سبيل المثال، قد توحي العوامل الآتية بالحاجة إلى تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أكثر شمولًا مما يمكن أن تكون عليه في ظروف أخرى:

- عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات بأمر مهم ينطوي على أحكام غير موضوعية ومعقدة.
- في حالة عدم استخدام مراقب الحسابات لعمل الخبير من قبل، وعدم توفر معرفة سابقة لديه بشأن كفاءة ذلك الخبير وقدراته وموضوعيته.
- عندما ينفذ الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات إجراءات تُعد جزءًا لا يتجزأ من المراجعة، ولا يقتصر الأمر على مجرد استشارته لتقديم مشورة بشأن أمر بعينه.
- عندما يكون الخبير خبيرًا خارجيًا عن مراقب الحسابات وبالتالي لا يكون خاضعًا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب.

[٨] معيار المراجعة رقم (٥٠٠) الفقرة "٨".

سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب مراقب الحسابات (راجع الفقرة "٨(هـ)"

أ/١١ قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به مراقب الحسابات أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب مراقب الحسابات، وبالتالي يكون خاضعًا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في ذلك المكتب وفقًا لمعيار رقابة الجودة[٩]. أو خاضعًا لمتطلبات رسميه مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار[١٠]. وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به مراقب الحسابات أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في أحد مكاتب مؤسسة مراقب الحسابات، ويشترك هذا المكتب في سياسات وإجراءات رقابة الجودة مع مكتب مراقب الحسابات.

أ/١٢ لا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به مراقب الحسابات عضوًا في فريق المهمة، ولا يكون خاضعًا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقًا لمعيار رقابة الجودة[١١]. ومع ذلك، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أن يُعامل الخبير الخارجي لمراقب الحسابات كعضو في فريق المهمة، وبناءً على ذلك، قد يكون خاضعًا للمتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال، والمتطلبات المهنية الأخرى، التي تحددها تلك الأنظمة أو اللوائح.

أ/١٣ يحق لفريق المهمة الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك[١٢]. ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعًا للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات مراقب الحسابات وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- الموضوعية بأن يخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم مراقب الحسابات للمتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلال.
- تقييم مراقب الحسابات لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم مراقب الحسابات فهمًا مناسبًا حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية المراجعة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وعمليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم مراقب الحسابات، على طبيعة إجراءات مراقب الحسابات، وتوقيتها ومداها، الرامية إلى تقييم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية مراقب الحسابات عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته (راجع الفقرة "٩")

أ/١٤ تُعد كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته عوامل تؤثر بشكل كبير على ما إذا كان عمل الخبير سيكون كافيًا لأغراض مراقب الحسابات. وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات. وتتعلق القدرة بمقدرة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات على ممارسة تلك الكفاءة في ظل

---

[٩] معيار مراقبة الجودة رقم (١)"رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، الفقرة "١٢ (و)".

[١٠] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرة "٢".

[١١] معيار مراقبة الجودة رقم (١)، الفقرة "١٢(و)".

[١٢] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرة "٤".

ظروف المهمة. وقد تشـــمل العوامل التي تؤثر على القدرة، على ســـبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. وتتعلق الموضـــوعية بالتأثيرات المحتملة للتحيز أو تضـــارب المصـــالح أو تأثير الآخرين على الاجتهاد المهني أو التجاري للخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات.

أ/١٥ يمكن اسـتقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يسـتعين به مراقب الحسـابات وقدراته وموضـوعيته من مصـادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع مراقبي الحسابات الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب مراقب الحسابات (انظر الفقرات "أ/١١" – "أ/١٣")

أ/١٦ تشمل الأمور ذات الصلة بتقييم كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل الخبير يخضـــع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صـــناعية أخرى، على ســـبيل المثال، المعايير الأخلاقية والمتطلبات الأخرى لعضـوية هيئة مهنية أو اتحاد صـناعي أو معايير الاعتماد الخاصـة بهيئة الترخيص أو المتطلبات التي تفرضها الأنظمة أو اللوائح.

أ/١٧ من بين الأمور الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- ملاءمة كفاءة الخبير الذي يسـتعين به مراقب الحسـابات للأمر الذي سـيتم اسـتخدام عمله فيه، بما في ذلك أي مجالات تخصـص ضـمن مجال خبرة ذلك الخبير. فعلى سـبيل المثال، قد يتخصـص خبير اكتواري في التأمين على الممتلكات والتأمين ضـــد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة فيما يتعلق بالعمليات الحســـابية الخاصـــة بمعاشات التقاعد.
- كفاءة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة والمراجعة ذات الصلة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والطرق، بما في ذلك عند تطبيق النماذج المتسقة مع إطار التقارير المالية المطبق.
- ما إذا كانت هناك أحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة مراجعة تم الحصـول عليها من إجراءات المراجعة، تشـير إلى أنه قد يكون من الضـروري إعادة النظر في التقييم المبدئي لكفاءة الخبير الذي يسـتعين به مراقب الحسابات وقدراته وموضوعيته خلال التقدم في المراجعة.

أ/١٨ توجد مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات موالاة العميل وتهديدات الألفة مع العميل وتهديدات الفحص الذاتي وتهديدات التخويف. ويمكن أن تقضـي أو تحد التدابير الوقائية من هذه التهديدات، وقد تنشـأ هذه التدابير الوقائية إما من خلال هياكل خارجية (على سـبيل المثال، مهنة الخبير الذي يسـتعين به مراقب الحسـابات أو نظام أو لائحة) أو من خلال بيئة عمل الخبير الذي يسـتعين به مراقب الحسـابات (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات رقابة الجودة). وقد توجد أيضا تدابير وقائية خاصة بمهام المراجعة.

أ/١٩ قد يعتمد تقييم مدى أهمية التهديدات التي تمس الموضـــوعية، وما إذا كانت هناك حاجة إلى توفير تدابير وقائية، على دور الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات ومدى أهمية عمله في سياق المراجعة. وقد توجد بعض الظروف التي لا يمكن فيها للتدابير الوقائية أن تحد من التهديدات إلى مســـتوى مقبول، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به مراقب الحسابات فردًا أدى دورًا مهمًا في إعداد المعلومات التي تتم مراجعتها، أي إذا كان الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات هو الخبير الذي تستعين به الإدارة.

أ/٢٠ عند تقييم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به مراقب الحسابات، فقد يكون من الملائم:

(أ) الاستفسار من المنشأة عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينها وبين الخبير الخارجي الذي يستعين به مراقب الحسابات، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.

(ب) مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية مطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المطبقة على ذلك الخبير، وتقييم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي تقدمها المؤسسة في حالة كون الخبير الخارجي مؤسسه.

في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضًا لمراقب الحسابات أن يحصل على إقرار مكتوب من خبيره الخارجي بشأن أية مصالح أو علاقات مع المنشأة يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٠")

أ/٢١ قد يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم لمجال خبرة خبيره من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة "أ/٧" أو من خلال النقاش مع ذلك الخبير.

أ/٢٢ من بين الجوانب الخاصة بمجال الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات والتي تُعد ذات الصلة بفهم مراقب الحسابات ما يلي:

- ما إذا كان مجال ذلك الخبير يشتمل على مجالات تخصص ذات صلة بالمراجعة (انظر الفقرة "أ/١٧").
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية مطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند تطبيق النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وما إذا كانت متعارفًا عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة لأغراض القوائم المالية.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١١")

أ/٢٣ قد تختلف طبيعة عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات ونطاق هذا العمل وأهدافه بشكل ملحوظ تبعًا للظروف، شأنه شأن الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من مراقب الحسابات وخبيره وطبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين مراقب الحسابات وخبيره. ولذلك يتطلب الأمر الاتفاق على هذه الأمور بين مراقب الحسابات وخبيره بغض النظر عما إذا كان الخبير خبيرًا خارجيًا أم داخليا.

أ/٢٤ قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة " على مستوى تفصيل الاتفاق بين مراقب الحسابات وخبيره ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوبًا. فعلى سبيل المثال، قد توحي العوامل الآتية بالحاجة لإبرام اتفاق أكثر تفصيلًا مما يمكن أن يكون عليه في ظروف أخرى، أو بالحاجة لوضع الاتفاق في شكل مكتوب:

- حصول الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات على الحق في الوصول إلى معلومات المنشأة الحساسة أو السرية.
- اختلاف الأدوار أو المسؤوليات المنوطة لمراقب الحسابات وخبيره عن تلك المتوقعة في العادة.
- تعدد المتطلبات القانونية أو التنظيمية المطبقة في أكثر من دولة.
- التعقيد الكبير في الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات.
- عدم قيام الخبير باستخدام عمل ذلك الخبير من قبل.
- اتساع مدى عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات، وارتفاع أهميته في سياق المراجعة.

أ/٢٥ يكون الاتفاق بين مراقب الحسابات وخبيره الخارجي في شكل خطاب ارتباط في الغالب. ويشتمل الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان إدراجها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر من أشكال الاتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به.

أ/٢٦ عندما لا يوجد اتفاق مكتوب بين مراقب الحسابات وخبيره، فإن الأدلة على الاتفاق قد تكون متضمنة، على سبيل المثال، ما يلي:

- مذكرة التخطيط، أو ما يتعلق بها من أوراق عمل مثل برنامج المراجعة.
- سياسات وإجراءات مكتب مراقب الحسابات. وفي حالة الخبير الداخلي الذي يستعين به مراقب الحسابات، فإن السياسات والإجراءات المقررة التي يخضع لها ذلك الخبير قد تتضمن سياسات وإجراءات معينة تتعلق بعمل ذلك الخبير. ويعتمد مدى التوثيق في أوراق عمل مراقب الحسابات على طبيعة تلك السياسات والإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون هناك أي توثيق مطلوب في أوراق عمل مراقب الحسابات إذا كان لدى مكتب مراقب الحسابات بروتوكولات مفصلة تغطي الظروف التي يُستخدم فيها عمل مثل هذا الخبير.

طبيعة العمل ونطاقه وأهدافه (راجع الفقرة "١١ (أ)")

أ/٢٧ غالبا ما يكون من الملائم عند الاتفاق على طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات إجراء نقاش يتضمن أي معايير أداء فنية ذات صلة، أو أي متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، من المقرر أن يتبعها الخبير.

الأدوار والمسؤوليات الخاصة (راجع الفقرة "١١ (ب)")

أ/٢٨ قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من مراقب الحسابات وخبيره ما يلي:

- ما إذا كان مراقب الحسابات أو خبيره سينفذان اختبارًا مفصلًا لمصادر البيانات.
- الموافقة على مناقشة مراقب الحسابات لنتائج أو استنتاجات الخبير مع المنشأة وغيرها، وتضمين تفاصيل نتائج الخبير أو استنتاجاته في أساس الرأي المعدل في تقرير مراقب الحسابات، عند الضرورة (انظر الفقرة "أ/٤٢").
- أي اتفاق على إعلام الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات باستنتاجات مراقب الحسابات المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

أوراق العمل

أ/٢٩ قد يتضمن الاتفاق على أدوار ومسؤوليات كل من مراقب الحسابات وخبيره اتفاقا أيضا بشأن الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بكل منهما والاحتفاظ بها. وعندما يكون الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات عضوًا في فريق المهمة، فإن أوراق عمل ذلك الخبير تشكل جزءًا من توثيق أعمال المراجعة. ومع مراعاة وجود أي اتفاق على خلاف ذلك، فإن أوراق عمل الخبراء الخارجيين الذين يستعين بهم مراقب الحسابات تكون خاصة بهم ولا تشكل جزءًا من توثيق أعمال المراجعة.

الاتصالات (راجع الفقرة "١١(ج)")

أ/٣٠ يسهل الاتصال المتبادل الفعّال تحقيق التكامل السليم بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات وبين الأعمال الأخرى في المراجعة، والتعديل المناسب لأهداف الخبير خلال سير المراجعة. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات باستنتاجات مراقب الحسابات بشأن خطر هام، فقد يكون من المناسب تقديم تقرير رسمي مكتوب في ختام عمل الخبير وأيضًا تقارير شفوية أثناء التقدم في العمل. ومما يساعد على إجراء اتصال فعال وفي الوقت المناسب، خاصة في المهام الكبيرة، تحديد شركاء أو موظفين بعينهم للتواصل مع الخبير، وتحديد إجراءات للاتصال بين ذلك الخبير والمنشأة.

السرية (راجع الفقرة "١١(د)")

أ/٣١ من الضروري أن تطبق أيضا على الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات أحكام السرية المنصوص عليها في السلوكيات المهنية ذات الصلة المطبقة على مراقب الحسابات. وقد يتم فرض متطلبات إضافية بموجب نظام أو لائحة. وربما تكون المنشأة قد طلبت أيضا أن يتم الاتفاق على أحكام معينة تتعلق بالسرية مع الخبراء الخارجيين الذي يستعين بهم مراقب الحسابات.

تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٢")

أ/٣٢ يؤثر تقييم مراقب الحسابات لمدى كفاءة خبيره وقدراته وموضوعيته، ومدى إلمام مراقب الحسابات بمجال خبرة خبيره وطبيعة العمل الذي ينفذه، على طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداها، الرامية إلى تقييم مدى كفاية عمل ذلك الخبير لأغراض مراقب الحسابات.

نتائج واستنتاجات الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٢ (أ)")

أ/٣٣ قد تتضمن الإجراءات الخاصة بتقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات لأغراض مراقب الحسابات ما يلي:

- الاستفسارات من الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات.
- فحص أوراق عمل الخبير وتقاريره.
- الإجراءات المؤيدة، مثل:
  - ملاحظة عمل الخبير؛
  - فحص البيانات المنشورة، مثل التقارير الإحصائية الصادرة من مصادر معتمدة ذات سمعة طيبة؛
  - المصادقة على الأمور ذات الصلة من أطراف خارجية؛
  - تنفيذ إجراءات تحليلية مفصلة؛
  - إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.
- النقاش مع خبير آخر له خبرة ذات صلة، على سبيل المثال، عندما تكون نتائج أو استنتاجات الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات غير متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى.
- مناقشة تقرير الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات مع الإدارة.

أ/٣٤ قد تتضمن العوامل ذات الصلة عند تقييم مدى ملاءمة ومعقولية نتائج الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات أو استنتاجاته، سواء كانت في شكل تقرير أو أي شكل آخر، ما إذا كانت:

- معروضة بطريقة تتسق مع أي معايير لمهنة أو صناعة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات؛
- معبر عنها بوضوح، بما في ذلك الإشارة إلى الأهداف المتفق عليها مع مراقب الحسابات، ونطاق العمل المنفذ والمعايير المطبقة؛
- تستند إلى فترة مناسبة وتأخذ في الحسبان الأحداث اللاحقة، عند الاقتضاء؛
- خاضعة لأي تحفظ أو حد أو قيد على الاستخدام، وإذا كان الحال كذلك، فما يترتب على ذلك من آثار على المراقب؛
- تستند إلى مراعاة مناسبة للأخطاء أو الانحرافات التي يواجهها الخبير.

الافتراضات والطرق والبيانات المصدرية

الافتراضات والطرق (راجع الفقرة "١٢(ب)")

أ/٣٥ عندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات في تقييم الافتراضات والطرق الأساسية، بما في ذلك عند تطبيق النماذج، التي تستخدمها الإدارة في وضع تقدير محاسبي، فمن المرجح أن تكون إجراءات مراقب الحسابات موجهة بشكل أساسي إلى تقييم ما إذا كان الخبير قد فحص تلك الافتراضات والطرق بشكل كاف. وعندما يتمثل عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات في التوصل إلى المبلغ المحدد المقدر من مراقب الحسابات، أو مدى المبلغ

المقدر من مراقب الحسابات لغرض المقارنة مع المبلغ المحدد المقدر من الإدارة، فقد تكون إجراءات مراقب الحسابات موجهة بشكل أساسي إلى تقييم الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند تطبيق النماذج، التي استخدمها الخبير الذي استعان به مراقب الحسابات.

أ/٣٦ يناقش معيار المراجعة (٥٤٠)[١٣] الافتراضات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الاستخدام في بعض الحالات للنماذج عالية التخصص التي طورتها المنشأة. وبالرغم من النص على ذلك النقاش في سياق حصول مراقب الحسابات على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بافتراضات الإدارة وطرقها، فإنه قد يساعد مراقب الحسابات أيضا عند تقييم افتراضات خبيره وطرقه.

أ/٣٧ عندما يشتمل عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات على استخدام افتراضات وطرق مهمة، فإن العوامل ذات الصلة بتقييم مراقب الحسابات لتلك الافتراضات والطرق تتضمن ما إذا كانت تلك الافتراضات والطرق:

- متعارفًا عليها في مجال الخبير؛
- تتسق مع متطلبات إطار التقارير المالية المطبق؛
- تعتمد على استخدام نماذج متخصصة؛
- تتسق مع افتراضات وطرق الإدارة، وفي حالة عدم اتساقها، فإن مراقب الحسابات يأخذ في حسبانه سبب الاختلافات وتأثيراتها.

مصادر البيانات التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١٢(ج)")

أ/٣٨ عندما ينطوي عمل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات على استخدام مصادر بيانات هامة لعمل ذلك الخبير، فقد يتم استخدام إجراءات مثل ما يلي لاختبار تلك البيانات:

- التحقق من مصدر البيانات، بما في ذلك التوصل إلى فهم، وعند التطبيق إجراء اختبار، لأدوات الرقابة الداخلية المطبقة على البيانات، ونقلها إلى الخبير، عند الاقتضاء.
- فحص البيانات للتحقق من مدى اكتمالها واتساقها الداخلي.

أ/٣٩ في العديد من الحالات، قد يقوم مراقب الحسابات باختبار مصادر البيانات. ومع ذلك، ففي حالات أخرى، عندما تكون طبيعة مصادر البيانات المستخدمة من قبل الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات ذات تقنية عالية فيما يتعلق بمجال خبرته، فقد يقوم ذلك الخبير باختبار مصادر البيانات. وفي حالة قيام الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات باختبار مصادر البيانات، فقد يكون استفسار مراقب الحسابات من ذلك الخبير، أو الإشراف على اختبارات الخبير أو فحصها، طريقة مناسبة لقيام مراقب الحسابات بتقييم مدى ملاءمة هذه البيانات واكتمالها ودقتها.

عدم كفاية العمل (راجع الفقرة "١٣")

أ/٤٠ إذا استنتج مراقب الحسابات أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كاف لتحقيق أغراضه، ولم يستطع مراقب الحسابات حل الأمر من خلال إجراءات المراجعة الإضافية التي تتطلبها الفقرة "١٣" والتي قد تنطوي على تنفيذ أعمال أخرى من قبل كل من الخبير ومراقب الحسابات، أو قد تتضمن توظيف أو التعاقد مع خبير آخر، فقد يكون من الضروري

[١٣] معيار المراجعة رقم (٥٤٠) الفقرات "٨" و"١٣" و"١٥".

إبداء رأي معدل في تقرير مراقب الحسابات وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٥) لأن مراقب الحسابات لم يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة[١٤].

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به مراقب الحسابات في تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرتين "١٤" - "١٥")

أ/٤١ في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة إلى عمل الخبير الذي استعان به مراقب الحسابات، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام.

أ/٤٢ في بعض الظروف، قد يكون من المناسب الإشارة إلى الخبير الذي استعان به مراقب الحسابات في تقرير مراقب الحسابات الذي يحتوي على رأي معدل، لتوضيح طبيعة التعديل. وفي تلك الظروف، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى الحصول على إذن من خبيره قبل القيام بمثل هذه الإشارة.

[١٤] معيار المراجعة رقم (٧٠٥) الفقرة "٦ (ب)".

ملحق

راجع الفقرة "أ/٢٥"

اعتبارات للاتفاق بين مراقب الحسابات والخبير الخارجي الذي يستعين به

يحتوي هذا الملحق على قائمة بالأمور التي قد يأخذ مراقب الحسابات في حسبانه إدراجها في أي اتفاق مع الخبير الخارجي الذي يستعين به. وهذه القائمة توضيحية وليست شاملة؛ والمقصود منها أن تكون بمثابة دليل إرشادي يمكن استخدامه في ظل الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. ويعتمد تحديد ما إذا كانت أمور معينة سيتم تضمينها في الاتفاق على ظروف المهمة. وقد تفيد هذه القائمة أيضا عند النظر في الأمور التي سيتم تضمينها في أي اتفاق مع الخبير الداخلي الذي يستعين به مراقب الحسابات.

طبيعة ونطاق وأهداف عمل الخبير الخارجي الذي يستعين به مراقب الحسابات

- طبيعة ونطاق الإجراءات التي سينفذها الخبير الخارجي.
- أهداف عمل الخبير الخارجي في سياق اعتبارات الأهمية النسبية والخطر بخصوص الأمر الذي يتعلق به عمل الخبير الخارجي، وعند الانطباق، إطار التقارير المالية المطبق.
- أي معايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى ذات صلة سوف يتبعها الخبير الخارجي.
- الافتراضات والطرق، بما في ذلك عند تطبيق النماذج، التي سوف يستخدمها الخبير الخارجي، والمتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

أدوار ومسؤوليات كل من مراقب الحسابات والخبير الخارجي الذي يستعين به

- معايير المراجعة والمحاسبة ذات الصلة، والمتطلبات التنظيمية أو النظامية ذات الصلة.
- موافقة الخبير الخارجي على الاستخدام المقصود لتقريره من قبل مراقب الحسابات، بما في ذلك أية إشارة إليه أو إفصاح عنه للآخرين، على سبيل المثال، الإشارة إليه في أساس الرأي المعدل في تقرير مراقب الحسابات عند الضرورة، أو الإفصاح عنه للإدارة أو للجنة المراجعة.
- طبيعة ومدى فحص مراقب الحسابات لعمل الخبير الخارجي.
- ما إذا كان مراقب الحسابات أو الخبير الخارجي سيختبر مصادر البيانات.
- وصول الخبير الخارجي إلى سجلات المنشأة وملفاتها والموظفين والخبراء الذين تتعاقد معهم المنشأة.
- إجراءات الاتصال بين الخبير الخارجي والمنشأة.
- وصول مراقب الحسابات وخبيره الخارجي إلى أوراق عمل كل منهما.
- ملكية أوراق العمل والرقابة عليها أثناء المهمة وبعدها، بما في ذلك أي متطلبات للاحتفاظ بالملفات.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن تنفيذ العمل بالمهارة والعناية الواجبة.
- كفاءة الخبير الخارجي وقدرته على تنفيذ العمل.

- توقع أن الخبير الخارجي سوف يستخدم كل المعرفة المتاحة لديه والتي تُعد ذات صلة بالمراجعة، أو إذا لم يكن الأمر كذلك، فإنه سيقوم بإعلام مراقب الحسابات.
- أي قيد على إقامة رابط بين الخبير الخارجي وتقرير مراقب الحسابات.
- أي اتفاق لإعلام الخبير الخارجي باستنتاجات مراقب الحسابات المتعلقة بعمل ذلك الخبير.

الاتصالات والتقرير

- طرق الاتصالات وتكرارها، بما في ذلك:
  - الكيفية التي سيتم بها التقرير عن نتائج أو استنتاجات الخبير الخارجي الذي يستعين به مراقب الحسابات (على سبيل المثال، عن طريق تقرير مكتوب أو تقرير شفوي أو مساهمات مستمرة تقدم لفريق المهمة).
  - تحديد أشخاص بعينهم ضمن فريق المهمة، ليقوموا بالتواصل مع الخبير الخارجي.
- موعد انتهاء الخبير الخارجي من العمل والتقرير عن النتائج أو الاستنتاجات لمراقب الحسابات.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فورًا عن أي تأخير محتمل في الانتهاء من العمل، وأي تحفظ أو قيد محتمل على نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ فورًا عن الحالات التي تقيد فيها المنشأة وصول الخبير إلى السجلات أو الملفات أو الموظفين أو الخبراء المتعاقد معهم من قبل المنشأة.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن إبلاغ مراقب الحسابات بجميع المعلومات التي يعتقد ذلك الخبير بأنها قد تكون ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك أي تغيرات في الظروف المبلغ عنها في السابق.
- مسؤولية الخبير الخارجي عن الإبلاغ عن الظروف التي قد تشكل تهديدات لموضوعية ذلك الخبير، وأي تدابير وقائية ذات صلة قد تزيل التهديدات أو تحد منها إلى مستوى مقبول.

السرية

- حاجة الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات إلى الالتزام بمتطلبات السرية، بما في ذلك:
  - أحكام السرية في السلوكيات المهنية ذات الصلة المطبقة على مراقب الحسابات.
  - المتطلبات الإضافية التي قد تكون مفروضة بموجب نظام أو لائحة، إن وجدت.
  - أي أحكام معينة بشأن السرية تطلبها المنشأة، إن وجدت.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٧٠٠) إصدار ٢٠٢٥

تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٧٠٠) إصدار ٢٠٢٥

تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٤
تاريخ السريان	٥
الأهداف	٦
التعريفات	٧-٩
المتطلبات	
تكوين رأي في القوائم المالية	١٠-١٥
شكل الرأي	١٦-١٩
تقرير مراقب الحسابات	٢٠-٥٢
المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية	٥٣-٥٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة	أ/١-أ/٣
السياسات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بشكل ملائم	أ/٤
المعلومات المعروضة في القوائم المالية تكون ملائمة ومن الممكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم	أ/٥
الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات الواردة في القوائم المالية	أ/٦
تقييم ما اذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح	أ/٧-أ/٩
وصف إطار التقارير المالية المطبق	أ/١٠-أ/١٥
شكل الرأي	أ/١٦-أ/١٧
تقرير مراقب الحسابات	أ/١٨-أ/٧٧
المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية	أ/١٨-أ/٧٧
الملحق: مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية ذات الأغراض العامة	

ينبغي قراءة المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة المصري للمراجعة (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن تكوين رأي على القوائم المالية. ويتناول أيضاً شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الصادر نتيجةً مراجعة القوائم المالية.

٢- يتناول معيار المراجعة (٧٠١) مسؤولية المراقب عن الافصاح عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٧٠٦) كيفية تأثر شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات عندما يُبدي المراقب رأياً معدلاً أو عندما يذكر في تقريره فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر. وتتضمن معايير المراجعة الأخرى متطلبات لعملية التقرير، تنطبق عند إصدار تقرير مراقب الحسابات.

٣- ينطبق هذا المعيار على مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة، وقد تمت صياغته في ذلك السياق. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٠) اعتبارات خاصة عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار ذي غرض خاص. ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥) اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية. وينطبق هذا المعيار أيضاً على عمليات المراجعة التي يطُبقَّ عليها معيار المراجعة (٨٠٠) أو معيار المراجعة (٨٠٥).

٤- تهدف متطلبات هذا المعيار إلى إيجاد توازن مناسب بين الحاجة إلى الاتساق وقابلية المقارنة في تقرير مراقب الحسابات على المستوى العالمي، وبين الحاجة إلى زيادة قيمة تقرير مراقب الحسابات عن طريق جعل المعلومات الواردة فيه أكثر ملاءمة للمستخدمين. ويعزز هذا المعيار الاتساق في تقرير مراقب الحسابات، ويراعي أيضاً الحاجة إلى المرونة لاستيعاب الظروف الخاصة. وعندما تجُرى المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة، فإن الاتساق في تقرير مراقب الحسابات يعزز المصداقية في الاسواق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. ويساعد ذلك أيضاً على تعزيز فهم المستخدم للظروف غير المعتادة وعلى التعرف عليها عند حدوثها.

تاريخ السريان

٥- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٦- تتمثل أهداف المراقب فيما يلي:

(أ) تكوين رأي على القوائم المالية استناداً إلى تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها؛

(ب) إبداء ذلك الرأي بشكلٍ واضح من خلال تقرير مكتوب.

التعريفات

٧- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيَّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) القوائم المالية ذات الاغراض العامة: هي قوائم مالية المعدة وفقاً لإطار ذو غرض عام.

(ب) الإطار ذو الغرض العام: إطار تقارير مالية مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقاعدة عريضة من المستخدمين.

(ج) رأي غير معدل: الرأي الذي يعبر عنه مراقب الحسابات في تقريره عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، في جميع جوانبها الهامة، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق[١].

[١] تتناول الفقرة "٢٥" من هذا المعيار التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي.

٨- الإشـــارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة"[٢]. وتحدد متطلبات إطار التقارير المالية المطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعةً كاملةً من القوائم المالية.

٩- ملغاة.

المتطلبات

تكوين رأي على القوائم المالية

١٠- يجب على المراقب أن يكُوّن رأياً عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق[٣]، [٤].

١١- يجب على المراقب، من أجل تكوين ذلك الرأي، أن يستنتج ما إذا كان قد توصل إلى تأكد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواءً بسبب غش أو خطأ. كما يجب أن يأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان ما يلي:

(أ) استنتاج المراقب، ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛[٥] وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

(ب) استنتاج المراقب، ما إذا كانت التحريفات غير المعدلة تُعَد هامة ومؤثرة، منفردة أو في مجملها؛ [٦] وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠).

(ج) التقييمات التي تتطلبها الفقرات ("١٢"-"١٥") من هذا المعيار.

١٢- يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية مُعدَّة، في جميع جوانبها الهامة، وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق. ويجب أن يتضمن هذا التقييم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة (راجع: الفقرات "أ /١" – "أ /٣")

١٣- على وجه الخصوص، وفي ضوء متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت:

(أ) القوائم المالية تفُصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمُطبقة. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان مدى ملاءمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد عُرضت بطريقة قابلة للفهم؛ (راجع: الفقرة "أ /٤")

(ب) السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تعُدّ متسقة مع إطار التقارير المالية المطبق، وتعُدّ مناسبة؛

(ج) التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة تعُدّ معقولة؛

(د) المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة والفهم. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

- ما إذا كانت تلك المعلومات التي كان ينبغي تضمينها، قد تم تضمينها، وما إذا كانت تلك المعلومات مبوبة، ومجمعة أو مفصلة، ومميزة بشكل مناسب.
- ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم تقييده عن طريق إدراج معلومات غير ملائمة، أو معلومات تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها (راجع: الفقرة "أ /٥").

---

[٢] حددت الفقرة "١٣(و)"من معيار المراجعة رقم (٢٠٠) محتوى القوائم المالية.
[٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "١١".
[٤] تتناول الفقرة ("٢٥") من هذا المعيار التعبيرات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي.
[٥] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٢٦".
[٦] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)، الفقرة "١١".

(هـ) القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات الواردة في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرة "أ /٦")

(و) المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية، بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية، تعَد مناسبة.

١٤- عندما تعُدّ القوائم المالية وفقاً لإطار عرض عادل، فإن التقييم المطلوب بموجب الفقرتين "١٢" و"١٣" يجب أيضاً أن يتضمن ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل والواضح. ويجب أن يتضمن تقييم المراقب ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل والواضح النظر فيما يلي: (راجع: الفقرات "أ /٧" – "أ /٩")

(أ) العرض العام للقوائم المالية وهيكلها ومحتواها؛

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل والواضح.

١٥- يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقرير المالي المطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ. (راجع: الفقرات "أ /١٠" – "أ /١٥")

شكل الرأي

١٦- يجب على المراقب أن يبُدي رأياً غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية معدة في جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

١٧- في حالة:

(أ) استنتاج المراقب استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الهام والمؤثر؛ أو

(ب) عدم قدرة المراقب على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر،

فيجب على المراقب تعديل الرأي في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

١٨- إذا كانت القوائم المالية المُعدّة لا تحقق العدالة والوضوح، فيجب على المراقب مناقشة الأمر مع الإدارة، ويجب عليه - بناءً على متطلبات إطار التقارير المالية المطبق والكيفية التي تم بها حل الأمر- تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) (راجع: الفقرة "أ /١٦").

١٩- ملغاة.

تقرير مراقب الحسابات

٢٠- يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات في شكلٍ مكتوب (راجع: الفقرتين "أ /١٨" و "أ /١٩").

تقرير مراقب الحسابات عن عمليات المراجعة التي تمت وفقا لمعايير المراجعة

عنوان التقرير

٢١- يجب أن يكون لتقرير مراقب الحسابات عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "أ /٢٠").

الموجه إليهم التقرير

٢٢- يجب أن يوُجَّه تقرير مراقب الحسابات الى الجهة التي تحددها ظروف المهمة والشكل القانوني للمنشأة (راجع: الفقرة "أ /٢١").

فقرة الرأي

٢٣- يجب أن يتضمن القسم الأول من تقرير مراقب الحسابات رأيه، ويجب أن يكون العنوان "الرأي"

٢٤- يجب أيضاً في قسم الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات:

(أ) تحديد المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية؛

(ب) النص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها؛

(ج) تحديد عنوان كل قائمة تشملها القوائم المالية؛

(د) الإشارة إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة؛

(هـ) تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تشملها القوائم المالية (راجع: الفقرات "أ /٢٢" و "أ /٢٣").

٢٥- عند إبداء رأي غير متحفظ، فينبغي أن تنص فقرة الرأي في تقرير مراقب الحسابات على أن رأي المراقب أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٢٦- ملغاة.

٢٧- عندما لا تستخدم معايير المحاسبة المصرية كإطار لإعداد التقارير المالية ينبغي عند الإشارة لإطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي إلى المنطقة أو بلد المنشأ الخاصة بإطار إعداد التقارير المالية هذا.

أساس إبداء الرأي

٢٨- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات قسماً، بعد قسم الرأي مباشرةً، بعنوان "أساس إبداء الرأي":(راجع: الفقرة "أ /٣٢")

(أ) ينص على أن أعمال المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة (راجع: الفقرة "أ /٣٣")

(ب) يشير إلى القسم في تقرير مراقب الحسابات، الذي يوضح مسؤوليات المراقب بموجب معايير المراجعة؛

(ج) يتضمن عبارة أن المراقب مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته الاخلاقية والسلوكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب تشير إلى قواعد وآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة؛ (راجع: الفقرات "أ /٣٤" –"أ /٣٩")

(د) يجب أن ينص على أن المراقب يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها تعتبر كافية ومناسبة لتوفير أساس يستند عليه المراقب في بناء رأيه.

الاستمرارية

٢٩- عند الاقتضاء، يجب على المراقب أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)[٧].

موضوعات المراجعة الرئيسية

٣٠- عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة لمنشآت مقيدة، يجب على المراقب الافصاح عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

٣١- عندما يكون مطلوباً من المراقب بموجب القوانين أو اللوائح الافصاح عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقريره، أو عندما يقرر ذلك، فيجب عليه القيام بذلك وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرات "أ /٤٠" – "أ /٤٢").

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٥٧٠)، الفقرات ("٢١" –"٢٣").

المعلومات الأخرى

٣٢- عند الاقتضاء، يجب على المراقب أن يُعدّ تقريره وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) .

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

٣٣- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات قسماً بعنوان "مسؤوليات الإدارة [٨] والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية". (راجع: الفقرة "أ /٤٤")

٣٤- يجب أن يصف هذا القسم من تقرير مراقب الحسابات مسؤولية الإدارة عن: (راجع: الفقرات "أ /٤٥" – "أ /٤٨")

(أ) إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الهامة والمؤثرة سواءً بسبب الغش أو الخطأ؛

(ب) تقييم قدرة المنشأة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية [٩]، بالإضافة إلى الإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية، في حالة الانطباق. ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون من المناسب فيها استخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي. (راجع: الفقرة "أ /٤٨")

٣٥- يجب أن يحدد هذا القسم في تقرير مراقب الحسابات أيضاً المسؤولين عن الإشراف على آلية التقارير المالية، عندما يختلف المسؤولون عن ذلك الإشراف عمَّن أوفوا بالمسؤوليات المبينة في الفقرة "٣٤" أعلاه. وفي هذه الحالة، يجب أن يشير عنوان هذا القسم أيضاً إلى " المسئولين عن الحوكمة ". (راجع: الفقرة "أ /٤٩")

٣٦- عندما تكون القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار عرض عادل، فإن وصف المسؤوليات عن القوائم المالية في تقرير مراقب الحسابات، يجب أن يشير إلى "الإعداد والعرض العادل والواضح لهذه القوائم المالية".

مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

٣٧- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات قسماً بعنوان "مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية."

٣٨- يجب في هذا القسم من تقرير المراقب: (راجع: الفقرة "أ /٥٠")

(أ) النص على أن أهداف المراقب هي:

١- الوصول إلى تأكد معقول عمّا إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريفات الهامة والمؤثرة، سواءً بسبب الغش أو الخطأ؛

٢- إصدار تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن رأي مراقب الحسابات. (راجع: الفقرة "أ /٥١")

(ب) النص على أن التأكد المعقول هو مستوى تأكد عالٍ وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة سوف تكشف دائماً كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة.

(ج) النص على أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن الغش أو الخطأ، إضافة إلى أحد الأمرين الآتيين:

١- توضيح أنها تُعدّ هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القوائم المالية؛ [١٠] أو

٢- تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق (راجع: الفقرة "أ /٥٢")

---

[٨] المقصود بالإدارة هي الجهة المسؤولة بموجب القوانين أو اللوائح (أو وفقاً لخطاب الارتباط في ظل غياب قانون أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

[٩] معيار المراجعة رقم (٥٧٠)، الفقرة "٢" .

[١٠] معيار المراجعة رقم (٣٢٠)، الفقرة "٢".

٣٩- يجب أيضاً في قسم مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير مراقب الحسابات ما يلي: (راجع: الفقرة "أ /٥٠")

(أ) النص على أن المراقب يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طوال عملية المراجعة، وذلك كجزء من عملية المراجعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة؛

(ب) وصف عملية المراجعة عن طريق النص على أن مسؤوليات مراقب الحسابات هي:

١- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية، سواءً الناتج عن الغش أو الخطأ؛ وتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المراقب. ويعُد خطر عدم اكتشاف التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش أعلى من الخطر الناتج عن الخطأ، نظراً لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريفات مضللة أو تجاوز للرقابة الداخلية.

٢- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة للظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في كفاءة الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الظروف التي يكون المراقب فيها مسؤولاً أيضاً عن إبداء رأي في كفاءة الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية، يجب عليه عدم ذكر عبارة أن أخذ المراقب للرقابة الداخلية في الحسبان ليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

٣- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي أعدتها الإدارة.

٤- التوصل إلى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبى، وما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة على قدرة المنشأة على الاستمرارية استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وإذا خلص المراقب إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر، فعليه أن يلفت الانتباه في تقريره إلى الإفصاحات ذات الصلة الواردة في القوائم المالية، أو عليه أن يقوم بتعديل الرأي إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية. وتستند استنتاجات المراقب إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات. ومع ذلك، فقد تسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف المنشأة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.

٥- تقييم سلامة عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما فيها الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقارير المالية، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث بصورة عادلة وواضحة.

(ج) توضيح مسؤوليات المراقب عن مهمة مراجعة المجموعة بمزيد من التفصيل، عندما ينطبق معيار المراجعة(٦٠٠)، [١١] وذلك عن طريق النص على ما يلي:

١- أن مسؤوليات مراقب الحسابات تتمثل في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو الأنشطة التجارية داخل المجموعة، لإبداء رأي في القوائم المالية للمجموعة؛

٢- أن المراقب هو المسؤول عن توجيه عملية مراجعة المجموعة والإشراف عليها وتنفيذها؛

٣- أن المراقب يظل مسؤولاً وحده عن رأيه.

٤٠- يجب أيضاً في قسم مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الوارد في تقرير مراقب الحسابات: (راجع: الفقرة "أ /٥٠")

(أ) النص على أن المراقب قد اتصل بالمسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بعدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال

[١١] معيار المراجعة رقم (٦٠٠) (بما في ذلك عمل مراجعي شركات المجموعة).

المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها المخطط لهما والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة، بما في ذلك أي أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي تم اكتشافها خلال أعمال المراجعة؛

(ب) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشـآت المقيدة، يجب النص على أن المراقب قدم للمسئولين عن الحوكمة بياناً يؤكد بموجبه التزامه بقواعد السلوك المهني فيما يتعلق بالاستقلالية وأنه أطلعهم على كافة العلاقات والأمور الأخرى التي قد يعتقد على نحو معقول أنها تؤثر على استقلاليته والإجراءات التي تم اتخاذها لاستبعاد التهديدات والضمانات والضوابط المطبقة ذات الصلة إن وجد؛

(ج) فيما يخص عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشـآت المقيدة وأي منشـآت أخرى يتم الافصـاح بشـأنها عن موضـوعات المراجعة الرئيسـية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، النص على أن المراقب يحدد من بين الموضـوعات التي تم إبلاغها للمسـئولين عن الحوكمة، تلك الموضـوعات التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية، ومن ثم تعَد موضوعات مراجعة رئيسية .ويوضح المراقب هذه الأمور في تقريره، ما لم تمنع القوانين أو اللوائح الإفصـاح العلني عن الموضـوع، أو عندما يرى المراقب، وذلك في ظروف نادرة للغاية، عدم الإفصاح عن موضوع ما في تقريره إذا كان من المتوقع أن تكون التداعيات السلبية للقيام بذلك تفوق المنافع التي تعود على المصلحة العامة نتيجة هذا الافصاح. (راجع: الفقرة "أ /٥٣")

موضع وصف مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

٤١- يجب إدراج وصف مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المطلوب بموجب الفقرتين "٣٩"و"٤٠": (راجع: الفقرة "أ /٥٣")

(أ) ضمن متن تقرير مراقب الحسابات.

(ب) ملغاة

(ج) ملغاة

٤٢- ملغاة

المتطلبات الإلزامية الاخرى

٤٣- إذا تناول المراقب في تقريره على القوائم المالية مسـؤوليات تقرير أخرى يتحملها بالإضـافة إلى مسـؤولياته بموجب معايير المراجعة، فيجب تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير مراقب الحسابات، تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، ما لم تتناول مسؤوليات التقرير الأخرى تلك نفس الموضوعات المعروضـة بموجب مسـؤوليات التقرير التي تتطلبها معايير المراجعة، حيث يمكن في هذه الحالة أن تعُرض مسؤوليات التقرير الأخرى في نفس القسم الخاص بعناصر التقرير ذات العلاقة التي تتطلبها معايير المراجعة (راجع: الفقرات "أ /٥٨" –"أ /٦٠").

٤٤- عندما يقوم المراقب بالتعبير عن المتطلبات القانونية أو الإلزامية الأخرى داخل تقرير مراقب الحسابات الصادر على القوائم المالية، فينبغي التقرير عن ذلك في قسم منفصل في تقرير المراقب عن التقرير الذي تتطلبه معايير المراجعة (راجع: الفقرة "أ /٦٠").

٤٥- إذا تضمن تقرير مراقب الحسابات قسماً منفصلاً يتناول مسؤوليات التقرير الأخرى، فإن متطلبات الفقرات "٢١"-"٤٠" من هذا المعيار يجب أن تدُرج تحت قسم بعنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية". أما قسم "التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" فيجب أن يتبع قسم "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" (راجع: الفقرة "أ /٦٠").

اسم الشريك المسؤول عن المهمة

٤٦- يجب ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة، ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. وفي الظروف النادرة التي ينوي فيها المراقب عدم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات، فيجب على مراقب الحسابات مناقشة ذلك مع المسؤولين عن الحوكمة لإعلامهم بتقييم مراقب الحسابات لاحتمالية وخطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي (راجع: الفقرات "أ /٦١" – "أ /٦٣").

توقيع مراقب الحسابات

٤٧- يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات موقعاً (راجع: الفقرات "أ /٦٤" – "أ /٦٥").

عنوان مراقب الحسابات

٤٨- يجب أن يحدد تقرير مراقب الحسابات عنوان معين لمراقب الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب/ مؤسسة الذي يمارس فيه المراقب عمله بها.

تاريخ تقرير مراقب الحسابات

٤٩- يجب أن يؤرَّخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراقب على أدلة المراجعة الكافية والملاءمة، التي قام ببناء عليها الرأي على القوائم المالية، بما في ذلك الأدلة على أن: (راجع: الفقرات "أ /٦٦" – "أ /٦٩")

(أ) جميع القوائم والإفصاحات التي تشملها القوائم المالية قد تم إعدادها؛

(ب) أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أكدو على تحملهم المسؤولية عن تلك القوائم المالية.

تقرير مراقب الحسابات المفروض بموجب قانون أو لائحة

٥٠- عندما يعد المراقب تقرير مراقب الحسابات باستخدام النموذج أو الصيغة التي يحددها القانون أو اللائحة أو معايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحددة، فينبغي أن يشير التقرير لعملية المراجعة التي تم أداؤها طبقا لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحدد فقط في حالة إذا شمل تقرير مراقب الحسابات على ما يلي كحد أدنى (راجع الفقرتين "أ/٧٠" و"أ/ ٧١") :

(ا) عنوان التقرير؛ و

(ب) الموجه إليهم التقرير (حسبما تتطلب ظروف المهمة)؛ و

(ج) فقرة الرأي على القوائم المالية وتتضمن إبداء الرأي على القوائم المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق المستخدم لإعداد القوائم المالية .(ويشمل ذلك تحديد بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية وذلك عندما لا تستخدم معايير المحاسبة المصرية) ؛ و

(د) تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها؛ و

(هـ) عبارة تنص على أن المراقب مستقل عن المنشأة، وفقاً للمتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته الأخلاقية والسلوكية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن تشير هذه العبارة إلى قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة؛ و

(و) عند الضرورة، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة "٢٢" من معيار المراجعة (٥٧٠)، ولا يتعارض معها؛ و

(ز) عند الضـــرورة، قسـم "أســاس الرأي المتحفظ"، يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة "٢٣" من معيار المراجعة(٥٧٠)، ولا يتعارض معها؛ و

(ح) عند الضرورة، قسماً يتضمن المعلومات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠١)، أو المعلومات الإضافية عن المراجعة التي يفرضـــها قانون أو لائحة، ويتناول متطلبات التقرير الواردة في ذلك المعيار، ولا يتعارض معها [١٢] (راجع: الفقرات "أ /٧٢ " -" أ/ ٧٥")؛ و

(ط) عند الضرورة، قسماً يتناول متطلبات التقرير الواردة في الفقرة "٢٤" من معيار المراجعة (٧٢٠) ؛ و

(ي) وصف لمسئولية إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً، وتحديداً لأولئك المسؤولين عن الإشراف على آلية إعداد القوائم المالية، يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ("٣٣ " -" ٣٦")، ولا يتعارض معها؛ و

(ك) وصف لمسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم المالية ونطاق عملية المراجعة التي تشمل:

(١) الإشـارة إلى معايير المصـرية للمراجعة ومعايير المراجعة الخاصـة بمنطقة محددة أو بلد ما، والقوانين واللوائح. يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ("٣٧ " -" ٤٠")، ولا يتعارض معها.) راجع: الفقرات "أ /٥٠ " -" أ/ ٥٣")

و(٢) وصف العمل الذي قام المراقب بأدائه.

(ل) فيما يخص عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشـآت مقيدة، اسـم الشـريك المســؤول عن المهمة ما لم يكن من المتوقع بدرجة معقولة، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن يؤدي ذلك الإفصاح إلى تهديد كبير لأمنه الشخصي؛ و

(م) توقيع مراقب الحسابات؛ و

(ن) عنوان مراقب الحسابات؛ و

(س) تاريخ تقرير مراقب الحسابات؛ و

تقرير مراقب الحسابات عن عمليات المراجعة التي تمت وفقا لكل من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير المصرية للمراجعة

٥١- يمكن أن يشـير المراقب لعملية مراجعة تم أداؤها طبقا لكل من المعايير المصـرية للمراجعة بالإضـافة إلى معايير مراجعة أخرى، عندما يلتزم المراقب بكل من المعايير المصـرية للمراجعة ذات الصـلة بعملية المراجعة ويقوم بأداء أية إجراءات إضافية ضرورية للالتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بهذه المنطقة أو هذا البلد. وتكون الإشارة لكل من المعايير المصرية للمراجعة ومعايير المراجعة الأخرى غير ملائمة إذا:

(أ) لا يوجد هناك اختلاف بين متطلبات اعدد التقارير المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات في المعايير المصـرية للمراجعة وفي معايير المراجعة الأخرى والتي تؤثر على رأي المراقب أو الحاجة لإضافة فقرة توجيه الانتباه أو فقرة أمر آخر في الظروف المحددة، على سـبيل المثال، بعض معايير المراجعة الأخرى تمنع المراقب من إضـــافة تأكيد في فقرة توجيه الانتباه لإلقاء الضـوء على مشـكلة تتعلق بفرض الاستمرارية، وبينما يتطلب معيار المصـري للمراجعة رقم (٧٠٦) من المراقب أن يقوم بتعديل التقرير عن طريق إضـــافة تأكيد في فقرة توجيه الانتباه في مثل هذه الظروف. ففي حالة مثل هذه الاختلافات يشـير تقرير المراقب فقط إلى معايير المراجعة (إما المعايير المصـرية للمراجعة أو معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة)، التي يكون المراقب قد التزم بمتطلبات إعداد التقارير طبقاً لها.

---

[١٢] معيار المراجعة رقم (٧٠١)، الفقرات ("١١" -"١٦").

(ب) تضمن تقرير مراقب الحسابات، كحدٍ أدنى، جميع العناصر المحددة في الفقرة ("٥٠"(أ) -(س)) أعلاه، عندما يستخدم المراقب التنسيق أو الصيغة المحددة بموجب معايير المراجعة الأخرى. ومع ذلك، فإن الإشارة إلى "القوانين أو اللوائح" الواردة في الفقرة ("٥٠" (أ)) يجب أن تُقرأ على أنها إشارة إلى معايير المراجعة الأخرى. ومن ثم، يجب أن يحدد تقرير مراقب الحسابات معايير المراجعة الأخرى هذه.

٥٢- عندما يشير تقرير المراقب لكل من المعايير المصرية للمراجعة ومعايير المراجعة لمنطقة أو بلد محدد، ينبغي أن يحدد تقرير المراقب في هذه الحالة المنطقة أو بلد المنشأ لمعايير المراجعة.

المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرات "أ /٧٨" – "أ /٨٤")

٥٣- في حالة عرض معلومات إضافية مع القوائم المالية التي تم مراجعتها لا يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق، فيجب على المراقب تقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية، بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات، تعُدّ رغم ذلك جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو كيفية عرضها. وعندما تكون المعلومات الإضافية جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية، فإن رأي المراقب يجب أن يغطيها.

٥٤- إذا لم يتم النظر إلى المعلومات الإضافية التي لا يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق على أنها جزء لا يتجزأ من القوائم المالية المُراجعة، فيجب على المراقب تقييم ما إذا كانت تلك المعلومات الإضافية معروضة بطريقة تميزها بشكل كافٍ وواضح عن القوائم المالية التي تم مراجعتها. وإذا لم يكن الحال كذلك، فيجب حينئذٍ على المراقب أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، وجب على المراقب أن يحدد المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها، وأن يوضح في تقريره أن تلك المعلومات الإضافية لم تتم مراجعتها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة (راجع: الفقرة " ١٢")

أ/١ تقوم الإدارة بعدد من الاجتهادات بشأن المبالغ والإفصاحات في القوائم المالية.

أ/٢ يحتوى معيار المراجعة (٢٦٠) على نقاش بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية[١٣] وعند النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، قد يعلم المراقب بوجود تحيز محتمل في اجتهادات الإدارة. وقد يخلصُ المراقب إلى أن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، مع تأثير التحريفات غير المعدلة، يتسبب في أن تكون القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ هام ومؤثر. ومن بين المؤشرات الدالة على غياب الحيادية مما قد يؤثر على تقييم المراقب ما إذا كانت القوائم المالية ككل محرفة بشكلٍ هام ومؤثر ما يلي:

- التصحيح الانتقائي للتحريفات التي تم لفت انتباه الإدارة إليها أثناء المراجعة (على سبيل المثال، تصحيح التحريفات التي تؤثر بالزيادة في الأرباح المُعلنة، وعدم تصحيح التحريفات التي تؤثر بالنقصان في الأرباح المُعلنة).
- التحيز المحتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.

أ/٣ يتناول معيار المراجعة (٥٤٠) احتمال تحيز الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية.[١٤] ولا تشكل المؤشرات الدالة على التحيز المحتمل من جانب الإدارة، في حد ذاتها، تحريفات لأغراض استنباط استنتاجات عن مدى معقولية كل تقدير محاسبي على حدة. إلا أنها قد تؤثر على تقييم المراقب لما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر.

القوائم المالية أفصحت بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية (راجع: الفقرة "١٣(أ) ")

أ/٤ عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل مناسب عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها وتطبيقها، فإن اهتمام المراقب يتضمن أموراً مثل:

- ما إذا كانت جميع الإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية الهامة المطلوب إدراجها بموجب إطار التقارير المالية المطبق قد تم الإفصاح عنها؛
- ما إذا كانت المعلومات عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم الإفصاح عنها ملائمة، وبالتالي تعكس كيفية تطبيق ضوابط الإثبات والقياس والعرض الواردة في إطار التقارير المالية المطبق على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية في الظروف الخاصة لعمليات المنشأة وبيئتها؛
- مدى الوضوح الذي تم به عرض السياسات المحاسبية الهامة.

المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وقابلة للمقارنة والفهم (راجع: الفقرة "١٣(د) ")

أ/٥ يتضمن تقييم مدى قابلية القوائم المالية للفهم النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية معروضة بطريقة واضحة ومختصرة.
- ما إذا كان موضع الإفصاحات الهامة يجعلها بارزة بشكل مناسب (على سبيل المثال، عندما يكون لمعلومات خاصة بالمنشأة قيمة متوقعة لدى المستخدمين)، وما إذا كانت الإفصاحات قد تم ربطها بإشارات مرجعية بشكل مناسب، بطريقة لا تنشأ عنها صعوبات كبيرة تواجه المستخدمين عند تحديد المعلومات اللازمة.

---

[١٣] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الملحق الثاني.
[١٤] معيار المراجعة رقم (٥٤٠) الفقرة "٢١".

الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات الواردة في القوائم المالية (راجع: الفقرة "١٣(هـ) ")

٦/أ من الشـــائع أن تقوم القوائم المالية المُعدة وفقاً لإطار ذا غرض عام بعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشـــأة. وفي ضـــوء إطار التقارير المالية المطبق يتضـــمن القيام، بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المُهمة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويتضمن ذلك النظر في أمور مثل:

- مدى ملاءمة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى خصوصيتها لظروف المنشأة؛
- ما إذا كانت الإفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين على فهم:
  - طبيعة وحجم الأصـول والالتزامات المحتملة للمنشـأة الناتجة عن معاملات أو أحداث لا تسـتوفي ضـوابط الاعتراف (أو ضوابط الاستبعاد من الدفاتر) المحددة بموجب إطار التقارير المالية المطبق.
  - طبيعة ومدى مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن المعاملات والأحداث.
  - الطرق المسـتخدمة والافتراضـات والاجتهادات المطبقة، والتغييرات الطارئة عليها، التي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصح عنها بأية طريقة أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات الصلة.

تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل والواضح (راجع: الفقرة "١٤")

٧/أ ملغاة.

٨/أ يُعد تقييم المراقب عما إذا كانت القوائم المالية تحقق العرض العادل والواضـح، فيما يتعلق بالعرض والإفصـاح على سـواء، أمراً خاضـعاً للحكم المهني. ويأخذ هذا التقييم في الحسـبان أموراً مثل حقائق وظروف المنشـأة، بما في ذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ويسـتند إلى فهم المراقب للمنشـأة وأدلة المراجعة التي تم الحصـول عليها أثناء المراجعة. ويتضمن التقييم أيضاً النظر، على سبيل المثال، في الإفصاحات اللازمة لتحقيق عرض عادل وواضح والناشئة عن أمور يمكن أن تكون هامة ومؤثرة (بعبارة أخرى، وبشـــكل عام، تعُد التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصـــادية للمسـتخدمين المُتخَّذة على أسـاس القوائم المالية ككل)، مثل تأثير تطور متطلبات التقارير المالية أو تغير البيئة الاقتصادية.

٩/أ قد يتضـمن تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تحقق عرضـاً عادلاً وواضـحاً، على سـبيل المثال، إجراء مناقشـات مع الإدارة والمسـئولين عن الحوكمة عن آرائهم في أسـباب اختيار عرض معين، إضـافة إلى البدائل التي تم أخذها في الحسبان. ويمكن أن تتضمن المناقشات، على سبيل المثال:

- درجة تجميع أو تفصـيل المبالغ في القوائم المالية، وما إذا كان عرض المبالغ أو الإفصـاحات يحجب معلومات مفيدة، أو ينتج عنه معلومات مضللة.
- الاتساق مع ممارسات الصناعة المناسبة، أو ما إذا كانت أي حالات خروج عن هذه الممارسات تعُد ذات صلة بظروف المنشأة وبناءً عليه تعُد مبررة.

وصف إطار التقارير المالية المطبق (راجع: الفقرة "١٥")

١٠/أ كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)، لإعداد القوائم المالية يتطلب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، إدراج وصـف كافٍ لإطار التقارير المالية المطبق على القوائم المالية.[١٥] ويعرف ذلك الوصـف مسـتخدمي القوائم المالية بالإطار الذي تستند إليه تلك القوائم.

---

[١٥] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرتان ("أ/٤" و" أ/٥").

أ/١١ لا يعُد وصف القوائم المالية بأنها مُعدةً وفقاً لإطار تقارير مالية معين وصفاً مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية مستوفية لجميع متطلبات ذلك الإطار التي تكون سارية خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

أ/١٢ لا يعُد وصف إطار التقارير المالية المطبق بصيغة متحفظة أو مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن القوائم المالية تلتزم بشكل كبير بمعايير المحاسبة المصرية")، وصفاً كافياً لذلك الإطار لأنه قد يضلل مستخدمي القوائم المالية.

الإشارة إلى أكثر من إطار واحد للتقرير المالي

أ/١٣ في بعض الحالات، قد توضح القوائم المالية أنها أعُدت وفقاً لإطارين من أطُر التقارير المالية (على سبيل المثال، معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية للتقارير المالية). وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن الإدارة مطالبة بإعداد القوائم المالية وفقاً لكلٍ من الإطارين، أو لرغبة الإدارة في القيام بذلك، وفي تلك الحالة يعُد كلا الإطارين إطار تقارير مالية مطبق. ولا يكون ذلك الوصف مناسباً إلا إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بكل إطار على حدة. ولاعتبار أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لكل من الإطارين، يجب أن تكون القوائم المالية ملتزمة بكلا الإطارين في نفس الوقت، دون أية حاجة للتوفيق بين القوائم. وفي الواقع العملي، يكون من غير المرجح الالتزام بكلا الإطارين في نفس الوقت ما لم يكون الإطارين مطابقين (على سبيل المثال، توافق كلٌ من إطار معايير المحاسبة المصرية مع إطار المعايير الدولية للتقارير المالية، أو ما لم تتخلص من جميع معوقات الالتزام به).

أ/١٤ إن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار تقارير مالية ما والتي تحتوي على إيضاح أو قائمة إضافية تطابق النتائج مع تلك التي كانت لتظهر بموجب إطار آخر، لا تعُتبر مُعدةً وفقاً لذلك الإطار الآخر. ويرجع ذلك إلى أن القوائم المالية لا تتضمن جميع المعلومات بالطريقة المطلوبة بموجب ذلك الإطار الآخر.

أ/١٥ ومع ذلك، قد تعُد القوائم المالية وفقاً لإطار تقارير مالية واحد مطبق، وبالإضافة إلى ذلك، تصف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية مدى التزام القوائم المالية بإطار آخر (على سبيل المثال، إعداد قوائم مالية وفقاً لإطار معايير المحاسبة المصرية مع توضيح مدى التزامها بالمعايير الدولية للتقارير المالية). وقد يمثل ذلك الوصف معلومات مالية إضافية، كما هو موضح في الفقرة "٥٤"، يغطيها رأي المراقب إذا لم يكن بالإمكان تمييزها بشكلٍ واضح عن القوائم المالية.

شكل الرأي

أ/١٦ قد توجد حالات لا تعبر فيها القوائم المالية بعدالة ووضوح، على الرغم من إعدادها وفقاً لمتطلبات الإطار المطبق. وعندما يكون الحال كذلك، فقد يكون من الممكن للإدارة تضمين إفصاحات إضافية في القوائم المالية تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب ذلك الإطار، أو في ظروف نادرة للغاية، قد تقوم الإدارة بالخروج عن متطلب وارد في الإطار من أجل أن تعبر القوائم المالية بعدالة ووضوح (راجع: الفقرة "١٨").

أ/١٧ ملغاة.

تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/١٨ يشمل التقرير المكتوب كلا من التقارير الورقية المكتوبة والتقارير المكتوبة في صيغة الكترونية.

أ/١٩ يحتوي ملحق هذا المعيار على مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات يتفق مع العناصر المنصوص عليها في الفقرات ("٢١"-"٤٩") من هذا المعيار بالنسبة لعملية مراجعة لقوائم مالية معدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ويصور هذا التقرير التعبير عن رأي غير متحفظ، وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية يفترض النموذج أن للمراقب مسئوليات أخرى مطلوبة بموجب القوانين المصرية. وباستثناء قسمي الرأي وأساس إبداء الرأي، لم يضع هذا المعيار متطلبات لترتيب عناصر تقرير مراقب الحسابات. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار استخدام عناوين محددة، تهدف إلى المساعدة في زيادة التعرف على تقرير مراقب الحسابات الذي يشير إلى عملية المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة، خاصةً في الحالات التي تعُرَض فيها عناصر تقرير مراقب الحسابات بترتيب يختلف عن تقرير مراقب الحسابات التوضيحي الوارد في ملحق هذا المعيار.

تقرير مراقب الحسابات على عمليات المراجعة التي تمت وفقا للمعايير المصرية للمراجعة

عنوان التقرير (راجع: الفقرة "٢١")

أ/٢٠ العنوان الذي يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراقب حسابات، على سبيل المثال "تقرير مراقب الحسابات"، يميِّز تقرير مراقب الحسابات عن التقارير الصادرة من غيره.

الموجه إليهم التقرير (راجع: الفقرة "٢٢")

أ/٢١ قد تحدد القوانين أو اللوائح أو شروط المهام الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير مراقب حسابات. ويكون تقرير مراقب الحسابات موجهاً عادةً إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم، وغالباً ما يكون موجهاً إما إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين في المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.

رأي مراقب الحسابات (راجع: الفقرات "٢٤ "–"٢٦")

الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها

أ/٢٢ ينص تقرير مراقب حسابات، على سبيل المثال، على أن المراقب قد راجع القوائم المالية للمنشأة، والتي تشمل [عنوان كل قائمة مالية تتألف منها المجموعة الكاملة من القوائم المالية المطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، مع تحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية] والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية الهامة.

أ/٢٣ عندما يعلم المراقب أن القوائم المالية التي تم مراجعتها سترفق في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المراقب في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية التي تم مراجعتها، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد القوائم المالية التي يتعلق بها تقرير مراقب الحسابات.

"تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة"

أ/٢٤ عند إبداء رأي غير متحفظ، فينبغي أن تنص فقرة الرأي في تقرير مراقب الحسابات على أن من رأي المراقب أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

أ/٢٥ عندما يبدي المراقب رأياً غير متحفظ، فمن غير المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما يتعلق بالرأي، لأنها قد تشير لرأي مشروط أو بإضعاف أو تعديل الرأي.

وصف القوائم المالية والأمور التي تعرضها

أ/٢٦ يغطي رأي المراقب مجموعة الكاملة من القوائم المالية، حسب تعريفها في إطار التقارير المالية المطبق. فعلى سبيل المثال، في حالة العديد من الأطر ذات الاغراض العامة، تتضمن القوائم المالية: قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الآخر، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية التي تضم عادةً ملخصاً بالسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى.

أ/٢٧ ينص تقرير مراقب الحسابات على أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة،عن المعلومات التي صُممت القوائم المالية لتوصيلها و في حالة القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، يقوم المراقب بإبداء رأي أن القوائم المالية تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة وعن نتيجة أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المالية المنتهية في ذلك التاريخ.

وصف إطار التقارير المالية المطبق وكيف يمكن أن يؤثر على رأي مراقب الحسابات

٢٨/أ لإسداء النصح للقارئ بالسياق الذي يتم فيه التعبير عن رأي المراقب، يحدد رأي مراقب الحسابات إطار إعداد التقارير المالية المطبق والذي يُبنى عليه القوائم المالية وليس المقصود الحد من التقييم الذي تتطلبه الفقرة "١٤"، وعندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المطبق ليس معايير المحاسبة المصرية، يقوم رأي المراقب أيضا بتحديد المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية. ويقوم المراقب بتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق بمصطلحات كما يلي:

- "..... طبقا لمعايير المحاسبة المصرية".

أو- "..... طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصورة عامة في (اسم البلد) ".

٢٩/أ عندما تكون هناك متطلبات قانونية وتنظيمية، يقوم المراقب بتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق كما يلي:

- "..... طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ومتطلبات قانون ....."

ويتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي توجد فيها أوجه تعارض بين معايير المحاسبة والمتطلبات القانونية أو التنظيمية[١٦] .

٣٠/أ كما هو مُبيَّن في الفقرة "أ /١٣"، قد تعد القوائم المالية وفقاً لإطارين من أطر التقارير المالية، وبناءً عليه يعد كلاهما إطار تقارير مالية مطبق. وبالتالي، يتم أخذ كل إطار في الحسبان بشكل منفصل عند تكوين رأي المراقب على القوائم المالية، ويشير رأي المراقب وفقاً للفقرات ("٢٥"-"٢٧") إلى كلٍ من الإطارين على النحو الآتي:

(أ) في حالة التزام القوائم المالية بكل إطار على حدة، يتم إبداء رأيين: وهما، رأي بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لأحد إطاريّ التقارير المالية المطبقين (على سبيل المثال، إطار معايير المحاسبة المصرية)، ورأي بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقارير المالية الآخر المطبق (على سبيل المثال، المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصورة عامة في (اسم الدولة). وقد يتم إبداء هذين الرأيين بشكل منفصل، أو في جملة واحدة) على سبيل المثال، تعبر القوائم المالية بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة [...]، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ووفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصورة عامة في (اسم الدولة).

(ب) في حالة التزام القوائم المالية بأحد الإطارين دون الإطار الآخر، يمكن إبداء رأي غير متحفظ بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار واحد (على سبيل المثال، إطار معايير المحاسبة المصرية)، وإبداء رأي متحفظ فيما يتعلق بالإطار الآخر (على سبيل المثال، إطار للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصورة عامة في (اسم الدولة) وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

٣١/أ كما هو مُبيَّن في الفقرة "أ /١٠"، قد توضح القوائم المالية التزامها بإطار التقارير المالية المطبق، وإضافة لذلك، تفصح عن مدى التزامها بإطار تقارير مالية آخر. ويُعطي رأي المراقب تلك المعلومات الإضافية إذا لم يكن من الممكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية (انظر الفقرتين "٥٣"،"٥٤" وما يتعلق بهما من مواد تطبيقية في الفقرات "أ /٧٨" – "أ /٨٤"). وبناءً عليه:

(أ) إذا كان الإفصاح عن الالتزام بالإطار الآخر مضلِّلاً، فيتم إبداء رأي متحفظ وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

(ب) إذا كان الإفصاح غير مضللٍ، إلا أن المراقب يرى أنه على قدرٍ كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فتتم إضافة فقرة لفت انتباه وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٦)، للفت الانتباه إلى الإفصاح.

أساس إبداء الرأي (راجع: الفقرة "٢٨")

٣٢/أ يقدم قسم أساس إبداء الرأي سياقاً مهماً عن رأي المراقب. وعليه، يتطلب هذا المعيار أن يكون قسم أساس إبداء الرأي تالياً مباشرةً لقسم الرأي في تقرير مراقب الحسابات.

٣٣/أ إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة في المراجعة تخبر مستخدمي تقرير مراقب الحسابات بأن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير مستقرة.

---

[١٦] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "١٨".

المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة (راجع: الفقرة "٢٨(ج)")

أ/٣٤ يؤدي تحديد المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة إلى زيادة الشفافية بشأن تلك المتطلبات المتعلقة بمهمة المراجعة ذي الصلة. ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تكون أكثر تشدداً[١٧]. وعندما تتضمن المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة تلك القواعد، فإن العبارة قد تشير أيضاً إليها. وإذا كانت قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة تشكل جميع المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة بالمراجعة، فلا يلزم أن الإشارة الى تلك المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة.

أ/٣٥ قد توجد المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة في عدة مصادر مختلفة، آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة والمتطلبات الإضافية في القوانين أو اللوائح. وعندما تكون متطلبات الاستقلالية والمتطلبات الاخلاقية والسلوكية الأخرى ذات الصلة مُضمَّنة في عدد محدود من المصادر، فقد يختار المراقب ا تسمية المصدر (المصادر) ذي الصلة (على سبيل المثال، اسم القاعدة أو اللائحة المطبقة)، أو قد يشير إلى مصطلح مفهوم على نطاق واسع يُلخص بشكل مناسب تلك المصادر (على سبيل المثال، متطلبات الاستقلالية لعمليات مراجعة المنشآت المقيدة) .

أ/٣٦ قد تتطلب القوانين أو اللوائح أو معايير المصرية للمراجعة أو شروط مهمة المراجعة من المراقب أن يقدم في تقريره معلومات أكثر تحديداً حول مصادر المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، المطبقة على مراجعة القوائم المالية.

أ/٣٧ عند تحديد قدر المعلومات الذي من المناسب إدراجه في تقرير مراقب الحسابات عندما تكون هناك مصادر متعددة للمتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، فإن هناك عامل هام ينبغي أخذه في الحسبان يتمثل في تحقيق التوازن بين الشفافية وخطر حجب المعلومات المفيدة الأخرى في تقرير مراقب الحسابات.

اعتبارات خاصة لعمليات مراجعة المجموعات

أ/٣٨ في عمليات مراجعة المجموعات، عندما تكون هناك مصادر متعددة للمتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، تتعلق الإشارة إلى (الشركة الام) في تقرير مراقب الحسابات عادةً بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة المطبقة على فريق عمل المجموعة. والسبب في هذا هو أنه عند مراجعة إحدى المجموعات، يخضع مراقبو شركات المجموعة أيضاً للمتطلبات الاخلاقية والسلوكية التي تعُد ذات صلة بمراجعة المجموعة[١٨] .

أ/٣٩ لا تضع معايير المراجعة متطلبات استقلالية أو متطلبات اخلاقية و سلوكية معينة للمراقبين، بما في ذلك مراقبي شركات المجموعة، وبالتالي لا توسّع أو تتجاوز بأية طريقة أخرى متطلبات الاستقلالية في قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة أو المتطلبات الاخلاقية والسلوكية الأخرى التي يخضع لها فريق عمل المجموعة، كما لا تتطلب معايير المراجعة من مراقب الشركة التابعة في جميع الحالات أن يخضع لنفس متطلبات الاستقلالية المحددة التي تنطبق على فريق عمل المجموعة .ونتيجة لذلك، فإن المتطلبات الاخلاقية والسلوكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، في حالة مراجعة المجموعات قد تكون معقدة. ويقدم معيار المراجعة (٦٠٠)[١٩] إرشادات للمراقبين عند تنفيذ أعمال على المعلومات المالية لشركة تابعة ما من أجل مراجعة المجموعة، بما في ذلك الحالات التي لا يستوفي فيها مراقب الشركة التابعة متطلبات الاستقلالية التي تعُد ذات صلة بمراجعة المجموعة.

---

[١٧] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "أ/١٦".
[١٨] معيار المراجعة رقم (٦٠٠)، الفقرة "أ/٣٧".
[١٩] معيار المراجعة رقم (٦٠٠)، الفقرتان "١٩"و"٢٠".

موضوعات المراجعة الرئيسية (راجع: الفقرة "٣١")

أ/٤٠ قد تتطلب القوانين أو اللوائح الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية عند مراجعة منشآت أخرى بخلاف المنشآت المقيدة، على سبيل المثال، المنشآت التي يتم وصفها في تلك القوانين أو اللوائح أو القرارات بأنها منشآت ذات المصلحة العامة والمعرفة بقواعد اداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية.

أ/٤١ قد يقرر المراقب أيضاً الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات المصلحة العامة الهامة، على سبيل المثال بسبب وجود عدد كبير وقاعدة عريضة من أصحاب المصالح ونظراً لطبيعة وحجم الأعمال. وقد يكون من بين أمثلة تلك المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق المعاشات) ومنشآت أخرى مثل المنشآت الخيرية.

أ/٤٢ يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراقب الاتفاق على شروط مهمة المراجعة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، ويوضح أن أدوار الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عند الاتفاق على شروط مهمة المراجعة للمنشأة تعتمد على ترتيبات الحوكمة في المنشأة والقوانين أو اللوائح ذات الصلة [٢٠]. ويتطلب معيار المراجعة (٢١٠) أيضاً أن يتضمن خطاب ارتباط مهمة المراجعة، أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقع لأي تقارير سيصدرها المراقب[٢١]. وعندما لا يكون المراقب مطالباً على أي نحو آخر بالإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية، يوضح معيار المراجعة (٢١٠)[٢٢] أنه قد يكون من المفيد للمراقب أن يدرج في شروط مهمة المراجعة الإشارة إلى إمكانية الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات، وقد يكون من الضروري للمراقب أن يدرج الإشارة إلى مثل هذه الإمكانية للاحتفاظ بالقدرة على القيام بهذا الإبلاغ.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ/٤٣ المنشآت المقيدة ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون منشآت القطاع العام هامة نظراً لحجمها أو تعقيدها أو من منظور جوانب المصلحة العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون المراقب في منشآت القطاع العام مطالباً بموجب القوانين أو اللوائح، أو قد يقرر على أي نحو آخر، الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقريره.

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية (راجع: الفقرتين "٣٣ "و"٣٤")

أ/٤٤ يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أساس الفرضية، فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي على أساسه يتم إجراء المراجعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة [٢٣]. وتتحمل الإدارة مسئولية إعداد القوائم المالية ويتحمل والمسئولين عن الحوكمة الاشراف على عملية إعداد تلك القوائم وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك عرضها العادل والواضح. وتتحمل الإدارة أيضاً المسؤولية عن الرقابة الداخلية التي ترى أنها ضرورية للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب الغش أو الخطأ. ويتضمن وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير مراقب الحسابات الإشارة إلى كلتا المسؤوليتين، حيث يساعد ذلك في توضيح الفرضية التي تمت عملية المراجعة على أساسه للمستخدمين. ويستخدم معيار المراجعة(٢٦٠) مصطلح " المسئولين عن الحوكمة " لوصف الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) المسؤولة عن الإشراف على المنشأة.

أ/٤٥ قد توجد ظروف يكون من المناسب فيها للمراقب أن يضيف إلى أوصاف مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة الواردة في الفقرتين "٣٤"، "٣٥"، ليعكس المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية في سياق طبيعة المنشأة.

أ/٤٦ يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراقب الاتفاق على مسؤوليات الإدارة في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر

---

[٢٠] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرتان "٩ " و "أ/٢٢".
[٢١] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "١٠ ".
[٢٢] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "أ/٢٥".
[٢٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة " ١٣ (ك)".

مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب [٢٤]. ويوفر معيار المراجعة (٢١٠) بعض المرونة عند القيام بذلك عن طريق توضيح أنه إذا كانت القوانين أو اللوائح تحدد مسؤوليات الإدارة، ومسؤوليات المسئولين عن الحوكمة، فيما يتعلق بالتقارير المالية، فقد يقرر المراقب أن النظام أو اللائحة تتضمن مسؤوليات هي بحسب حكمه المهني مكافئة في تأثيرها لتلك الواردة في معيار المراجعة (٢١٠). وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات التي تعَد مكافئة، فقد يستخدم المراقب نص القانون أو اللائحة لوصفها في خطاب الارتباط، أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب. وفي تلك الحالات، فقد يستخدم هذا النص أيضاً في تقرير مراقب الحسابات لوصف مسؤوليات الإدارة وفقاً لما تتطلبه الفقرة "٣٤ (أ) " من هذا المعيار. وفي ظروف أخرى وعندما يقرر المراقب عدم استخدام نص القانون أو اللائحة الوارد في خطاب الارتباط، تستخدم الصيغة الواردة في الفقرة "٣٤ (أ) " من هذا المعيار. وإضافة إلى تضمين وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير مراقب الحسابات، وفقاً لما تتطلبه الفقرة "٣٤ "، فقد يشير المراقب إلى وصف أكثر تفصيلاً لهذه المسؤوليات عن طريق تضمين إشارة إلى المصدر الذي يمكن الحصول منه على تلك المعلومات (على سبيل المثال، في التقرير السنوي للمنشأة).

أ/٤٧ قد تشير القوانين أو اللوائح، التي تحدد مسؤوليات الإدارة، وبشكل خاص إلى المسؤولية عن مدى كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. وحيث إن الدفاتر والسجلات والنظم تعَد جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية (حسب التعريف الوارد في معيار المراجعة) (٣١٥).

أ/٤٨ يقدم ملحق هذا المعيار مثال توضيحي لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة "٣٤ (ب) " عندما يكون إطار التقارير المالية المطبق هو معايير المحاسبة المصرية. وفي حالة استخدام إطار تقارير مالية مطبق آخر بخلاف معايير المحاسبة المصرية، فإن العبارات التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقارير المالية الآخر في ظل الظروف القائمة.

الإشراف على آلية التقارير المالية (راجع: الفقرة "٣٥")

أ/٤٩ عندما يشارك بعض، وليس كل، الأفراد المشاركين في الإشراف على آلية التقارير المالية في إعداد القوائم المالية أيضاً، فإن الوصف الذي تتطلبه الفقرة "٣٥" من هذا المعيار قد يحتاج إلى تعديل، ليعكس بشكل مناسب الظروف الخاصة بالمنشأة. وعندما يكون الأفراد المسؤولون عن الإشراف على آلية التقارير المالية هم أنفسهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، فلا يتطلب الأمر الإشارة إلى مسؤوليات الإشراف.

مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية (راجع: الفقرات "٣٧ "–"٤٠")

أ/٥٠ يمكن تكييف وصف مسؤوليات المراقب الذي تتطلبه الفقرات "٣٧ "–"٤٠" من هذا المعيار ليعكس الطبيعة الخاصة للمنشأة، على سبيل المثال، عندما يتناول تقرير مراقب الحسابات قوائم مالية مجمعة. فيمكن تكييف المثال التوضيحي الوارد في ملحق هذا المعيار مثالاً على كيفية القيام بذلك.

أهداف مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "٣٨(أ) ")

أ/٥١ يوضح تقرير مراقب الحسابات أن أهداف المراقب تتمثل في الوصول إلى تأكد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب الغش أو الخطأ، وفي إصدار تقرير مراقب الحسابات يتضمن رأي المراقب الملائم للظروف. وذلك على خلاف مسؤوليات الإدارة عن إعداد القوائم المالية.

وصف الأهمية النسبية (راجع: الفقرة "٣٨(ج)")

أ/٥٢ يقدم ملحق هذا المعيار مثال توضيحي لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة "٣٨(ج) "، والمتعلق بتقديم وصف للأهمية النسبية، عندما يكون إطار التقارير المالية المطبق هو معايير المحاسبة المصرية. وفي حالة استخدام إطار

[٢٤] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة"٦ (ب)(١) - (٢)".

تقارير مالية مطبق آخر بخلاف معايير المحاسبة المصرية، فإن العبارات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار قد تحتاج إلى التعديل لتعكس تطبيق إطار التقارير المالية الآخر في ظل الظروف القائمة.

مسؤوليات المراقب فيما يتعلق بمعيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة "٤٠(ج) ")

أ/٥٣ قد يرى المراقب أيضاً أنه من المفيد تقديم معلومات إضافية عند وصف مسؤولياته، تتعدى ما هو مطلوب بموجب الفقرة "٤٠(ج) ". فعلى سبيل المثال، قد يشير المراقب إلى المتطلب الوارد في الفقرة "٩" من معيار المراجعة (٧٠١) الذي تقضي بتحديد الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه عند تنفيذ اعمال المراجعة، مع الأخذ في الحسبان المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الهام والمؤثر المقيم أو المخاطر الهامة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) ؛ وأحكام المراقب الهامة فيما يتعلق بالموضوعات الواردة في القوائم المالية والتي انطوت على اجتهاد هام من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير؛ والتأثيرات الواقعة على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال العام.

أ/٥٤ ملغاة.

أ/٥٥ ملغاة.

أ/٥٦ ملغاة.

أ/٥٧ ملغاة.

المتطلبات الإلزامية الاخرى (راجع: الفقرات "٤٣ "–"٤٥")

أ/٥٨ يمكن أن يطلب من المراقب القيام بأداء إجراءات محددة تُضاف إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يطُلب من المراقب التقرير عن أمور معينة إذا استرعت انتباهه أثناء مراجعة القوائم المالية. وفي حالات أخرى، قد يطُلب من المراقب تنفيذ إجراءات إضافية محددة وإعداد تقرير بشأنها، أو إبداء رأي في أمور محددة، مثل مدى اتفاق الدفاتر والسجلات المحاسبية مع القوائم المالية أو سلامة عملية جرد المخزون، أو تقديم معلومات أخرى. وتوفر معايير المراجعة إرشادات بشأن مسؤوليات المراقب فيما يتعلق بمسؤوليات التقرير الإضافية المحددة.

أ/٥٩ قد تتطلب القوانين ذات الصلة من المراقب أن يعد تقريراً عن تلك المسئوليات الأخرى داخل تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية وفي حالات أخرى، يمكن أن يطلب من المراقب أو يسمح له بأن يعد تقرير منفصل.

أ/٦٠ لا تسمح الفقرات "٤٣ "–"٤٥"من هذا المعيار بالجمع بين عرض مسؤوليات التقرير الأخرى وعرض مسؤوليات المراقب بموجب معايير المراجعة إلا عندما تتناول هذه المسؤوليات نفس الموضوعات، وعندما تميز صيغة تقرير مراقب الحسابات بوضوح مسؤوليات التقرير الأخرى عن تلك التي تكون بموجب معايير المراجعة. ومثل هذا التمييز الواضح قد يجعل من الضروري الإشارة في تقرير مراقب الحسابات إلى مصدر مسؤوليات التقرير الأخرى، والنص فيه على أن تلك المسؤوليات تتعدى تلك المطلوبة بموجب معايير المراجعة. وفي غير ذلك، يتطلب الأمر تناول مسؤوليات التقرير الأخرى في قسم منفصل في تقرير مراقب الحسابات بعنوان "التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى". وفي مثل هذه الحالات، تتطلب الفقرة "٤٤" من المراقب أن يذكر مسؤوليات التقرير بموجب معايير المراجعة تحت عنوان "التقرير عن مراجعة القوائم المالية."

اسم الشريك المسؤول عن المهمة (راجع: الفقرة "٤٦")

أ/٦١ يتطلب معيار مراقبة الجودة (١)[٢٥] من المكتب/المؤسسة وضع سياسات وإجراءات لتوفير تأكد معقول بأن المهام يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة. وبغض النظر عن هذه المتطلبات لمعيار

[٢٥] معيار مراقبة الجودة (١)، الفقرة"٣٢"

مراقبة الجودة (١)، فإن تسمية الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات يهدف إلى توفير مزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية لمنشأة مقيدة.

أ/٦٢ قد تتطلب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة والمسؤول عن عمليات مراجعة أخرى بخلاف تلك التي تمثل مراجعة لقوائم مالية خاصة بمنشآت مقيدة. وقد يطُلب من المراقب أيضاً بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة، أو قد يقرر من تلقاء نفسه، إدراج معلومات إضافية تتعدى ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقريره وذلك لزيادة التعرف على الشريك المسؤول عن المهمة، على سبيل المثال، رقم الرخصة المهنية له.

أ/٦٣ في حالات نادرة، قد يتعرف المراقب على معلومات أو قد يواجه تجارب تشير إلى احتمالية وجود تهديد للأمن الشخصي، وأنه إذا أعلن عن هوية الشريك المسؤول عن المهمة للعموم، فقد يتسبب ذلك في ضرر مادي له، أو لأعضاء آخرين في فريق العمل أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة بهم. غير أن هذا التهديد لا يشمل، على سبيل المثال، تهديدات المساءلة القانونية أو العقوبات القانونية أو التنظيمية أو المهنية. وقد ينتج عن المناقشات مع المسئولين عن الحوكمة بشأن الظروف التي قد تؤدي إلى ضرر مادي معلوماتٌ إضافية حول احتمالية أو خطورة التهديد الكبير للأمن الشخصي. وقد تضع القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة مزيداً من المتطلبات ذات الصلة بتحديد ما إذا كان من الممكن إغفال الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

توقيع مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "٤٧")

أ/٦٤ طبقاً للقوانين الحالية المصرية يكون توقيع مراقب الحسابات باستخدام الاسم الشخصي للمراقب وقد يكون باسم مكتب/ المؤسسة، أو بكليهما، إذا سمحت القوانين بذلك. وبالإضافة إلى توقيع المراقب، قد يكون المراقب مطالباً بأن يفصح في تقريره عن المُسمَّى المحاسبي المهني له، أو حقيقة أن المراقب قد تم اعتماده من قبل سلطة الترخيص المعنية في تلك الدولة.

أ/٦٥ بعض الحالات، قد تسمح القوانين أو اللوائح باستخدام توقيعات إلكترونية في تقرير مراقب الحسابات.

تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "٤٩")

أ/٦٦ إن تاريخ التقرير يُخطر القارئ أن المراقب قد اخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية والتي نمت إلى علمه حتى ذلك التاريخ. أما مسئولية المراقب عن الأحداث والمعاملات بعد هذا التاريخ فيتم شرحها في معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠). (٢٦)

أ/٦٧ حيث أن رأي المراقب يكون على القوائم المالية وأن القوائم المالية تكون مسئولية الإدارة، فإن المراقب لا يكون في موقف يجعله يستنتج أنه قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة إلى أن يحصل على أدلة أن الإدارة أعدت مجموعة كاملة من القوائم المالية وقبلت تحمل مسئوليتها.

أ/٦٨ يحدد القانون واللوائح المسئولون عن عملية الاعتماد اللازمة. وفي مثل هذه الحالات، يحصل المراقب أدلة على هذا الاعتماد قبل أن يؤرخ التقرير لذا يجب ألا يؤرخ التقرير بتقرير سابق على توقيع أو إصدار الإدارة للقوائم المالية.

أ/٦٩ تتطلب القوانين المصرية الموافقة النهائية للمساهمين على القوائم المالية، ولا تعتبر الموافقة النهائية للمساهمين ضرورية للمراقب ليتوصل لنتيجة أنه قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملاءمة. وتحقيقا لأغراض هذا المعيار فإن تاريخ إصدار القوائم المالية من مجلس الادارة هو التاريخ الذي تحدد فيه الإدارة أنها أعدت مجموعة كاملة من القوائم المالية.

تقرير مراقب الحسابات المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة "٥٠")

(٢٦) معيار المراجعة رقم (٥٦٠)، الفقرات "١٠"-"١٧".

أ/٧٠ يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن المراقب قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات قانونية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة [٢٧]. وعندما تتعلق الاختلافات بين المتطلبات القانونية أو التنظيمية ومعايير المراجعة فقط بتنسيق وصيغة تقرير المراقب، فإن المتطلبات الواردة في الفقرة ("٥٠"(أ) -(س)) تبين الحد الأدنى من العناصر التي يلزم إدراجها في تقرير مراقب الحسابات كشرط لإمكانية الإشارة لمعايير المراجعة. وفي تلك الظروف، لا تكون هناك حاجة لتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات ("٢١"-"٤٩") التي لم يتم تضمينها في الفقرة ("٥٠"(أ) -(س))، بما في ذلك على سبيل المثال، الترتيب المطلوب لقسمي الرأي وأساس إبداء الرأي.

أ/٧١ في حالة عدم تعارض المتطلبات المحددة في دولة معينة مع المعايير المصرية للمراجعة، فإن التصميم والصيغة المطلوبة بموجب الفقرات ("٢١"-"٤٩") من هذا المعيار تساعد مستخدمي تقرير مراقب الحسابات في التعرف بصورة أسهل على تقرير مراقب الحسابات الذي يكون مُعداً لعملية مراجعة تمت وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة.

المعلومات المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠١) (راجع: الفقرة ("٥٠" (ح))

أ/٧٢ قد تتطلب القوانين أو اللوائح من المراقب توفير معلومات إضافية عن المراجعة التي تم تنفيذها، والتي قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة(٧٠١)، أو قد تصف طبيعة ومدى الاتصال المتعلق بتلك الموضوعات.

أ/٧٣ لا تلغي معايير المراجعة القوانين أو اللوائح التي تحكم مراجعة القوائم المالية. وفي حالة انطباق معيار المراجعة (٧٠١)، فلا يمكن الإشارة إلى معايير المراجعة في تقرير مراقب الحسابات إلا إذا كان القسم المطلوب بموجب الفقرة ("٥٠" (ح)) من هذا المعيار لا يتعارض، عند تطبيق القوانين أو اللوائح، مع متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراقب إلى تكييف جوانب معينة من الافصاح في تقريره عن موضوعات المراجعة الرئيسية التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١)، على سبيل المثال عن طريق:

- تعديل العنوان " موضوعات المراجعة الرئيسية "، إذا كانت القوانين أو اللوائح تفرض عنواناً معيناً؛
- شرح سبب تقديم المعلومات المطلوبة بموجب القوانين أو اللوائح في تقرير مراقب الحسابات، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى قانون أو لائحة ذات الصلة، ووصف كيفية تعلق تلك المعلومات بموضوعات المراجعة الرئيسية؛
- الإضافة إلى المعلومات المفروضة، عندما تفرض القوانين أو اللوائح طبيعة الوصف ومداه، وذلك لتحقيق وصف عام، يتسق مع المتطلب الوارد في الفقرة "١٣" من معيار المراجعة (٧٠١)، لكل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية.

أ/٧٤ يتناول معيار المراجعة (٢١٠) الظروف التي تفرض فيها القوانين أو اللوائح في الدولة ذات الصلة تنسيق تقرير مراقب الحسابات، الذي يتضمن على وجه الخصوص رأي المراقب، أو تفرض صياغة التقرير بمصطلحات تختلف بشكل هام عن متطلبات معايير المراجعة. وفي هذه الظروف، يتطلب معيار المراجعة (٢١٠) من المراقب تقييم:

(أ) ما إذا كان من المحتمل أن يسُيء المستخدمون فهم التأكد الذي تم التوصل إليه من مراجعة القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك،

(ب) ما إذا كان تضمين تفسير إضافي في تقرير مراقب الحسابات يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المراقب أن التفسير الإضافي في تقرير مراقب الحسابات لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب ألا يقبل المراقب مهمة المراجعة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب قانون أو لائحة. ووفقاً لمعيار المراجعة (٢١٠)، لا تُعد مهمة المراجعة المُنفَّذة وفقاً لهذا القانون أو هذه اللائحة مستوفاة لمعايير المراجعة. وعليه، فلا يذكر المراقب في تقريره أية إشارة إلى أن المراجعة قد تمت وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة[٢٨].

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

---

[٢٧] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "أ/٥٧".

[٢٨] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "٢١".

أ/٧٥ قد يكون لدى مراقبي منشآت القطاع العام أيضاً القدرة بمقتضى القوانين أو اللوائح للتقرير العلني، إما في تقرير مراقب الحسابات أو في تقرير إضافي، عن أمور معينة قد تتضمن معلومات تتسق مع أهداف معيار المراجعة (٧٠١). وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراقب إلى تكييف جوانب معينة من الافصاح في تقريره عن موضوعات المراجعة الرئيسية التي يتطلبها معيار المراجعة (٧٠١) أو إدراج إشارة في تقريره إلى وجود وصف للأمر في التقرير الإضافي.

تقرير مراقب الحسابات عن عمليات المراجعة التي تمت وفقاً لكلٍ من معايير المراجعة لدولة معينة والمعايير المصرية للمراجعة (راجع: الفقرة "٥١")

أ/٧٦ قد يشير المراقب في تقريره إلى القيام بالمراجعة وفقاً لكل من المعايير المصرية للمراجعة ووفقاً لمعايير مراجعة أخرى، وذلك عندما يلتزم بكل المعايير المصرية للمراجعة ذات الصلة بالمراجعة، بالإضافة إلى الالتزام بمعايير المراجعة الأخرى ذات الصلة [٢٩].

أ/٧٧ لا تُعَد الإشارة إلى كلٍ من المعايير المصرية للمراجعة ومعايير المراجعة الأخرى إشارة مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات المعايير المصرية للمراجعة ومتطلبات معايير المراجعة الأخرى، وكان من شأن هذا التعارض أن يقود المراقب إلى تكوين رأي مختلف أو إلى عدم تضمين فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر تتطلبها معايير المراجعة في الظروف ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالة، يشير تقرير مراقب الحسابات فقط إلى معايير المراجعة (سواء المعايير المصرية للمراجعة، أو معايير المراجعة الأخرى) التي تم إعداد تقرير مراقب الحسابات وفقاً لها.

المعلومات الإضافية المعروضة مع القوائم المالية (راجع: الفقرات "٥٣ "–"٥٤")

أ/٧٨ في بعض الظروف، قد يكون مطلوباً من المنشأة بموجب القوانين أو اللوائح أو المعايير، أو قد تختار بشكل طوعي، أن تعرض إلى جانب القوائم المالية معلومات إضافية غير مطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المطبق. فعلى سبيل المثال، قد يتم عرض معلومات إضافية لتعزيز فهم المستخدم لإطار التقارير المالية المطبق، أو لتوفير توضيح إضافي حول بنود محددة في القوائم المالية. ويتم عرض هذه المعلومات عادةً إما في جداول إضافية أو كإيضاحات إضافية.

أ/٧٩ توضح الفقرة "٥٣" من هذا المعيار أن رأي المراقب يغطي المعلومات الإضافية التي تعَد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية بسبب طبيعتها أو طريقة عرضها. ويعد هذا التقييم مسألة حكم مهني. وللتوضيح:

- عندما تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية توضيحاً أو مطابقة لمدى التزام القوائم المالية بإطار تقارير مالية آخر، فقد يرى المراقب أن هذه معلومات إضافية لا يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية. ويغطي رأي المراقب أيضاً عندئذٍ الإيضاحات أو الجداول الإضافية التي توضع لها إشارات مرجعية في القوائم المالية.
- عند وجود حساب إضافي للربح والخسارة يفصح عن بنود إنفاق محددة كجدول منفصل مُضمَّن كملحق للقوائم المالية، فقد يرى المراقب أن هذه معلومات إضافية يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية.

أ/٨٠ لا تحتاج المعلومات الإضافية التي يغطيها رأي المراقب إلى الإشارة إليها بشكل خاص في تقرير مراقب الحسابات، وذلك عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف القوائم التي تشملها القوائم المالية في تقرير مراقب الحسابات كافية.

أ/٨١ قد لا تتطلب القوانين أو اللوائح مراجعة المعلومات الإضافية، وقد تقرر الإدارة أن تطلب من المراقب عدم تضمين المعلومات الإضافية في نطاق مراجعة القوائم المالية.

أ/٨٢ يتضمن تقييم المراقب لما إذا كانت المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها معروضة بطريقة يمكن أن تُفسَّر على أنها مشمولة في رأي المراقب، على سبيل المثال، مكان عرض تلك المعلومات فيما يتعلق بالقوائم المالية، وأي معلومات إضافية تمت مراجعتها، وما إذا كانت معنونة بشكل واضح بأنها "لم تخضع للمراجعة."

أ/٨٣ قد تغير الإدارة طريقة عرض المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها، التي يمكن تفسيرها على أن رأي المراقب

[٢٩] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "٥٨".

يغطيها، على سبيل المثال، عن طريق:

- حذف أية إشـارات مرجعية من القوائم المالية إلى الجداول الإضـافية التي لم يتم مراجعتها أو الإيضـاحات التي لم يتم مراجعتها بحيث يكون التمييز بين المعلومات التي تم مراجعتها وتلك التي لم يتم مراجعتها واضحاً بشكل كافٍ.
- وضـــع المعلومات الإضـــافية التي لم يتم مراجعتها خارج القوائم المالية، أو إذا كان ذلك غير ممكنٍ في ظل الظروف القائمة، القيام كحد أدنى بوضـع الإيضـاحات التي لم يتم مراجعتها معاً في نهاية الإيضـاحات المطلوبة المرفقة بالقوائم المالية، مع عنونتها بوضـوح على أنها لم تخضـع للمراجعة. ويمكن أن يسُاء تفسير الإيضـاحات التي لم يتم مراجعتها المتداخلة مع الإيضاحات التي تم مراجعتها ويُعتقد أنه قد تمت مراجعتها.

أ/٨٤ إن حقيقة كون المعلومات الإضـــافية التي لم يتم مراجعتها لا تعفي المراقب من مســـؤولياته الموضـــحة في معيار المراجعة(٧٢٠).

الملحق

راجع: الفقرة "أ/١٩"

مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية لشركة مقيدة

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)] .

المعلومات الأخرى

[يتم الإفصاح وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المصري للمراجعة (٧٢٠)].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة

عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملاءمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملاءمة للظروف.

وتكون الإدارة مسئولة أيضاً عند إعداد القوائم المالية عن تقييم قدرة الشركة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية والإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.

المسئولين عن الحوكمة هم المسئولين على الاشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ. والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القوائم المالية.

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة.
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا الافصاحات ذات الصلة التي أعدت بمعرفة الإدارة.
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام و مؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القوائم المالية ، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.
- تقييم سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الافصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والاحداث بشكل يضمن عرض القوائم المالية بصورة عادلة وواضحة.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

كما إننا قدمنا إلى المسـئولين عن الحوكمة بياناً نؤكد بموجبه التزامنا بقواعد السـلوك المهني فيما يتعلق بالاسـتقلالية، وأطلعناهم على كافة العلاقات والأمور الأخرى التي قد يعتقد على نحو معقول أنها تؤثر على اسـتقلاليتنا والإجراءات التي تم اتخاذها لاستبعاد التهديدات والضمانات والضوابط المطبقة ذات الصلة إن وجد.

ومن بين الموضـوعات التي تم التواصـل مع المسـئولين عن الحوكمة بشـأنها، تلك الموضـوعات الأكثر أهمية خلال عملية مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية، وتعد هذه الموضوعات هي موضوعات المراجعة الرئيسية. ونوضح هذه الموضوعات في تقريرنا هذا ما لم تمنع القوانين أو اللوائح الإفصـاح العلني عن تلك الموضـوعات، أو عندما نرى في حالات نادرة للغاية عدم الإفصـاح عن موضـوع ما في تقريرنا هذا إذا كان من المتوقع أن تكون التداعيات السـلبية للقيام بذلك تفوق المنافع التي تعود على المصلحة العامة نتيجة هذا الإفصاح.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسـك الشـركة حسـابات مالية منتظمة تتضـمن كل ما نص القانون ونظام الشـركة على وجود إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية[٣٠].

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسـنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

(٣٠) في حالة الشركات الصناعية تعدل هذه الفقرة لتصبح كما يلي " تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، كما تطبق الشركة نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية

الملحق

راجع: الفقرة "أ/١٩"

مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية لشركة غير مقيدة

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشـــار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضـــوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشـركة.....في ٣١ ديسـمبر ٢٠٢٤وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السـنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

المعلومات الأخرى

[يتم الإفصاح وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المصري للمراجعة (٧٢٠)].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملاءمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملاءمة للظروف.

وتكون الإدارة مسئولة أيضاً عند إعداد القوائم المالية عن تقييم قدرة الشركة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية والإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.

المسئولين عن الحوكمة هم المسئولين على الاشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ. والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القوائم المالية.

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة.
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا الافصاحات ذات الصلة التي أعدت بمعرفة الإدارة.
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام و مؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القوائم المالية ، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.
- تقييم سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الافصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والاحداث بشكل يضمن عرض القوائم المالية بصورة عادلة وواضحة.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجود إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية(*).

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

(*) في حالة الشركات الصناعية تعدل هذه الفقرة لتصبح كما يلي " تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشـــركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحســـابات، كما تطبق الشركة نظام تكاليف يفي بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية

المعيار المصري للمراجعة (٧٠١) المعدل ٢٠٢٥

الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات

المعيار المصري للمراجعة (٧٠١) المعدل ٢٠٢٥

الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٥
تاريخ السريان	٦
الأهداف	٧
تعريف	٨
المتطلبات	
تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية	٩-١٠
الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية	١١-١٦
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	١٧
التوثيق	١٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق المعيار	أ/١-أ/٨
تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية	أ/٩ – أ/٣٠
الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية	أ/٣١ – أ/٥٩
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	أ/٦٠ – أ/٦٣
التوثيق	أ/٦٤

ينبغي قراءة معيار المراقبة المصري (٧٠١) جنباً إلى جنب مع معيار المراقبة المصري (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات بالإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات. ويهدف إلى تناول كل من حكم المراقب عما يتم إبلاغه في تقريره وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ.

٢- الغرض من الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية هو تعزيز قيمة الاتصال لتقرير مراقب الحسابات عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن موضوعات المراجعة الرئيسية التي تم أدائها. ويوفر الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين ("المستخدمين المستهدفين)" لمساعدتهم في فهم تلك الموضوعات التي كانت لها، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية وذلك بحسب الحكم المهني للمراقب، وقد يساعد الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية أيضاً المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة ومجالات الاجتهاد الهامة من جانب الإدارة في القوائم المالية التي تم مراجعتها (راجع الفقرات "أ/١"– "أ/٤")

٣- قد يوفر أيضاً الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات للمستخدمين المستهدفين أساساً لزيادة العمل مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بشأن بعض الموضوعات المتعلقة بالمنشأة أو بالقوائم المالية التي تم مراجعتها أو بعملية المراجعة التي تم أدائها.

٤- يتم الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات في سياق تكوين المراقب لرأيه في القوائم المالية ككل. ولا يُعد الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات:

(أ) بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقارير المالية المطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تعُد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل والواضح؛ أو

(ب) بديلاً لإبداء مراقب الحسابات لرأي معدل، عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب ظروف مهمة مراجعة معينة وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛

(ج) بديلاً عن الابلاغ وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)[١] عند وجود عدم تأكد هام ومؤثر فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرارية؛ أو

(د) رأياً منفصلاً على موضوعات بعينها (راجع الفقرات "أ/٥"– "أ/٨").

٥- ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة للمنشآت المقيدة، وعلى الظروف التي يقرر المراقب فيها الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقريره. وينطبق هذا المعيار أيضاً عندما يكون مطلوباً من المراقب بموجب القوانين أو اللوائح بالإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير[٢]. ومع ذلك، يحظر معيار المراجعة (٧٠٥) على المراقب الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن ذلك الإبلاغ مطلوباً بموجب قانون أو لائحة[٣].

تاريخ السريان

٦- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

٧- تتمثل أهداف مراقب الحسابات في تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية، والإبلاغ عنها عن طريق وصفها في تقرير مراقب الحسابات، بعد تكوين رأي في القوائم المالية.

---

[١] معيار المراجعة رقم (٥٧٠)، الفقرتان ("٢٢" و"٢٣").
[٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرتان ("٣٠" و"٣١").
[٣] معيار المراجعة رقم (٧٠٥)، الفقرة "٢٩".

تعريف

٨- لأغراض معايير المراجعة، يكون للمصطلح الآتي المعنى المبين قرينه أدناه:

موضوعات المراجعة الرئيسية: تلك الموضوعات التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراقب، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار موضوعات المراجعة الرئيسية من بين الموضوعات التي يتم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة.

المتطلبات

تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية

٩- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد من بين الموضوعات التي تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة، تلك الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه عند أداء عملية المراجعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراقب أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (راجع الفقرات" أ/٩"–" أ/١٨").

(أ) الموضوعات التي يرتفع فيها خطر التحريف الهام ومؤثر المقيم أو المخاطر الهامة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (راجع الفقرات" أ/١٩"– "أ/٢٢").

(ب) أحكام المراقب الهامة فيما يتعلق بالموضوعات الواردة في القوائم المالية، والتي انطوت على اجتهاد هام من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير. (راجع الفقرتين "أ/٢٣"– "أ/٢٤")

(ج) التأثير الواقع على موضوعات المراجعة الرئيسية بسبب الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة (راجع الفقرتين "أ/٢٥" – "أ/٢٦").

١٠- يجب على المراقب أن يحدد من بين الموضوعات المحددة وفقاً للفقرة "٩" الموضوعات التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تُعد هذه الموضوعات هي موضوعات المراجعة الرئيسية (راجع الفقرات "أ/٩"– "أ/١١"، "أ/٢٧"– "أ/٣٠").

الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية

١١- يجب أن يوضح المراقب كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية في قسم منفصل، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، في تقريره تحت العنوان الرئيسي "موضوعات المراجعة الرئيسية "، ما لم تكن الظروف الواردة في الفقرتين "١٤"أو "١٥" منطبقة. ويجب أن تنص العبارات الاولى في هذا القسم من تقرير مراقب الحسابات على أن:

(أ) موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها، بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

(ب) هذه الموضوعات قد تم تناولها في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وعند تكوين رأي مراقب الحسابات فيها، وأن المراقب لا يقدم رأياً منفصلاً على هذه الموضوعات (راجع الفقرات" أ/٣١"– "أ/٣٣").

موضوعات المراجعة الرئيسية ليست بديلاً لإبداء رأي معدل

١٢- عندما يكون مراقب الحسابات مطالباً بتعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) نتيجة لموضوع ما، فلا يجوز له أن يُبلغ عن هذا الموضوع في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية في تقريره. (راجع الفقرة "أ/٥")

وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية

١٣- يجب أن يتضمن وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية الواردة في القسم ذي الصلة من تقرير مراقب الحسابات إشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة، إن وجدت، في القوائم المالية، ويجب أن يتناول الوصف: (راجع الفقرات "أ/٣٤"– "أ/٤١")

(أ) السبب في اعتبار الموضوع أحد الموضوعات التي لها أهمية بالغة عند المراجعة، ومن ثم تم تحديده بأنه موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية؛ (راجع الفقرات "أ/٤٢"– "أ/٤٥")

(ب) كيفية معالجة الموضوع أثناء المراجعة (راجع الفقرات " أ/٤٦"– "أ/٥١").

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير مراقب الحسابات عن موضوع تم تحديده بأنه أحد موضوعات المراجعة الرئيسية

١٤- يجب على مراقب الحسابات أن يوضح في تقريره كل موضوع من الموضوعات المراجعة الرئيسية، ما لم:

(راجع الفقرات "أ/٥٣"– "أ/٥٦")

(أ) تمنع القوانين أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الموضوع؛ أو (راجع الفقرة "أ/٥٢")

(ب) يرى المراقب، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الموضوع ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة كبيرة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشأن هذا الموضوع.

التفاعل بين وصف موضوعات المراجعة الرئيسية والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير مراقب الحسابات

١٥- يعُد الموضوع الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أو الذي ينشأ عنه عدم تأكد هام ومؤثر فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)، يُعد بطبيعته من موضوعات المراجعة الرئيسية. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الموضوعات في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات، ولا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٣" "١٤" وبدلاً من ذلك، يجب على المراقب:

(أ) التقرير عن هذه الموضوعات وفقاً لمعايير المراجعة المطبقة؛

(ب) إدراج إشارة في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية إلى قسم أساس إبداء الرأي المتحفظ / العكسي أو إلى قسم عدم التأكد الهام ومؤثر المتعلق بالاستمرارية (راجع الفقرتين "أ/٦"– "أ/٧").

شكل ومحتوى قسم موضوعات المراجعة الرئيسية في ظروف أخرى

١٦- إذا حدد المراقب، اعتماداً على حقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة، أنه لا توجد موضوعات مراجعة رئيسية للإبلاغ عنها، أو أن موضوعات المراجعة الرئيسية المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الموضوعات التي تم تناولها في الفقرة "١٥"، فيجب عليه إدراج عبارة بهذا المعنى في قسم منفصل من تقريره تحت عنوان "موضوعات المراجعة الرئيسية" (راجع الفقرات "أ/٥٧"– "أ/٥٩").

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

١٧- يجب على مراقب الحسابات أن يبلغ المسئولين عن الحوكمة بما يلي:

(أ) تلك الموضوعات التي حدد أنها موضوعات المراجعة الرئيسية؛ أو

(ب) قراره بعدم وجود موضوعات مراجعة رئيسية ليتم الإبلاغ عنها في تقريره، عندما يكون ذلك منطبقاً بناءً على حقائق وظروف المنشأة وعملية المراجعة (راجع الفقرات "أ/٦٠"– "أ/٦٣").

التوثيق

١٨- يجب على مراقب الحسابات أن يُضمّن في توثيقه لأعمال موضوعات المراجعة الرئيسية ما يلي[٤]: (راجع الفقرة "أ/٦٤")

(أ) الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه والمحددة وفقاً للفقرة "٩"، ومبرره في تحديد ما إذا كان أي من هذه الموضوعات يُعد موضوعاً رئيساً للمراجعة أم لا وفقاً للفقرة "١٠"؛

(ب) عند الضرورة، مبرره في تحديد عدم وجود أي موضوعات مراجعة رئيسية للإبلاغ عنها في تقريره، أو أن موضوعات المراجعة الرئيسية المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الموضوعات التي تم تناولها في الفقرة "١٥"؛

(ج) عند الضرورة، مبرره في تحديد عدم الإبلاغ في تقريره عن موضوع تم تحديده بأنه أحد موضوعات المراجعة الرئيسية.

******

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرات ("٨" – "١١" و"أ/٦").

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع الفقرة"٢")

أ/١ يمكن وصف الأهمية بأنها الأهمية النسبية لموضوع ما. ويتم الحكم على أهمية أي موضوع من قبل المراقب في السياق الذي ينُظر فيه في هذا الموضوع. ويمكن أن تُراعَى الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي وطبيعة الموضوع وأثره على المصالح المعلنة للمستخدمين المستهدفين أو مستلمي تقرير مراقب الحسابات. ويشمل هذا إجراء تحليل موضوعي للحقائق والظروف، بما في ذلك طبيعة ومدى الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة.

أ/٢ لقد أعرب مستخدمو القوائم المالية عن وجود اهتمام لديهم بتلك الموضوعات التي أجرى المراقب بشأنها المحادثات الأكثر جدّية مع المسئولين عن الحوكمة كجزء من الاتصال المتبادل المطلوب بموجب معيار المراجعة (٢٦٠)، وطالبوا بالمزيد من الشفافية حول تلك الاتصالات. فعلى سبيل المثال، أعرب المستخدمون عن وجود اهتمام خاص لديهم بفهم الأحكام الهامة التي أجراها مراقب الحسابات عند تكوين الرأي على القوائم المالية ككل، لأنها غالباً ما تكون ذات صلة بالموضوعات التي شملت على اجتهادات هامة من جانب الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

أ/٣ إن مطالبة المراقبين بالإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات قد تعزز أيضاً الاتصالات بين المراقب والمسئولين عن الحوكمة حول تلك الموضوعات، وقد تؤدي إلى زيادة انتباه الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تمت الإشارة إليها في تقرير مراقب الحسابات.

أ/٤ يوضح معيار المراجعة (٣٢٠)[٥] أنه من المتوقع من المراقب افتراض أن مستخدمي القوائم المالية:

(أ) يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة وللأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها ومراجعتها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛

(د) يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

ولأن تقرير مراقب الحسابات يرُفق بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، فإنه يُنظر إلى مستخدمي تقرير مراقب الحسابات على أنهم نفس المستخدمين المستهدفين بالقوائم المالية.

العلاقة بين موضوعات المراجعة الرئيسية ورأي مراقب الحسابات والعناصر الأخرى في تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرات "٤"، "١٢"، "١٥").

أ/٥ يضع معيار المراجعة (٧٠٠) متطلبات ويوفر إرشادات بشأن تكوين رأي في القوائم المالية[٦]. ولا يعد الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقارير المالية المطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تعُد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل والواضح. ويتناول معيار المراجعة (٧٠٥) الظروف التي يخلص فيها المراقب إلى وجود تحريف هام ومؤثر / جوهري فيما يتعلق بمدى ملاءمة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية[٧].

أ/٦ عندما يبُدي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً أو عكسياً وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، فإن تقديم وصف للموضوع الذي نشأ عنه الرأي المعدل في قسم أساس إبداء الرأي المتحفظ / العكسي يساعد في تعزيز فهم المستخدمين المستهدفين

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٣٢٠)، الفقر "٤".
[٦] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرات ("١٠" – "١٥" و"أ/١" – "أ/١٥").
[٧] معيار المراجعة رقم (٧٠٥)، الفقرة "أ/٧".

والتعرف على مثل هذه الظروف عند حدوثها. ولذلك، فإن الإبلاغ عن هذا الموضوع بشكل منفصل عن الإبلاغ عن الموضوعات الأخرى الرئيسية للمراجعة الموضحة في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية يعطيه الأهمية المناسبة في تقرير مراقب الحسابات (انظر الفقرة "١٥"). ويتضمن ملحق معيار المراجعة (٧٠٥) أمثلة توضيحية للكيفية التي تتأثر بها العبارات الأولية في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية عندما يبدي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً أو عكسياً، ويتم الإبلاغ عن موضوعات الرئيسية الأخرى للمراجعة في تقرير مراقب الحسابات. وتوضح الفقرة "أ/٥٨" من هذا المعيار الكيفية التي يُعرَض بها قسم موضوعات المراجعة الرئيسية عندما يقرر المراقب أنه لا توجد أي موضوعات رئيسية أخرى للمراجعة من المقرر الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات خلاف الموضوعات التي تم تناولها في قسم أساس الرأي المتحفظ / العكسي أو قسم عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية في تقرير مراقب الحسابات.

٧/أ عندما يبْدي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً أو عكسياً، فإن الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية الأخرى سيظل ذا صلة بتعزيز فهم المستخدمين المستهدفين للمراجعة، وبالتالي تنطبق متطلبات تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية. ومع ذلك، فعند إبداء رأياً عكسياً في الظروف التي يخلص فيها المراقب إلى أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعدّ جوهرية وأيضاً منتشرة في القوائم المالية، فإنه [٨].

(أ) بناءً على أهمية الموضوع (الموضوعات) الذي نشأ عنه الرأي العكسي، قد يقرر المراقب أنه لا توجد أي موضوعات أخرى تُعدّ موضوعات مراجعة رئيسية. وفي مثل هذه الظروف، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة "١٥" (انظر الفقرة "أ/ ٥٨").

(ب) إذا تم تحديد موضوع واحد أو أكثر لتكون موضوعات مراجعة رئيسية بخلاف الموضوع أو الموضوعات الذي نشأ عنه الرأي العكسي، فمن المهم بصفة خاصة ألا يشير وصف هذه الموضوعات الرئيسية الأخرى للمراجعة بأن القوائم المالية ككل تعْد ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الموضوعات أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، وفي ضوء الرأي العكسي (انظر الفقرة "أ/٤٧").

٨/أ يضع معيار المراجعة (٧٠٦) آليات لمراقبي حسابات القوائم المالية لجميع المنشآت ليقوموا بتضمين بلاغ إضافي في تقريرهم من خلال استخدام فقرات لفت الانتباه وفقرات الأمر الآخر، عندما يرى المراقب أنه من الضروري القيام بذلك. وفي مثل هذه الحالات، يتم عرض هذه الفقرات بشكل منفصل عن قسم موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات. وعند تحديد موضوع ليكون أحد موضوعات المراجعة الرئيسية، فإن استخدام هذه الفقرات لا يعْد بديلاً عن وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للفقرة "١٣" [٩] ويقدم معيار المراجعة (٧٠٦) مزيداً من الإرشادات بشأن العلاقة بين موضوعات المراجعة الرئيسية وفقرات لفت الانتباه وفقاً لذلك المعيار [١٠].

تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية (راجع الفقرتين "٩"، "١٠")

٩/أ تهدف الآلية التي يتبعها المراقب لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد موضوعات المراجعة الرئيسية إلى اختيار عدد أقل من بين الموضوعات التي تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة، وذلك استناداً إلى حكم المراقب بشأن الموضوعات التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

١٠/أ يقتصر تحديد المراقب لموضوعات المراجعة الرئيسية على تلك الموضوعات التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، حتى عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة (بعبارة أخرى، حتى عندما يشير رأي مراقب الحسابات إلى كل فترة تم عرض القوائم المالية لها).

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٧٠٥)، الفقرتان "٨".

[٩] معيار المراجعة رقم (٧٠٦)، أنظر الفقرتين ("٨(ب)" و"١٠(ب)").

[١٠] معيار المراجعة رقم (٧٠٦)، أنظر الفقرات ("أ/١" و"أ/٣").

أ/١١ على الرغم من أن تحديد المراقب لموضوعات المراجعة الرئيسية هو لمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعلى الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب من المراقب تحديث موضوعات المراجعة الرئيسية الواردة في تقرير مراقب الحسابات للفترة السابقة، فقد يكون من المفيد للمراقب مع ذلك أن ينظر فيما إذا كان الموضوع الذي كان موضوعاً رئيسياً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة ما زال موضوعاً رئيسياً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

الموضوعات التي تطلبت اهتماما كبيرا من المراقب (راجع الفقرة "٩")

أ/١٢ يُقصد بمفهوم الاهتمام الكبير من جانب المراقب بأن موضوعات المراجعة الرئيسية تتم على أساس وجود مخاطر وأنها تركز على تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية وتقييمها، وعلى تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمواجهة تلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراقب الحسابات. وفيما يتعلق برصيد حساب معين أو فئة معينة من المعاملات أو إفصاح معين، فكلما ارتفع الخطر المقيَّم لوجود تحريف هام ومؤثر على مستوى التأكيدات، زادت غالباً الأحكام التي تشمل على تخطيط وتنفيذ إجراءات موضوعات المراجعة الرئيسية وتقييم نتائجها. وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية، فإن المراقب مطالب بالحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييمه للخطر [١١] وعند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، فقد يقوم المراقب بزيادة كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مُؤيدة من عدد من المصادر المستقلة [١٢].

أ/١٣ وبناءً عليه، فإن الموضوعات التي تشكل تحدياً للمراقب عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أو تشكل تحدياً للمراقب عند تكوين رأي على القوائم المالية قد تكون ذات أهمية خاصة عند تحديد المراقب لموضوعات المراجعة الرئيسية.

أ/١٤ غالباً ما تكون الموضوعات التي تحتاج إلى اهتمام كبير من المراقب ذات علاقة بالمجالات التي تشمل على تعقيد واجتهاد كبير من جانب الإدارة في القوائم المالية، وبالتالي غالباً ما تستلزم أحكاماً صعبة أو معقدة من جانب المراقب. وعليه، يؤثر هذا غالباً على استراتيجية المراجعة العامة للمراقب وتخصيص الموارد ومدى الجهد المبذول في موضوعات المراجعة الرئيسية فيما يتعلق بتلك الموضوعات. ويمكن أن تتضمن هذه التأثيرات، على سبيل المثال، مدى مشاركة كبار العاملين في مهمة المراجعة أو مشاركة الخبير الذي يستعين به المراقب أو غيره من الأفراد ذوي الخبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو المراجعة، سواءً كانوا متعاقدين أو موظفين في المكتب / المؤسسة للتعامل مع هذه الموضوعات.

أ/١٥ تتطلب معايير المراجعة المختلفة إجراء اتصالات محددة مع المسئولين عن الحوكمة وغيرهم، وقد تتعلق هذه الاتصالات بالمجالات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراقب. فعلى سبيل المثال:

- يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراقب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي واجهها أثناء عملية المراجعة [١٣] وتقر معايير المراجعة باحتمال وجود صعوبات فيما يتعلق بأمور منها، على سبيل المثال:

---

[١١] معيار المراجعة رقم (٣٣٠)، الفقرة "٧ (ب)".
[١٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٦)، أنظر الفقرتين ("٨(ب)" و"١٠(ب)").
[١٣] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرتان ("١٦(ب) – "أ/٢١").

- المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة [١٤]، وبالتحديد القيود المفروضة على قدرة المراقب في الحصول على أدلة مراجعة تثبت أن جميع الجوانب الأخرى من المعاملة مع طرف ذي علاقة (عدا السعر) تُعد مكافئة لتلك المعاملات المماثلة التي تتم على أساس تجاري.
- القيود على مراجعة المجموعة، على سبيل المثال، عندما يُحتمل أن يكون وصول فريق عمل المجموعة إلى المعلومات مقيداً [١٥].

يضع معيار المراجعة (٢٢٠) متطلبات للشريك المسؤول عن المهمة فيما يتعلق بإجراء التشاور المناسب بشأن الموضوعات الصعبة أو المثيرة للجدل [١٦]. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراقب قد تشاور مع آخرين داخل المكتب/ المؤسسة أو خارجه على أمر فني هام، وهو ما قد يشير إلى أن هذا الموضوع يُعد أحد موضوعات المراجعة الرئيسية. ويُعد الشريك المسؤول عن المهمة مطالباً أيضاً بمناقشة جملة موضوعات من بينها الموضوعات الهامة التي تظهر أثناء مهمة المراجعة مع فاحص ما قبل الإصدار [١٧].

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد الموضوعات التي تطلبت اهتماما كبيرًا من مراقب الحسابات (راجع الفقرة "٩")

أ/١٦ قد يضع المراقب في مرحلة التخطيط رؤية مبدئية عن الموضوعات التي من المحتمل أن تمثّل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً منه عند المراجعة، وبالتالي قد تكون موضوعات رئيسيةً للمراجعة. وقد يقوم المراقب بإبلاغ تلك الموضوعات للمسئولين عن الحوكمة عند مناقشة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما وفقاً لمعيار المراجعة (٢٦٠). ومع ذلك، فإن تحديد المراقب لموضوعات المراجعة الرئيسية يستند إلى نتائج المراجعة أو الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال عملية المراجعة.

أ/١٧ تتضمن الفقرة "٩" اعتبارات محددة مطلوبة عند تحديد المراقب لتلك الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه. وتركز هذه الاعتبارات على طبيعة الموضوعات التي تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة، والتي غالباً ما ترتبط بموضوعات تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ويُقصد منها أن تعكس موضوعات مراجعة القوائم المالية التي قد تكون ذات أهمية خاصة للمستخدمين المستهدفين. وحقيقة أن هذه الاعتبارات تُعد مطلوبة لا يُقصد منها أن تعني ضمناً أن الموضوعات المتعلقة بها تكون دائماً موضوعات المراجعة الرئيسية؛ وإنما المقصود أن الموضوعات المتعلقة بتلك الاعتبارات المحددة تعد موضوعات رئيسية للمراجعة فقط إذا حُدّد أن لها الأهمية البالغة عند المراجعة وفقاً للفقرة "١٠". وحيث إن الاعتبارات قد تكون متداخلة (على سبيل المثال، الموضوعات المتعلقة بالظروف المبينة في الفقرتين ("٩(ب)" و"(ج)" يمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر هامة)، فإن إمكانية انطباق أكثر من اعتبار واحد على موضوع معين تم إبلاغ المسئولين عن الحوكمة به قد تزيد من احتمالية تحديد المراقب لذلك الموضوع على أنه أحد الموضوعات الرئيسية للمراجعة.

أ/١٨ إضافة إلى الموضوعات التي تتعلق بالاعتبارات الخاصة المطلوبة في الفقرة "٩"، قد توجد موضوعات أخرى تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة وتطلبت اهتماماً كبيراً من المراقب، وبناءً عليه قد يتم تحديدها على أنها موضوعات مراجعة رئيسية وفقاً للفقرة "١٠". وقد يكون من بين هذه الموضوعات، على سبيل المثال، موضوعات ذات صلة بعملية المراجعة التي تم أدائها، وقد لا يكون مطلوباً الإفصاح عنها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون تطبيق نظام جديد لتكنولوجيا المعلومات (أو إدخال تغييرات كبيرة على نظام تكنولوجيا المعلومات الحالي) خلال الفترة مجال اهتمام كبير من جانب المراقب، خصوصاً إذا كان لهذا التغيير تأثير كبير على استراتيجية المراجعة العامة للمراقب أو كان متعلقاً بمخاطر هامة (على سبيل المثال، تغييرات في نظام يؤثر على الاعتراف بالإيرادات).

---

[١٤] معيار المراجعة رقم (٥٥٠)، الفقرة "أ/٤٢".
[١٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) (بما في ذلك عمل مراجعي شركات المجموعة)، الفقرة "٤٩(ب)".
[١٦] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرة "١٨".
[١٧] معيار المراجعة رقم (٢٢٠)، الفقرة "١٩".

المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الهام والمؤثر المقيّم أو المخاطر الهامة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (راجع الفقرة "٩ (أ)")

أ/١٩ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراقب الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة بشأن المخاطر الهامة التي حددها المراقب [١٨]. وتوضح الفقرة "أ/١٣" من معيار المراجعة (٢٦٠) أن المراقب قد يتصل أيضاً بالمسئولين عن الحوكمة بشأن كيفية تخطيط المراقب للتعامل مع المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة.

أ/٢٠ يعرّف معيار المراجعة (٣١٥) الخطر الهام بأنه خطر التحريف الهام ومؤثر الذي تم التعرف عليه وتم تقييمه، ويتطلب، بحسب حكم المراقب مراعاة خاصة عند المراجعة. وغالباً ما يتم تحديد المجالات التي اشتملت على اجتهادات هامة من جانب الإدارة والمعاملات الهامة غير المعتادة على أنها مخاطر هامة. ولذلك، غالباً ما تكون المخاطر الهامة مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من المراقب.

أ/٢١ ومع ذلك، قد لا يكون هذا هو حال جميع المخاطر الهامة. فعلى سبيل المثال، يفترض معيار المراجعة (٢٤٠) وجود مخاطر غش عند الاعتراف بالإيرادات ويتطلب من المراقب التعامل مع تلك المخاطر المقيَّمة للتحريف الهام ومؤثر بسبب الغش على أنها مخاطر هامة [١٩]. وإضافة لذلك، يشير معيار المراجعة (٢٤٠) إلى أنه بسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف هام ومؤثر بسبب الغش، ومن ثم يعُد خطراً هاماً [٢٠]. وبناءً على طبيعة المخاطر، فإنها قد لا تتطلب اهتماماً كبيراً من المراقب، ولذلك فلن يتم النظر إليها عند تحديد المراقب لموضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للفقرة "١٠".

أ/٢٢ يوضح معيار المراجعة (٣١٥) أن تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام ومؤثر على مستوى التأكيدات قد يتغير خلال سير موضوعات المراجعة الرئيسية نتيجة الحصول على أدلة مراجعة إضافية.[٢١] وقد يؤدي إعادة النظر في تقييم المراقب للمخاطر وإعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها فيما يتعلق بموضوع معين في القوائم المالية (بعبارة أخرى، حدوث تغيير كبير في منهج المراجعة، على سبيل المثال، إذا استند تقييم المراقب للمخاطر إلى توقع بأن أدوات رقابة معينة كانت تعمل بشكل فعّال وحصل المراقب على أدلة مراجعة تثبت أنها لم تكن كذلك خلال فترة المراجعة، خصوصاً في مجال ترتفع فيه مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيَّمة)، إلى تحديد هذا الموضوع على أنه أحد الموضوعات التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراقب.

أحكام المراقب الهامة فيما يتعلق بالموضوعات الواردة في القوائم المالية، والتي اشتملت على اجتهادات هامة من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير (راجع الفقرة "٩(ب)")

أ/٢٣ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراقب بإبلاغ المسئولين عن الحوكمة بوجهات نظره بشأن الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية [٢٢] وفي كثير من الحالات، يتعلق هذا بالتقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات المتعلقة بها، التي من المرجح أن تمثل مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من جانب المراقب، ويمكن أيضاً تحديدها على أنها مخاطر هامة.

أ/٢٤ ومع ذلك، فقد أكد مستخدمو القوائم المالية اهتمامهم بالتقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠) [٢٣] وربما لم يتم تحديدها على أنها مخاطر هامة. وتعتمد هذه التقديرات بشكل كبير على جملة موضوعات من بينها اجتهادات الإدارة، وغالباً ما تكون هي المجالات الأكثر تعقيداً في القوائم المالية،

---

[١٨] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٥".
[١٩] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرتين ("٢٧" و"٢٨").
[٢٠] معيار المراجعة رقم (٢٤٠)، الفقرة "٣٢".
[٢١] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٣٧".
[٢٢] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "١٦(ب)".
[٢٣] معيار المراجعة رقم (٥٤٠)، الفقرتين ("١٠" و"١١").

وقد تتطلب الاستعانة بخبير من جانب كل من الإدارة والمراقب. وقد أكد المستخدمون أيضاً على أن السياسات المحاسبية التي لها تأثير كبير على القوائم المالية (والتغييرات الكبيرة في تلك السياسات) تُعد ذات صلة بفهمهم للقوائم المالية، وخاصةً في الظروف التي تكون فيها ممارسات المنشأة غير مُتسّقة مع الممارسات الأخرى في صناعتها.

التأثير الواقع على موضوعات المراجعة الرئيسية بسبب الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة (راجع الفقرة "٩(ج)")

أ/٢٥ قد تمثل الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية أو المراجعة مجالات اهتمام كبير من المراقب، وقد يتم تحديدها على أنها مخاطر هامة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراقب قد أجرى مناقشات مكثفة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في مراحل مختلفة خلال عملية المراجعة بشأن التأثير الواقع على القوائم المالية بسبب المعاملات الهامة مع الأطراف ذوي العلاقة أو المعاملات الهامة التي تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة أو التي تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى [٢٤]. وربما تكون الإدارة قد قامت باجتهادات صعبة أو معقدة فيما يتعلق بإثبات تلك المعاملات أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، مما قد يكون له تأثير كبير على الاستراتيجية العامة للمراقب.

أ/٢٦ التطورات الهامة في الاقتصاد أو المحاسبة أو القوانين أو الصناعة أو التطورات الأخرى التي أثرت على افتراضات أو اجتهادات الإدارة وقد تؤثر أيضاً على منهج المراقب العام للمراجعة، وقد تؤدي إلى أمر يتطلب اهتماماً كبيراً من المراقب.

الموضوعات ذات الأهمية البالغة (راجع الفقرة "١٠")

أ/٢٧ ربما تكون الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراقب قد أدت أيضاً إلى تفاعل كبير مع المسئولين عن الحوكمة. وغالباً ما توفر طبيعة ومدى الاتصال بشأن مثل هذه الموضوعات مع المسئولين عن الحوكمة مؤشراً على الموضوعات ذات الأهمية البالغة عند المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يكون المراقب قد تفاعل بشكل عميق ومتكرر وجاد مع المسئولين عن الحوكمة بشأن الموضوعات الأكثر صعوبة وتعقيداً، مثل تطبيق السياسات المحاسبية الهامة التي كانت موضع الاجتهادات الهامة من جانب المراقب أو الإدارة.

أ/٢٨ ينطبق مفهوم الموضوعات التي لها الأهمية البالغة في سياق المنشأة وعملية المراجعة التي تم تنفيذها. وعلى هذا النحو، فإن تحديد المراقب لموضوعات المراجعة الرئيسية والإبلاغ عنها يهدف إلى تحديد الموضوعات الخاصة بالمراجعة واتخاذ أحكام بشأن أهميتها عن موضوعات أخرى عند عملية المراجعة.

أ/٢٩ تتضمن الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد الوزن النسبي لأهمية موضوع تم إبلاغه للمسئولين عن الحوكمة، وما إذا كان هذا الموضوع يُعد أحد موضوعات المراجعة الرئيسية ما يلي:

- أهمية الموضوع لفهم المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية ككل، وعلى وجه الخصوص أهميته النسبية للقوائم المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالموضوع أو درجة التعقيد أو التقدير الشخصي في اختيار الإدارة لسياسة ملاءمة بالمقارنة مع المنشآت الأخرى في صناعتها.
- طبيعة التحريفات ذات الصلة بالموضوع والناتجة بسبب غش أو خطأ، المصححة والمُجمَّعة غير المصححة، وأهميتها النسبية، من حيث الكم والنوع، إن وجدت.
- طبيعة ومدى جهود المراجعة اللازمة لمعالجة الموضوع، بما في ذلك:
  - مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة لمعالجة الموضوع أو تقييم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت

[٢٤] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرات ("أ/١٦" و"١٦ (ج)" و"أ/٢٢" وملحق رقم "٢").

- طبيعة المشاورات خارج فريق العمل بشأن الموضوع.

- طبيعة وخطورة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، وتقييم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ملاءمة ويمكن الاعتماد عليها، تشكل أساساً لرأي المراقب، وبالتحديد عندما تصبح أحكام المراقب شخصية بشكل أكبر.
- خطورة أي أوجه قصور تم اكتشافها في الرقابة ذات الصلة بالموضوع.
- ما إذا كان الموضوع يشمل على عدد من اعتبارات المراجعة المستقلة، لكنها مرتبطة ببعضها. فعلى سبيل المثال، قد تشمل العقود طويلة الأجل على اهتمام كبير من المراقب.

فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات أو الدعاوى القضائية أو الالتزامات الأخرى المحتملة، ويمكن أن يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ/٣٠ إن تحديد الموضوعات التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعددها، من بين الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراقب وتُعد مسألة حكم مهني. وقد يتأثر عدد موضوعات المراجعة الرئيسية التي سيتم إدراجها في تقرير مراقب الحسابات بحجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة أعمالها وبيئتها، وحقائق وظروف مهمة المراجعة. وبشكل عام، كلما زاد عدد الموضوعات التي تم تحديدها في البداية لتكون موضوعات مراجعة رئيسية، كلما زادت حاجة المراقب إلى إعادة النظر فيما إذا كان كل موضوع من هذه الموضوعات يستوفي تعريف موضوع المراجعة الرئيسي. فكبر محتوى وعدد موضوعات المراجعة الرئيسية قد تكون مخالفة لفكرة أن تلك الموضوعات هي التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة.

الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية

القسم المنفصل لموضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرة "١١")

أ/٣١ قد يؤدي وضع القسم المنفصل الخاص بموضوعات المراجعة الرئيسية بالقرب من رأي المراقب إلى إعطاء أهمية لتلك المعلومات وقد يعبّر ذلك عمّا تمثله المعلومات الخاصة بالمهمة من قيمة متصورة لدى المستخدمين المستهدفين.

أ/٣٢ يعُد ترتيب عرض كل موضوع في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية مسألة حكم مهني. فعلى سبيل المثال، يمكن تنظيم تلك المعلومات حسب وزنها النسبي، استناداً إلى حكم المراقب، أو قد يتوافق ترتيبها مع طريقة الإفصاح عنها في القوائم المالية. والمقصد من المتطلب الوارد في الفقرة "١١" بتضمين عناوين فرعية هو زيادة التمييز بين الموضوعات.

أ/٣٣ عندما يتم عرض معلومات مالية مقارنة، يتم تعديل العبارات الاولية في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية للفت الانتباه إلى حقيقة أن موضوعات المراجعة الرئيسية التي تم إيضاحها تتعلق فقط بمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وقد تتضمن هذه العبارات إشارة إلى الفترة المحددة التي تغطيها تلك القوائم المالية (على سبيل المثال، "عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤").

وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية (راجع الفقرة "١٣")

أ/٣٤ يعُد كفاية وصف أحد موضوعات المراجعة الرئيسية مسألة حكم مهني. ويهدف وصف الموضوع الرئيسي للمراجعة إلى توفير شرح موجز ومتوازن لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب التي جعلت هذا الموضوع أحد الموضوعات التي كانت لها الأهمية البالغة أثناء عملية المراجعة، والكيفية التي تم بها التعامل مع الموضوع عند المراجعة. ويساعد الحد من استخدام مصطلحات المراجعة التي على درجة عالية من التخصصية أيضاً في تمكين المستخدمين المستهدفين الذين ليست لديهم معرفة معقولة بالمراجعة من فهم الأساس الذي جعل المراقب يركز على موضوعات معينة أثناء المراجعة. والمقصود هو أن تكون المعلومات المقدمة من المراقب متوازنة في طبيعتها ومداها

في سياق مسؤوليات كل طرف (بعبارة أخرى، على المراقب أن يقدم معلومات مفيدة في شكل مختصر ومفهوم، دون أن يكون هو مصدر المعلومات الحصرية عن المنشأة).

أ/٣٥ المعلومات الحصرية هي أي معلومات عن المنشأة لم تقم المنشأة بإتاحتها للعموم من قبل (على سبيل المثال، لم يتم تضمينها في القوائم المالية أو في المعلومات الأخرى المتاحة في تاريخ تقرير مراقب الحسابات، أو لم يتم تناولها في الاتصالات الأخرى الشفهية أو المكتوبة من قبل الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، مثل الإعلان المبدئي عن المعلومات المالية أو تقارير إحاطة المستثمرين) فمثل هذه المعلومات هي من مسؤولية إدارة المنشأة والمسئولين عن الحوكمة فيها.

أ/٣٦ من الافضل أن يسعى المراقب إلى تجنب وصف موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية إذا كان هذا الوصف يقدم على نحو غير مناسب معلومات حصرية عن المنشأة. وعادةً، لا يعُد وصف أحد موضوعات المراجعة الرئيسية، في حد ذاته، معلومات حصرية، بل إنه يوضح الموضوع في سياق موضوعات المراجعة الرئيسية. ومع ذلك، فقد يرى المراقب أنه من الضروري إدراج معلومات إضافية لتوضيح السبب في اعتبار الموضوع أحد الموضوعات التي كانت لها الأهمية البالغة عند المراجعة، وبالتالي تم تحديده كأحد موضوعات المراجعة الرئيسية، ولتوضيح الكيفية التي تم بها التعامل مع الموضوع عند المراجعة، بشرط ألا يكون الإفصاح عن تلك المعلومات محظوراً بموجب قانون أو لائحة. وعندما يحدد المراقب أن تلك المعلومات تعُد ضرورية، فإنه قد يشجع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلاً من أن يقوم المراقب بعرض معلومات حصرية في تقريره.

أ/٣٧ قد تقرر الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة إدراج إفصاحات جديدة أو معدلة في القوائم المالية أو في أي مكان آخر في التقرير السنوي، تتعلق بأحد موضوعات المراجعة الرئيسية في ضوء أن هذا الموضوع سيتم الإبلاغ عنه في تقرير مراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين تلك الإفصاحات الجديدة أو المعدلة لتقديم معلومات أكثر دقة عن حساسية الافتراضات الرئيسية المستخدمة في التقديرات المحاسبية، أو عن مبرر المنشأة لاستخدام سياسة أو ممارسة محاسبية معينة عند وجود بدائل مقبولة لها بموجب إطار التقارير المالية المطبق.

أ/٣٨ عرّف معيار المراجعة (٧٢٠) مصطلح التقرير السنوي، وأوضح أن عدداً من الوثائق قد تشكل جزءاً من التقرير السنوي، مثل تقرير الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير أخرى مماثلة من قبل المسئولين عن الحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة)، أو بيان رئيس مجلس الإدارة، أو بيان حوكمة الشركة، أو تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر[٢٥]. ويتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسؤوليات المراقب فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى المضمنة في التقرير السنوي. وعلى الرغم من أن رأي المراقب في القوائم المالية لا يغطي المعلومات الأخرى، فإن المراقب قد يأخذ في الحسبان هذه المعلومات، بالإضافة إلى غيرها من الافصاحات المتاحة للعموم من جانب المنشأة أو من مصادر أخرى ذات مصداقية، عند صياغة الوصف الخاص بأحد موضوعات المراجعة الرئيسية.

أ/٣٩ يمكن أيضاً أن تكون وثائق أعمال المراجعة (أوراق العمل) المُعدّة أثناء المراجعة مفيدة للمراقب في صياغة الوصف الخاص بأحد موضوعات المراجعة الرئيسية. فعلى سبيل المثال، توفر الاتصالات المكتوبة، أو توثيق المراقب للاتصالات الشفهية، مع المسئولين عن الحوكمة ووثائق أعمال المراجعة الأخرى أساساً مفيداً لما يقوم مراقب الحسابات بالإبلاغ عنه في تقريره. وذلك لأن توثيق أعمال المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة (٢٣٠) يهدف إلى التعامل مع الموضوعات الهامة التي تظهر أثناء عملية المراجعة، والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بشأنها، والأحكام المهنية الهامة التي يتم اتخاذها للتوصل إلى تلك الاستنتاجات، ويكون هذا التوثيق بمثابة سجل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المُنفذة، ونتائج تلك الإجراءات، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. وقد يساعد هذا التوثيق المراقب في وضع وصف لموضوعات المراجعة الرئيسية يوضح أهمية تلك الموضوعات، وقد يساعد التوثيق أيضاً في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة "١٨".

---

[٢٥] معيار المراجعة رقم (٧٢٠)، الفقرات ("١٢(أ)" - "أ/١"- "أ/٣").

الإشارة إلى مكان الإفصاح عن موضوع المراجعة الرئيسي في القوائم المالية (راجع الفقرة "١٣")

أ/٤٠ تتطلب الفقرتان "١٣(أ)" و"(ب)" أن يتناول وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية السبب في نظرة المراقب للموضوع على أنه أحد الموضوعات التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة، والكيفية التي تم بها التعامل مع الموضوع عند المراجعة. وبناءً عليه، لا يُعد وصف موضوعات المراجعة الرئيسية مجرد تكرار لما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الاشارة إلى أي إفصاحات ذات صلة تمُكّن المستخدمين المستهدفين من زيادة فهمهم للكيفية التي تعاملت بها الإدارة مع الموضوع عند إعداد القوائم المالية.

أ/٤١ بالإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة، فقد يلفت المراقب الانتباه إلى جوانب رئيسية فيها. وقد يؤدي مدى الإفصاح من جانب الإدارة عن جوانب أو عوامل محددة فيما يتعلق بكيفية تأثير موضوع معين على القوائم المالية للسنة الحالية إلى مساعدة المراقب في إبراز جوانب معينة للكيفية التي تم التعامل بها مع هذا الموضوع عند المراجعة، بما يمكّن المستخدمين المستهدفين من فهم الأسباب وراء اعتبار الموضوع أحد موضوعات المراجعة الرئيسية. فعلى سبيل المثال:

- عندما تقدم المنشأة إفصاحاً عن التقديرات المحاسبية، فقد يلفت المراقب الانتباه إلى الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية، والإفصاح عن نطاق النتائج المحتملة، والإفصاحات الكمية والنوعية الأخرى المتعلقة بالمصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير أو التقديرات المحاسبية الهامة، كجزء من تناول السبب في اعتبار أن الموضوع كان أحد الموضوعات التي لها الأهمية البالغة عند المراجعة والكيفية التي تم التعامل بها مع الموضوع عند المراجعة.
- عندما يخلص المراقب وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) إلى أنه لا يوجد عدم تأكد هام ومؤثر فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرارية، فإنه قد يحدد مع ذلك أن واحداً أو أكثر من الموضوعات المتعلقة بهذا الاستنتاج والناتجة عن مجهود المراقب المبذول في العمل بموجب معيار المراجعة (٥٧٠) تعُد موضوعات مراجعة رئيسية. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يتضمن وصف المراقب لموضوعات المراجعة الرئيسية في تقريره جوانب من الأحداث أو الظروف التي تم التعرف عليها والمفصح عنها في القوائم المالية، مثل خسائر التشغيل الكبيرة، وتسهيلات الاقتراض المتاحة، وإمكانية إعادة تمويل الديون، أو عدم الالتزام باتفاقيات القروض، والعوامل التي تحد من أثر تلك الاحداث أو الظروف ذات الصلة[٢٦] .

السبب في قيام المراقب باعتبار الموضوع أحد الموضوعات التي لها أهمية بالغة عند المراجعة (راجع الفقرة "١٣ (أ)"

أ/٤٢ يتمثل الهدف من وصف موضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات في توفير رؤية لأسباب تحديد الموضوع على أنه موضوع مراجعة رئيسي. وبناءً عليه، فإن المتطلبات الواردة في الفقرتين "٩"و"١٠" ومواد التطبيق في الفقرات ("أ/١٢"-"أ/٢٩") والمتعلقة بتحديد موضوعات المراجعة الرئيسية قد تكون مفيدة أيضاً للمراقب عند النظر في الكيفية التي سيتم الإبلاغ بها عن تلك الموضوعات في تقرير مراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يكون من بين الموضوعات التي يهتم بها المستخدمون المستهدفون شرح العوامل التي أدت بالمراقب إلى استنتاج أن موضوعاً معيناً تطلب اهتماماً كبيراً منه، وكانت له الأهمية البالغة عند المراجعة.

أ/٤٣ تُعد مدى ملاءمة المعلومات للمستخدمين المستهدفين أحد العوامل التي تكون محل نظر المراقب عند تحديد ما ينبغي إدراجه في وصف موضوع المراجعة الرئيسي. وقد يشمل هذا ما إذا كان الوصف سيُمكِّن من تحقيق فهم أفضل للمراجعة ولأحكام المراقب.

أ/٤٤ قد يساعد أيضاً ربط الموضوع بشكل مباشر بالظروف الخاصة بالمنشأة في الحد من احتمال أن يصبح ذلك الوصف نمطي أكثر من اللازم وأقل فائدة بمرور الوقت. فعلى سبيل المثال، قد يتم تحديد بعض الموضوعات على أنها

---

[٢٦] معيار المراجعة رقم (٥٧٠)، الفقرة "أ/٣".

موضوعات مراجعة رئيسية في صناعة معينة عبر عدد من المنشآت نظراً لظروف الصناعة أو التعقيد الكامن في عملية التقارير المالية. وعند وصف السبب وراء اعتبار المراقب للأمر على أنه أحد الموضوعات التي كانت لها أهمية بالغة، فقد يكون من المفيد أن يقوم المراقب بتسليط الضوء على جوانب خاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الظروف التي أثرت على الأحكام الأساسية الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية) من أجل جعل الوصف أكثر ملاءمة للمستخدمين المستهدفين. وقد يكون هذا مُهماً أيضاً عند وصف أحد موضوعات المراجعة الرئيسية التي تتكرر في عدة فترات.

أ/٤٥ قد يتضمن الوصف أيضاً إشارة إلى الاعتبارات الرئيسية التي أدت بالمراقب، في ظروف المراجعة، إلى تحديد أن الموضوع سيكون أحد الموضوعات التي لها أهمية بالغة، على سبيل المثال:

- الأوضاع الاقتصادية التي أثرت على قدرة المراقب على الحصول على أدلة المراجعة، على سبيل المثال نقص السيولة في الأسواق الخاصة بأدوات مالية معينة.
- السياسات المحاسبية الجديدة أو الناشئة، على سبيل المثال الموضوعات الخاصة بمنشأة معينة أو صناعة معينة والتي قام فريق العمل بالتشاور بشأنها داخل المكتب / المؤسسة.
- التغييرات في استراتيجية المنشأة أو نموذج عملها التي كان لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية.

كيفية التعامل مع موضوع المراجعة الرئيسي خلال عملية المراجعة (راجع الفقرة "١٣ (ب)")

أ/٤٦ يُعد مدى التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير مراقب الحسابات لوصف الكيفية التي تم التعامل بها مع أحد موضوعات المراجعة الرئيسية عند المراجعة مسألة حكم مهني. ووفقاً للفقرة "١٣ (ب)"، فقد يصف المراقب:

- جوانب من إجراءاته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للموضوع أو التي كانت خاصة بالخطر المقيَّم للتحريف الهام ومؤثر؛ أو
- لمحة مختصرة عن الإجراءات المنفذة؛ أو
- بياناً بنتائج الإجراءات التي نفّذها؛ أو
- الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالموضوع،

أو مزيجاً من هذه العناصر.

وقد تفرض القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة الأخرى شكلاً أو محتوى معيناً لوصف أحد موضوعات المراجعة الرئيسية، أو قد تحدد إدراج واحد أو أكثر من هذه العناصر.

أ/٤٧ من أجل فهم المستخدمين المستهدفين لأهمية موضوع المراجعة الرئيسي في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، بالإضافة إلى العلاقة بين موضوعات المراجعة الرئيسية والعناصر الأخرى في تقرير مراقب الحسابات، بما في ذلك رأي مراقب الحسابات، فقد يكون من الضروري بذل العناية في صياغة وصف موضوع المراجعة الرئيسي بحيث:

- لا يشير بأن الموضوع لم يتم حله بشكل مناسب من قبل المراقب عند تكوين الرأي في القوائم المالية.
- يربط الموضوع مباشرةً بالظروف الخاصة بالمنشأة، مع تجنب استخدام صياغة عامة أو موحدة.
- يأخذ في الحسبان الكيفية التي تم تناول الموضوع بها في الإفصاحات ذات الصلة في القوائم المالية، إن وجدت.
- لا يحتوي على آراء منفصلة أو يشير بوجود مثل هذه الآراء بشأن العناصر المستقلة في القوائم المالية.

أ/٤٨ إن وصف جوانب إجراءات المراقب أو منهجه في التعامل مع موضوع ما، وخصوصاً عندما يتطلب منهج المراجعة تكييفاً مهماً ليتناسب مع حقائق وظروف المنشأة، فقد يساعد المستخدمين المستهدفين على فهم الظروف غير المعتادة وأحكام المراقب الهامة اللازمة لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر. وإضـــافة لذلك، ربما يكون منهج المراجعة قد تأثر في فترة معينة بالظروف الخاصــة بالمنشــأة، أو بالأوضــاع الاقتصــادية، أو بتطورات الصــناعة. وقد يكون من المفيد أيضاً أن يشير المراقب إلى طبيعة ومدى الاتصالات التي تمت مع المسئولين عن الحوكمة حول الموضوع.

أ/٤٩ على سبيل المثال، عند وصف منهج المراقب في التعامل مع تقدير محاسبي تم تحديد أنه يتضمن على عدم تأكد مرتفع في التقدير، مثل تقييم الأدوات المالية المعقدة، وقد يرغب المراقب في تسليط الضوء على أنه عَيَّنَ أو تعاقد مع أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولا تقلل مثل هذه الإشارة إلى الاستعانة بأحد الخبراء من مسؤولية مراقب الحسابات عن رأيه في القوائم المالية، وبالتالي لا تتعارض مع الفقرتين "١٤"و"١٥" من معيار المراجعة (٦٢٠).

أ/٥٠ قد تكون هناك تحديات في وصف إجراءات المراقب، خاصةً في مجالات المراجعة المعقدة التي تخضع للحكم المهني. وعلى وجه الخصوص، قد يكون من الصعب تلخيص الإجراءات المنفَّذة بطريقة موجزة تبلغ بشكل كافٍ عن طبيعة ومدى تعامل المراقب مع الخطر المقيَّم للتحريف الهام والمؤثر، وما اشتملت عليه إجراءاته من أحكام هامة. ومع ذلك فقد يرى المراقب أنه من الضروري وصف بعض الإجراءات المنفذة للإبلاغ عن الكيفية التي تم التعامل بها مع الموضوع عند المراجعة. وقد يكون ذلك الوصف وصفاً عاماً في الغالب، بدلاً من إدراج وصف مفصّل للإجراءات المنفذة.

أ/٥١ وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة "أ/٤٦"، قد يشير المراقب أيضاً إلى نتيجة استجابته في وصف موضوع المراجعة الرئيسي الوارد في تقريره. ولكن في حالة القيام بذلك، يلزم الحرص لتجنب أن يعطي المراقب انطباعاً بأن الوصف يقدم رأياً منفصلاً على أحد موضوعات المراجعة الرئيسية أو أنه يدعو، بأي حال من الأحوال، إلى التشكيك في رأي المراقب في القوائم المالية ككل.

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير مراقب الحسابات عن موضوع تم تحديده بأنه أحد موضوعات المراجعة الرئيسية (راجع الفقرة "١٤")

أ/٥٢ قد تمنع القوانين أو اللوائح الإفصاح العلني، سواء من قبل الإدارة أو المراقب، عن موضوع معين تم تحديده على أنه موضوع مراجعة رئيسي. فعلى سبيل المثال، قد تحظر القوانين أو اللوائح على وجه الخصوص أي إبلاغ علني من شأنه أن يخل بتحقيق تجريه سلطة معنية في تصرف غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه (على سبيل المثال، الموضوعات المتعلقة أو التي يبدو أنها تتعلق بغسل الأموال).

أ/٥٣ كما هو مشار إليه في الفقرة "١٤(ب)"، سيكون من النادر للغاية عدم الإبلاغ عن موضوع تم تحديده على أنه موضوع مراجعة رئيسي، في تقرير مراقب الحسابات. ويرجع هذا إلى افتراض أن توفير قدر أكبر من الشفافية عن المراجعة للمستخدمين المستهدفين سيكون مفيداً للمصلحة العامة. وبناءً عليه، فإن حكم المراقب بعدم الإبلاغ عن أحد موضوعات المراجعة الرئيسية لا يكون مناسباً إلا في الحالات التي ينُظر فيها إلى التبعات السلبية المترتبة على المنشأة أو العموم نتيجةً لذلك الإبلاغ على أنها كبيرة جداً لدرجة أنه سيكون من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق هذه التبعات منافع المصلحة العامة من الإبلاغ عن هذا الموضوع.

أ/٥٤ يأخذ القرار بعدم الإبلاغ عن موضوع مراجعة رئيسي في الحسبان الحقائق والظروف المتعلقة بالموضوع. ويساعد الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة المراقب على فهم وجهات نظر الإدارة بشأن مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجة الإبلاغ عن هذا الموضوع. وعلى وجه التحديد، يساعد الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة على توفير أساس مدروس لحكم المراقب عند تحديد ما إذا كان سيتم الإبلاغ عن الموضوع، وذلك عن طريق:

- مساعدة المراقب في فهم سبب عدم إفصاح المنشأة عن الموضوع للعموم (على سبيل المثال، قد تكون القوانين أو اللوائح أو بعض أطر التقارير المالية تسمح بتأخير الإفصاح أو بعدم الإفصاح عن الموضوع) ورؤية الإدارة للتبعات السلبية للإفصاح، إن وجدت. وقد تلفت الإدارة الانتباه إلى جوانب معينة في القوانين أو اللوائح أو في مصادر أخرى ملزمة قد تكون ذات صلة بالنظر في التبعات السلبية (على سبيل المثال، يمكن أن تتضمن تلك الجوانب الإضرار بالمفاوضات التجارية أو الموقف التنافسي للمنشأة). ومع ذلك، فإن وجهات نظر الإدارة وحدها حول التبعات السلبية لا تحد من حاجة المراقب إلى تحديد ما إذا كان من المعقول توقع أن التبعات السلبية ستفوق منافع المصلحة العامة المترتبة على الإبلاغ وفقاً للفقرة "١٤ (ب)"
- توضيح ما إذا كانت هناك أي اتصالات مع سلطات تنظيمية أو تنفيذية أو إشرافية معنية فيما يتعلق بهذا الموضوع، وعلى وجه التحديد، ما إذا كان يتضح من تلك المناقشات أنها تدعم إقرار الإدارة بشأن أسباب عدم ملائمة الإفصاح العلني عن هذا الموضوع.
- تمكين المراقب، متى كان ذلك مناسباً، من تشجيع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة على الإفصاح العلني عن المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالموضوع. وقد يكون ذلك ممكناً، على وجه التحديد، إذا كانت مخاوف الإدارة والمسئولين عن الحوكمة من الإبلاغ تقتصر على جوانب محددة تتعلق بالموضوع، بحيث تكون هناك معلومات معينة عن الموضوع أقل حساسية ويمكن الإبلاغ عنها.

وقد يرى المراقب أيضاً أنه من الضروري الحصول على إقرار مكتوب من الإدارة عن الأسباب وراء عدم ملاءمة الإفصاح العلني عن الموضوع، بما في ذلك وجهة نظر الإدارة حول مدى أهمية التبعات السلبية التي قد تنشأ نتيجةً ذلك الإبلاغ.

أ/٥٥ قد يكون من الضروري أيضاً للمراقب أن يأخذ في الحسبان الآثار المترتبة على الإبلاغ عن موضوع ما تم تحديده على أنه موضوع مراجعة رئيسي في ضوء المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة. وإضافة لذلك، فقد يكون المراقب مطالباً بموجب القوانين أو اللوائح بالتواصل مع السلطات التنظيمية أو التنفيذية أو الإشرافية المعنية فيما يتعلق بالموضوع، بغض النظر عمّا إذا كان قد تم الإبلاغ عن الموضوع في تقرير مراقب الحسابات. وقد يكون ذلك التواصل مفيداً أيضاً في توفير أساس مدروس لنظر المراقب في التبعات السلبية التي قد تنشأ عن الإبلاغ عن هذا الموضوع.

أ/٥٦ تتصف القضايا التي يأخذها المراقب في الحسبان عند اتخاذ قرار عدم الإبلاغ عن موضوع ما بالتعقيد وبتضمنه على أحكام هامة يتخذها المراقب. وبناءً عليه، فقد يرى المراقب أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

شكل ومحتوى قسم موضوعات المراجعة الرئيسية في ظروف أخرى (راجع الفقرة "١٦")

أ/٥٧ ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة "١٦" في ثلاث حالات:

(أ) أن يحدد المراقب وفقاً للفقرة "١٠" أنه لا توجد أي موضوعات مراجعة رئيسية (انظر الفقرة "أ/٥٩").

(ب) أن يحدد المراقب وفقاً للفقرة "١٤" أنه لن يتم الإبلاغ عن موضوع المراجعة الرئيسي في تقريره، وأنه لم يتم تحديد موضوعات أخرى لتكون موضوعات مراجعة رئيسية.

(ج) أن تكون الموضوعات التي تم تحديد أنها موضوعات مراجعة رئيسية هي فقط تلك التي تم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة "١٥".

أ/٥٨ يوضح ما يلي طريقة العرض في تقرير مراقب الحسابات إذا قرر المراقب أنه لا توجد موضوعات مراجعة رئيسية للإبلاغ عنها:

موضوعات المراجعة الرئيسية

[فيما عدا الموضـــوع الموضـــح في قســـم أســـاس الرأي المتحفظ / العكســـي أو قســـم عدم التأكد الهام ومؤثر المتعلق بالاستمرارية،] قررنا أنه لا توجد أي موضوعات مراجعة رئيسية [أخرى] ليتم الإبلاغ عنها في تقريرنا هذا.

أ/٥٩ يشمل تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية على اتخاذ أحكام بشأن الوزن النسبي لأهمية الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراقب. ولذلك، فقد يكون من النادر ألا يحدد المراقب الذي يقوم بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة لمنشأة مقيدة موضوعاً رئيسياً واحداً على الأقل للمراجعة من بين الموضوعات التي تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة ليتم الإبلاغ عنه في تقرير مراقب الحسابات. ومع ذلك، ففي ظروف محدودة معينة (على سبيل المثال، في حالة منشأة مقيدة لديها عمليات محدودة جداً) قد يحدد المراقب أنه لا توجد موضوعات مراجعة رئيسية وفقاً للفقرة "١٠" لأنه لا توجد موضوعات تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة (راجع الفقرة "١٧")

أ/٦٠ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يتصـــل المراقب بالمســـئولين عن الحوكمة في الوقت المناســـب [٢٧]. ويختلف التوقيت المناســـب للاتصـــالات المتعلقة بموضـــوعات المراجعة الرئيســـية باختلاف ظروف المهمة. غير أنه يمكن للمراقب أن يبُلغ بوجهات نظره الأولية عن موضـــوعات المراجعة الرئيســـية عند مناقشـــة نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، وقد يقوم المراقب أيضـاً بمناقشـة تلك الموضـوعات عندما يتعلق اتصـاله بنتائج المراجعة. وقد يسـاعد القيام بذلك في الحد من التحديات العملية لمحاولة إجراء حوار جاد متبادل حول موضـــوعات المراجعة الرئيســـية في الوقت الذي يتم فيه وضع القوائم المالية في صورتها النهائية من أجل إصدارها.

أ/٦١ يؤدي الاتصـال بالمسـئولين عن الحوكمة إلى تمكينهم من أن يكونوا على علم بموضـوعات المراجعة الرئيسـية التي يعتزم المراقب الإبلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم الفرصة للاستيضاح إذا لزم الامر. وقد يرى المراقب أنه من المفيد تزويد المسئولين عن الحوكمة بمسودة من تقريره لتيسير هذه المناقشة. ويؤكد الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة على دورهم الهام في الإشراف على آلية التقارير المالية، ويتيح لهم الفرصـة لفهم الأساس لقراراته فيما يتعلق بموضوعات المراجعة الرئيسية والكيفية التي سيتم بها إيضاح هذه الموضوعات في تقرير مراقب الحسابات. وأيضاً، فإن الاتصال بالمسـئولين عن الحوكمة يمكّنهم من النظر فيما إذا كانت إضـافة إفصـاحات جديدة أو تحسـين الإفصـاحات القائمة قد يكون مفيداً في ضوء حقيقة أن هذه الموضوعات سيتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

أ/٦٢ يتناول الاتصـال بالمسـئولين عن الحوكمة المطلوب بموجب الفقرة "١٧(أ)" أيضـاً الظروف النادرة للغاية التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير مراقب الحسابات عن موضـوع ما تم تحديده على أنه موضـوع مراجعة رئيسـي انظر الفقرتين ("١٤"-"أ/٥٤").

أ/٦٣ إن المتطلب الوارد في الفقرة "١٧(ب)" للاتصـــال بالمســـئولين عن الحوكمة عندما يحدد المراقب أنه لا توجد أي موضوعات مراجعة رئيسية للإبلاغ عنها في تقريره، قد يوفر فرصة للمراقب لإجراء المزيد من النقاش مع الآخرين الذين هم على دراية بالمراجعة والموضـوعات الهامة التي قد تنشـأ (بما في ذلك، فاحص ما قبل الاصـدار، عندما يتم تعيين فرد لذلك). وقد تفُضي هذه المناقشات إلى قيام المراقب بإعادة تقييم قراره بأنه لا توجد أي موضوعات مراجعة رئيسية.

[٢٧] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، الفقرة "٢١".

التوثيق (راجع الفقرة "١٨")

أ/٦٤ تتطلب الفقرة "٨" من معيار المراجعة (٢٣٠) أن يقوم المراقب بتوثيق أعمال المراجعة (أوراق العمل) على نحوٍ يكفي لتمكين أي مراقب خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم جملة موضوعات من بينها الأحكام المهنية الهامة. وفي سياق موضوعات المراجعة الرئيسية، وتتضمن هذه الأحكام المهنية تحديد الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً من المراقب من بين الموضوعات التي تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة، وأيضاً ما إذا كان كل موضوع من هذه الموضوعات يعُد موضوع مراجعة رئيسي من عدمه. ومن المرجح أن تكون أحكام المراقب في هذا الشأن مدعومة بالوثائق الخاصة باتصالات المراقب مع المسئولين عن الحوكمة ووثائق أعمال المراجعة المتعلقة بكل موضوع (انظر الفقرة "أ/ ٣٩")، بالإضافة إلى بعض وثائق أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالموضوعات الهامة التي تظهر أثناء المراجعة (على سبيل المثال، مذكرة الإنجاز). ومع ذلك، لا يتطلب هذا المعيار من المراقب توثيق أسباب عدم اعتبار الموضوعات الأخرى التي تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة من الموضوعات التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه.

المعيار المصري للمراجعة (٧٠٥) إصدار ٢٠٢٥

التعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات

المعيار المصري للمراجعة (٧٠٥) إصدار ٢٠٢٥
التعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
أنواع الآراء المعدلة	٢
تاريخ السريان	٣
الهدف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي مراقب الحسابات	٦
تحديد نوع التعديل على رأي مراقب الحسابات	٧-١٥
شكل تقرير مراقب الحسابات ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلًا	١٦-٢٩
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	٣٠
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
أنواع الآراء المعدلة	أ/١
الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي مراقب الحسابات	أ/١- أ/١٢
تحديد نوع التعديل على رأي مراقب الحسابات	أ/١٣-أ/١٦
شكل تقرير مراقب الحسابات ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدلًا	أ/١٧-أ/٢٦
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	أ/٢٧
الملحق: أمثلة توضيحية للتعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات	

ينبغي قراءة معيار المراجعة المصري (٧٠٥) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة المصري (٢٠٠)

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤولية مراقب الحسابات عن إصدار تقرير مناسب في ظل الظروف التي يستنتج فيها، عند تكوين رأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)، أنه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية. ويتناول هذا المعيار أيضاً الكيفية التي يتأثر بها شكل تقرير مراقب الحسابات ومحتواه عندما يُبدي مراقب الحسابات رأياً معدلاً. وفي جميع الحالات، تنطبق متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٠٠)، ولن يتم تكرارها في هذا المعيار ما لم يتم تناولها أو تعديلها صراحةً بموجب متطلبات هذا المعيار.

أنواع الآراء المعدلة

٢- يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، ألا وهي الرأي المتحفظ، والرأي العكسي، والامتناع عن إبداء رأي. ويعتمد القرار بشأن تحديد نوع الرأي المعدل المناسب على:

(أ) طبيعة الأمر الذي نشأ عنه التعديل، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر أو أنها -في حالة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة-قد تكون محرفة بشكل هام ومؤثر؛

(ب) حكم مراقب الحسابات بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر في القوائم المالية. (راجع: الفقرة "أ/١").

تاريخ السريان

٣- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٤- هدف مراقب الحسابات هو أن يُبدي بوضوح رأياً معدلاً على نحو مناسب في القوائم المالية، ويكون مثل هذا الرأي ضرورياً في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج مراقب الحسابات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الهام والمؤثر؛ أو

(ب) عندما يكون مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم -المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر.

التعريفات

٥- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **منتشر**: مصطلح يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم مراقب الحسابات:

١. غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو
٢. إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من القوائم المالية؛ أو
٣. فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) **الرأي المعدل**: رأي متحفظ أو رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.

المتطلبات

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي مراقب الحسابات

٦- يجب على مراقب الحسابات تعديل الرأي في تقريره في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج مراقب الحسابات استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الهام والمؤثر؛ أو (راجع: الفقرات "أ/ ٢" – "أ/ ٧")

(ب) عندما يكون مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر. (راجع: الفقرات "أ/ ٨" –"أ/ ١٢")

تحديد نوع التعديل على رأي مراقب الحسابات

الرأي المتحفظ

٧- يجب على مراقب الحسابات إبداء رأي متحفظ في الحالات الآتية:

(أ) عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية، لكنها ليست منتشرة فيها؛ أو

(ب) عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ولكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون هامة ومؤثرة، لكنها غير منتشرة.

الرأي العكسي

٨- يجب على مراقب الحسابات أن يبدي رأياً عكسياً عندما يستنتج، بعد حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، أن التحريفات، منفردة أو في مجملها، تُعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية، وأيضاً منتشرة فيها.

الامتناع عن إبداء رأي

٩- يجب على مراقب الحسابات الامتناع عن إبداء رأي عندما يكون غير قادرٍ على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً للرأي، ويستنتج أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وأيضاً منتشرة.

١٠- في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد، يجب على مراقب الحسابات أن يمتنع عن إبداء رأي عندما يستنتج أنه بالرغم من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد وتأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية.

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول مراقب الحسابات للمهمة

١١- إذا علم مراقب الحسابات، بعد قبوله للمهمة، أن الإدارة قد فرضت قيداً على نطاق المراجعة، ورأى أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى الحاجة لإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة إزالة هذا القيد.

١٢- إذا رفضت الإدارة إزالة القيد المشار إليه في الفقرة "١١ " من هذا المعيار، فيجب على مراقب الحسابات إبلاغ الأمر للمسؤلين عن الحوكمة، ما لم يكن جميع المسئولين عن الحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة [١]، وتحديد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١٣- إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيحب عليه أن يحدد الآثار المترتبة على ذلك كما يلي:

(أ) إذا استنتج مراقب الحسابات أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون هامة ومؤثرة ولكنها غير منتشرة، فيجب عليه أن يتحفظ في الرأي؛ أو

(ب) إذا استنتج مراقب الحسابات أن التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، يمكن أن تكون هامة ومؤثرة وأيضاً منتشرة لدرجة أن التحفظ في الرأي لن يكون كافياً للإبلاغ عن خطورة الموقف، فيجب عليه:

١. أن ينسحب من المراجعة، متى كان ذلك عملياً ومسموحاً به بموجب القوانين أو اللوائح المطبقة؛ أو(راجع: الفقرة "أ/ ١٣").

٢. أن يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، إذا كان الانسحاب من المراجعة قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات غير عملي أو غير ممكن. (راجع: الفقرة "أ/ ١٤")

١٤- في حالة انسحاب مراقب الحسابات، وفقاً لما تنص عليه الفقرة " ١٣ (ب) (١)"، فيجب عليه قبل الانسحاب أن يبلغ المسئولين عن الحوكمة بأي أمور تتعلق بالتحريفات المكتشفة أثناء المراجعة، كان سينشأ عنها تعديلاً للرأي. (راجع: الفقرة "أ/ ١٥")

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي

١٥- عندما يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقريره أيضاً رأياً غير متحفظ بموجب نفس إطار التقارير المالية في قائمة مالية واحدة أو واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود معينة في إحدى القوائم المالية. فمن شأن تضمين مثل هذا الرأي غير المتحفظ في نفس التقرير [٢] في هذه الظروف أن يتناقض مع رأي مراقب الحسابات العكسي أو امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. (راجع: الفقرة "أ/ ١٦")

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) "، الفقرة "١٣".

[٢] يتناول معيار المراجعة رقم (٨٠٥) الظروف التي يُكلَّف فيها المراقب بإبداء رأى منفصل عن واحد أو أكثر من عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

شكل تقرير مراقب الحسابات ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلا

رأي مراقب الحسابات

١٦- عندما يُعدّل مراقب الحسابات رأي المراجعة، فيجب عليه أن يستخدم لقسم الرأي العنوان "الرأي المتحفظ" أو "الرأي العكسي" أو "الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات "أ/ ١٧" –"أ ١٩")

الرأي المتحفظ

١٧- عندما يُبدي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً بسبب وجود تحريف هام و مؤثر على القوائم المالية، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه فيما عدا تأثيرات الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ: فإن القوائم المالية المرفقة تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة [...] وفقاً لـ [إطار التقارير المالية المطبق].

وعندما ينشأ التعديل عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على مراقب الحسابات أن يستخدم العبارة " فيما عدا التأثيرات المحتملة للأمر (الأمور) ..." لإبداء الرأي المتحفظ. (راجع: الفقرة "أ/ ٢٠")

الرأي العكسي

١٨- عندما يُبدي مراقب الحسابات رأياً عكسياً، فيجب عليه أن ينص في رأيه على أنه بسبب جوهرية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الرأي العكسي: فإن القوائم المالية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة [...] وفقاً لـ [إطار التقارير المالية المطبق].

الامتناع عن إبداء رأي

١٩- عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه:

(أ) أن ينص على أنه لا يُبدي رأياً في القوائم المالية المرفقة؛

(ب) أن ينص على أنه بسبب جوهرية الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإنه لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة على القوائم المالية؛

(ج) أن يعدّل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة " ٢٤ (ب) " من معيار المراجعة (٧٠٠)، والتي تشير إلى أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، لتنص على أن مراقب الحسابات تم تكليفه بمراجعة القوائم المالية.

أساس إبداء الرأي

٢٠- عندما يُعدّل مراقب الحسابات الرأي في القوائم المالية، فيجب عليه، بالإضافة إلى العناصر المحددة المطلوبة بموجب معيار المراجعة (٧٠٠): (راجع: الفقرة "أ/ ٢١")

(أ) أن يعدّل العنوان "أساس الرأي" الذي تتطلبه الفقرة ٢٨ من معيار المراجعة (٧٠٠) إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي العكسي" أو "أساس الامتناع عن إبداء رأي"، حسب مقتضى الحال؛

(ب) أن يُضمّن في هذا القسم وصفاً للأمر الذي نشأ عنه التعديل.

٢١- في حالة وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية يتعلق بمبالغ محددة في القوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، فيجب على مراقب الحسابات أن يُضمّن في قسم أساس الرأي وصفاً وتحديداً كمياً للتأثيرات المالية للتحريف، ما لم يكن ذلك غير ممكن عملياً. وإذا لم يكن من الممكن عملياً تحديد حجم التأثيرات المالية، فيجب على مراقب الحسابات أن ينص على ذلك في هذا القسم. (راجع: الفقرة "أ/ ٢٢")

٢٢- في حالة وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية يتعلق بإفصاحات نوعية، فيجب على مراقب الحسابات أن يُضمّن في قسم أساس الرأي تفسيراً للكيفية التي تم بها تحريف الإفصاحات.

٢٣- في حالة وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، فيجب على مراقب الحسابات القيام بما يلي:

(أ) أن يناقش عدم الإفصاح مع المسئولين عن الحوكمة؛

(ب) أن يوضح في قسم أساس إبداء الرأي طبيعة المعلومات التي أُغفِل ذكرها؛

(ج) أن يُضمّن الإفصاحات التي أُغفِل ذكرها، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القوانين أو اللوائح، وبشرط أن يكون ذلك ممكناً عملياً وأن يكون مراقب الحسابات قد حصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات التى تم إغفال ذكرها. (راجع: الفقرة "أ/ ٢٣")

٢٤- إذا كان التعديل ناتجاً عن عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب على مراقب الحسابات إدراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس إبداء الرأي.

٢٥- عندما يُبدي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً أو عكسياً، فيجب عليه تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة " ٢٨ (د) " من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه، لتضمين كلمة "المتحفظ" أو "العكسي"، حسب مقتضى الحال.

٢٦- عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي على القوائم المالية، فلا يجوز أن يتضمن تقريره العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين " ٢٨ (ب)" و " ٢٨ (د) " من معيار المراجعة (٧٠٠). وتتمثل تلك العناصر فيما يلي:

(أ) إشارة إلى القسم الذي يوضح مسؤوليات مراقب الحسابات في تقرير مراقب الحسابات؛

(ب) عبارة بشأن ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعدّ كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي مراقب الحسابات.

٢٧- حتى لو أبدى مراقب الحسابات رأياً عكسياً أو امتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية، فيجب عليه أن يوضح في قسم أساس الرأي أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها، كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها. (راجع: الفقرة "أ/ ٢٤")

وصف مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية

٢٨- عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه تعديل وصف مسؤولياته المطلوبة بموجب الفقرات"٣٩ "– "٤١ " من معيار المراجعة (٧٠٠) لتتضمن فقط الآتي: (راجع: الفقرة "أ/ ٢٥")

(أ) عبارة تفيد بأن مسؤولية مراقب الحسابات هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة، وإصدار تقرير مراقب الحسابات عنها؛

(ب) عبارة تفيد بأنه بسبب الأمر أو الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي، فإن مراقب الحسابات لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساساً لإبداء رأي مراجعة في القوائم المالية؛

(ج) عبارة بشأن استقلالية مراقب الحسابات والمسؤوليات الأخلاقية والسلوكية الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة " ٢٨ (ج) " من معيار المراجعة (٧٠٠).

الاعتبارات عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي على القوائم المالية

٢٩- ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب القوانين أو اللوائح، فعندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية، فلا يجوز له أن يُضمّن في تقريره قسماً عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أو قسماً عن المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة (٧٢٠) [٣،٤] (راجع: الفقرة " أ/ ٢٦").

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

٣٠- عندما يتوقع مراقب الحسابات تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع وصيغة التعديل. (راجع: الفقرة "أ/ ٢٧")

*****

[٣] المعيار المصري للمراجعة (٧٠١)، الفقرات"١١"- "١٣"
[٤] المعيار المصري للمراجعة (٧٢٠)، الفقرة" أ/ ٥٤"

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

أنواع الآراء المعدلة (راجع: الفقرة ٢)

أ/١ يبيّن الجدول الموضح أدناه كيفية تأثير حكم مراقب الحسابات بشأن طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل ومدى انتشار تأثيراته، أو تأثيراته المحتملة، في القوائم المالية على نوع الرأي الذي سيتم إبداؤه.

طبيعة الأمر الناشئ عنه التعديل	حكم مراقب الحسابات بشأن مدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة في القوائم المالية	
	هام ومؤثر ولكنه غير منتشر	جوهري ومنتشر
القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر	رأي متحفظ	رأي عكسي
عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة	رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء رأي

الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي مراقب الحسابات

طبيعة التحريفات الهامة والمؤثرة (راجع: الفقرة " ٦(أ)")

أ/٢ يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) أن يقوم مراقب الحسابات، عند تكوين رأي على القوائم المالية، باستنتاج ما إذا كان قد تم الوصول إلى تأكد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريف الهام والمؤثر (٥). ويأخذ هذا الاستنتاج في الحسبان تقييم مراقب الحسابات للتحريفات غير المعدلة، إن وجدت، على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٤٥٠) (٦).

أ/٣ يعرّف معيار المراجعة (٤٥٠) التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تبويبه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تبويبه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق. وبالتالي، قد ينشأ تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) ملاءمة السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ب) تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ج) ملاءمة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

ملاءمة السياسات المحاسبية المختارة

أ/٤ فيما يتعلق بملاءمة السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة، فإن التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية قد تنشأ، على سبيل المثال، عندما:

(أ) تكون السياسات المحاسبية المختارة غير متّسقة مع إطار التقارير المالية المطبق؛ أو

(ب) لا تصف القوائم المالية بشكل صحيح سياسة محاسبية تتعلق ببند مهم في قائمة المركز المالي أو قائمة الارباح أو الخسائر أو قائمة الدخل الشامل أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية؛ أو

(ج) لا تعبر القوائم المالية أو لا تفصح عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق العرض العادل والواضح.

أ/٥ غالباً ما تحتوي أطر التقارير المالية على متطلبات للمحاسبة والإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية. وعندما تغير المنشأة من اختيارها لسياسات محاسبية هامة، فقد ينشأ تحريف هام و مؤثر في القوائم المالية عندما لا تلتزم المنشأة بهذه المتطلبات.

---

(٥) معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١١"

(٦) معيار المراجعة رقم (٤٥٠) "، الفقرة "١١"

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

أ/٦ فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، فإن التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية قد تنشأ:

(أ) عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ يتسق مع إطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بشكلٍ متسق بين الفترات أو على المعاملات والأحداث المتشابهة (الاتساق في التطبيق)؛ أو

(ب) بسبب طريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة (مثل وجود خطأ غير متعمد في التطبيق).

ملاءمة أو كفاية الإفصاحات الواردة في القوائم المالية

أ/٧ فيما يتعلق بملاءمة أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية، فإن التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية قد تنشأ:

(أ) عندما لا تتضمن القوائم المالية جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المطبق؛ أو

(ب) عندما لا يتم عرض الإفصاحات الواردة في القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛ أو

(ج) عندما لا تقدم القوائم المالية الإفصاحات الإضافية اللازمة لتحقيق العرض العادل والواضح.

تقدم الفقرة " أ / ١٣ (أ) " من معيار المراجعة (٤٥٠) المزيد من الأمثلة على التحريفات الهامة والمؤثرة التي قد تنشأ في الإفصاحات النوعية.

طبيعة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة" ٦(ب)")

أ/٨ يمكن أن تنشأ عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (والمشار إليها أيضاً بالقيد على نطاق المراجعة) عن:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل مراقب الحسابات؛ أو

(ج) قيود تفرضها الإدارة.

أ/٩ لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق المراجعة إذا كان مراقب الحسابات قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة. وإذا كان ذلك غير ممكن، فإن متطلبات الفقرة ٧"(ب)" والفقرتين "٩"،" ١٠ " تنطبق، حسب مقتضى الحال. وقد يكون للقيود التي تفرضها الإدارة انعكاسات أخرى على المراجعة، على سبيل المثال على تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الغش والنظر في استمرار المهمة.

أ/١٠ من أمثلة الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة:

- تلف السجلات المحاسبية للمنشأة.
- مصادرة السلطات الحكومية للسجلات المحاسبية الخاصة بشركة هامة من شركات المجموعة إلى أجل غير محدد.

أ/١١ من أمثلة الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل مراقب الحسابات:

- ما يكون عندما يُطلب من المنشأة استخدام طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن منشأة شقيقة، ويكون مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المعلومات المالية للمنشأة الشقيقة لتقييم ما إذا كان قد تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بشكلٍ مناسب.

- ما يكون عندما يتم تكليف مراقب الحسابات في توقيت لا يمكّنه من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
- ما يكون عندما يقرر مراقب الحسابات أن تنفيذ الإجراءات الأساسية وحدها لن يكون كافياً، وأن أدوات الرقابة في المنشأة ليست فعّالة.

أ/١٢ من أمثلة عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، نتيجة قيد تفرضه الإدارة على نطاق المراجعة:

- منع الإدارة مراقب الحسابات من ملاحظة جرد المخزون الفعلي.
- منع الإدارة مراقب الحسابات من طلب مصادقة خارجية لأرصدة حسابات معينة.

تحديد نوع التعديل على رأي مراقب الحسابات

تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة بعد قبول مراقب الحسابات للمهمة (راجع: الفقرتين" ١٣ (ب)(١)"،" ١٤ ")

أ/١٣ قد تعتمد الإمكانية العملية للانسحاب من المراجعة على المرحلة التي وصل إليها إنجاز أعمال المهمة في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيداً على النطاق. فإذا كان مراقب الحسابات قد قطع شوطاً كبيراً في المراجعة، فقد يقرر استكمال المراجعة إلى المدى الممكن، والامتناع عن إبداء رأي، وإيضاح القيد المفروض على النطاق في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي قبل الانسحاب.

أ/١٤ في ظروف معينة، قد لا يكون الانسحاب من المراجعة ممكناً إذا كان مراقب الحسابات مطالباً بموجب القوانين أو اللوائح بالاستمرار في مهمة المراجعة. وقد يكون هذا هو حال مراقب الحسابات الذي يُعين لمراجعة القوائم المالية لمنشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال عندما يُعيَّن فيها مراقب الحسابات لمراجعة القوائم المالية التي تغطي فترة محددة، أو التي يُعيَّن فيها لفترة محددة، ويُمنع من الانسحاب قبل اكتمال مراجعة تلك القوائم المالية، أو قبل نهاية تلك الفترة، على التوالي. وقد يرى مراقب الحسابات أيضاً أنه من الضروري أن يُضمّن في تقريره فقرة أمر آخر [٧].

أ/١٥ عندما يَخْلُص مراقب الحسابات إلى أن الانسحاب من المراجعة ضروري بسبب قيد مفروض على النطاق، فقد يكون هناك متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي يفرض على مراقب الحسابات إبلاغ السلطات التنظيمية أو ملاك المنشأة بالأمور المتعلقة بالانسحاب من المهمة.

اعتبارات أخرى فيما يتعلق بإبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي (راجع: الفقرة"١٥ ")

أ/١٦ فيما يلي أمثلة لظروف آلية التقرير التي لن تتناقض مع إبداء مراقب الحسابات لرأي عكسي أو امتناعه عن إبداء رأي:

- إبداء رأي غير متحفظ في قوائم مالية معدة بموجب إطار تقارير مالية معين، وفي نفس التقرير، إبداء رأي عكسي في نفس القوائم المالية بموجب إطار تقارير مالية مختلف [٨].
- الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات، والتدفقات النقدية، عندما يكون ذلك ملائماً، وإبداء رأي غير متحفظ فيما يتعلق بالمركز المالي (انظر معيار المراجعة (٥١٠) [٩]. في هذه الحالة، لا يكون مراقب الحسابات قد امتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية ككل.

---

[٧] معيار المراجعة رقم (٧٠٦)، الفقرة" أ/ ١٠"
[٨] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة " أ / ٣١ "
[٩] معيار المراجعة رقم (٥١٠)، الفقرة "١٠"

شكل تقرير مراقب الحسابات ومحتواه عندما يكون الرأي مُعدّلا

أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة"١٦")

١٧/أ يحتوي المثالان التوضيحيان (١) و(٢) الواردان في الملحق على تقارير بآراء متحفظة وعكسية، على التوالي، بسبب أن القوائم المالية مُحرفة بشكل هام ومؤثر وجوهري على التوالي.

١٨/أ يحتوي المثال التوضيحي (٣) الوارد في الملحق على تقرير مراقب الحسابات برأي متحفظ، بسبب أن مراقب الحسابات لم يكن قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويحتوي المثال التوضيحي (٤) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد في القوائم المالية. ويحتوي المثال التوضيحي (٥) على حالة امتناع عن إبداء رأي، بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر متعددة في القوائم المالية. وفي كل حالة من الحالتين الأخيرتين، تُعد التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على إبداء الرأي على القوائم المالية تأثيرات جوهرية ومنتشرة. وتتضمن أيضاً ملاحق معايير المراجعة الأخرى التي تحتوي على متطلبات لآلية التقرير، بما في ذلك معيار المراجعة (٥٧٠)، أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات التي بها آراء معدلة.

رأي مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "١٦ ")

١٩/أ إن تعديل هذا العنوان يجعل من الواضح للمستخدم أن رأي مراقب الحسابات تم تعديله، ويشير التعديل كذلك إلى نوع التعديل.

الرأي المتحفظ (راجع: الفقرة "١٧")

٢٠/أ عندما يُبدي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً، فلن يكون من المناسب استخدام عبارات مثل "استناداً إلى الشرح السابق" أو "مع مراعاة" في قسم الرأي، لأن هذه العبارات ليست واضحة أو قوية بشكلٍ كافٍ.

أساس إبداء الرأي (راجع: الفقرات "٢٠ "، "٢١ "، "٢٣ "،"٢٧ ")

٢١/أ يساعد الاتساق في تقرير مراقب الحسابات على تعزيز فهم المستخدمين، والتعرف على الظروف غير المعتادة عند حدوثها. وبناءً عليه، ورغم أن التوحيد في صيغة الرأي المعدل وفي وصف أسباب التعديل قد لا يكون ممكناً، فإن الاتساق في كلٍ من شكل تقرير مراقب الحسابات ومحتواه هو أمر مُستحسن.

٢٢/أ من أمثلة التأثيرات المالية للتحريفات الهامة والمؤثرة التي قد يوضحها مراقب الحسابات في قسم أساس إبداء الرأي في تقريره، التحديد الكمي للتأثيرات على ضريبة الدخل، والدخل قبل وبعد الضرائب، وصافي الدخل وحقوق الملكية، إذا كان المخزون مُقيَّماً بأكثر مما يجب.

٢٣/أ لن يكون من الممكن عملياً الإفصاح في قسم أساس إبداء الرأي عن المعلومات المغفل ذكرها في الحالات الآتية:

(أ) إذا لم تقم الإدارة بإعداد الإفصاحات، أو إذا لم تكن الإفصاحات متوفرة بسهولة للمراقب بطريقة أخرى؛ أو

(ب) إذا كانت الإفصاحات، بحسب حكم مراقب الحسابات، كثيرة على نحو غير ملائم بالنسبة لتقرير مراقب الحسابات.

٢٤/أ لا يُعد إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بأمرٍ محددٍ موضح في قسم أساس الرأي مبرراً لعدم ذكر وصف للأمور الأخرى التي تم التعرف عليها والتي كانت ستتطلب تعديلاً في رأي مراقب الحسابات. ففي هذه الحالات، قد يكون الإفصاح عن مثل هذه الأمور الأخرى التي يكون مراقب الحسابات على علم بها مهماً لمستخدمي القوائم المالية.

وصف مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء على القوائم المالية (راجع: الفقرة "٢٨ ")

أ/٢٥ عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية، يكون من الأفضل ذكر العبارات الآتية في قسم مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية في تقرير مراقب الحسابات، كما هو موضح في المثالين التوضيحيين(٤) و(٥) في ملحق هذا المعيار:

- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة " ٢٨ (أ) " من معيار المراجعة (٧٠٠)، بعد تعديلها لتنص على أن مسؤولية مراقب الحسابات هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة ؛
- العبارة المطلوبة بموجب الفقرة " ٢٨ (ج) " من معيار المراجعة (٧٠٠) بشأن الاستقلالية والمسؤوليات الأخلاقية والسلوكية الأخرى.

الاعتبارات عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي على القوائم المالية (راجع: الفقرة " ٢٩ ")

أ/٢٦ يوفر النص على أسباب عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، في قسم أساس الامتناع عن إبداء رأي في تقرير مراقب الحسابات، معلومات تفيد المستخدمين في فهم أسباب امتناع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية، وقد يوفر ذلك أيضاً حماية إضافية من الاعتماد غير المناسب على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن الإبلاغ عن أي موضوعات مراجعة رئيسية بخلاف الأمر أو الأمور التي نشأ عنها الامتناع عن إبداء الرأي قد يوحي بأن القوائم المالية ككل ذات مصداقية فيما يتعلق بتلك الموضوعات أكثر مما ينبغي في ظل الظروف القائمة، وسيكون غير متسق مع الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وبالمثل، سيكون من غير المناسب تضمين القسم "معلومات أخرى" وفقا لمعيار المراجعة (٧٢٠) لتناول نظر مراقب الحسابات في اتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية. وبناءً عليه، فإن الفقرة " ٢٩ " من هذا المعيار تحظر تضمين قسم موضوعات المراجعة الرئيسية أو قسم للمعلومات الأخرى في تقرير مراقب الحسابات عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن مراقب الحسابات مطالباً بالإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية أو التقرير عن المعلومات الأخرى بموجب القوانين أو اللوائح.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة (راجع: الفقرة " ٣٠ ")

أ/٢٧ إن إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالظروف التي من المتوقع أن تؤدي إلى تعديل في رأي مراقب الحسابات، وإبلاغهم بصيغة هذا التعديل، يُمكّن:

(أ) مراقب الحسابات من إخطار المسئولين عن الحوكمة بالتعديلات المرتقبة، وأسباب (أو ظروف) التعديلات؛

(ب)مراقب الحسابات من معرفة مدى اتفاق المسئولين عن الحوكمة مع الحقائق الخاصة بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع، أو التأكد من أن تلك الأمور هي محل خلاف بينهم وبين الإدارة؛

(ج) المسئولين عن الحوكمة من اغتنام الفرصة لتزويد مراقب الحسابات، متى كان ذلك مناسباً، بمعلومات وتوضيحات إضافية فيما يتعلق بالأمر أو الأمور الناشئ عنها التعديل المتوقع.

****

الملحق

(راجع: الفقرات " أ / ١٧ "، " أ / ١٨ "، " أ / ٢٥ ")

أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات بالرأي المعدل

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على رأي متحفظ لخلاف مع الإدارة بسبب تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على رأي عكسي بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية المجمعة.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على رأي متحفظ بسبب عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بشركة شقيقة.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد جوهري ويعد تأثيره منتشراً على القوائم المالية المجمعة..
- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراقب الحسابات يحتوي على امتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر جوهرية متعددة وتأثيرها منتشر في القوائم المالية.

المثال التوضيحي (١) - رأي متحفظ لخلاف مع الإدارة بسبب تحريف هام و مؤثر في القوائم المالية.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا هذا والتأثيرات المحتملة للأمر الموضح به فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأي المتحفظ

أظهرت قائمة المركز المالي مخزون الشركة بالتكلفة بمبلغ ××× . ولم تُظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية، أيهما أقل، مما يشكل خروجاً عن المعايير المحاسبة المصرية. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته الاستردادية. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ×××، وكانت ستنخفض ضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق ملكية المساهمين بمبلغ ×××، و ×××، و ××× على الترتيب.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية (١٠)

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم

(١٠) يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيد لها أوراق مالية بالبورصة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).

المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات، وبالإضافة إلى المر الموضح في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" حددنا الموضوعات الموضحة أدناه لتكون موضوعات المراجعة الرئيسية التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

المعلومات الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)**]**. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [١١]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

[١١] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي(٢) -رأي عكسي بسبب تحريف جوهري في القوائم المالية المجمعة

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأي العكسي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المجمعة المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ونظرا لجوهرية الأمور المبينة في قسم "أساس إبداء الرأي العكسي" الواردة في تقريرنا هذا، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي المجمع للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية

أساس إبداء الرأي العكسي

كما هو مبين في الإيضاح ×، لم تقم المجموعة بتجميع الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠٢٤، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات الهامة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب معايير المحاسبة المصرية، فقد كان ينبغي على الشركة أن تقوم بتجميع هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم تجميعها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية المجمعة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثير عدم التجميع على القوائم المالية المجمعة.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا العكسي على القوائم المالية المجمعة.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية [١٢]

باستثناء الأمر الموضح في قسم "أساس إبداء الرأي العكسي"، قررنا أنه لا يوجد أي موضوعات مراجعة رئيسية أخرى للإبلاغ عنها في تقريرنا.

---

[١٢] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيد لها أوراق مالية بالبورصة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).

المعلومات الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) -انظر المثال التوضيحي (٧) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠). ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٧) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي العكسي والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى**]**.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [١٣]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

[١٣] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي (٣) - رأي متحفظ بسبب عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بشركة شقيقة

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد فى قسم "أساس إبداء الرأى المتحفظ" الوارد فى تقريرنا هذا وتأثير التسويات المحتملة والتى كان من الممكن تحديد ضروريتها إذا تمكنا من ذلك، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار في الشركة (ص) في قائمة المركز المالي بمبلغ ×××، وهي منشأة شقيقة تم الاستثمار فيها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، وتم تضمين حصة الشركة من صافي دخل الشركة الشقيقة (ص) والبالغة قيمتها ××× في قائمة الدخل الشركة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الرصيد الدفتري للاستثمار في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وحصة الشركة في صافي دخل الشركة الشقيقة (ص) لنفس العام لأننا لا نملك حق الوصول إلى المعلومات المالية أو الإدارة أو المراقبين في الشركة (ص) . وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه الارصدة والمبالغ.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية المراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية [١٤]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات، وبالإضافة إلى المر الموضح في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" حددنا الموضوعات الموضحة أدناه لتكون موضوعات المراجعة الرئيسية التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

المعلومات الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - انظر المثال التوضيحي (٦) في الملحق الثاني لمعيار المراجعة (٧٢٠)]. ويتم تعديل الفقرة الأخيرة من قسم "المعلومات الأخرى" في المثال التوضيحي (٦) لتصف الأمر الخاص الذي نتج عنه الرأي المتحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [١٥]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[١٤] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيد لها أوراق مالية بالبورصة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).

[١٥] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي (٤) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عنصر واحد جوهري ويعد تأثيره منتشراً على القوائم المالية المجمعة.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية المجمعة

الامتناع عن إبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية المجمعة للشركة .....والمنشآت التابعة لها (المجموعة)، والتي تتمثل في قائمة المركز المالي المجمعة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل المجمعة والدخل الشامل المجمعة والتغيرات في حقوق الملكية المجمعة والتدفقات النقدية المجمعة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ونظراً لجوهرية الأمر الموضح فى قسم " **أساس الامتناع عن إبداء رأي** " الوارد فى تقريرنا هذا، فإننا لا نستطيع إبداء رأى على القوائم المالية المجمعة لعدم حصولنا على ما يكفي من أدلة مراجعة مناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة على هذه القوائم المالية المجمعة.

أساس الامتناع عن إبداء الرأي

سُجل استثمار المجموعة في عمليتها المشتركة (ع) بمبلغ ××× في قائمة المركز المالي المجمعة للمجموعة، ويمثل ذلك ما يزيد عن ٩٠ % من صافي أصول المجموعة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤. ولم يُسمح لنا بالوصول إلى المعلومات المالية المناسبة ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات تُعد ضرورية فيما يتعلق بالحصة التناسبية الخاصة بالمجموعة في أصول العملية المشتركة (ع)، والتي تسيطر عليها سيطرة مشتركة، وحصتها التناسبية في التزامات العملية المشتركة (ع)، والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة، وحصتها التناسبية في دخل ومصروفات العملية المشتركة (ع) عن تلك السنة، والعناصر التي تتكون منها قائمة التغيرات في حقوق الملكية المجمعة وقائمة التدفقات النقدية المجمعة.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية المجمعة

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية المجمعة للمجموعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة، وإصدار تقرير مراقب الحسابات عنها. ولكن نظراً للأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء الرأي" الوارد في تقريرنا هذا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة على هذه القوائم المالية المجمعة.

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] (١٦)

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

(١٦) يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي (٥) - الامتناع عن إبداء رأي بسبب عدم قدرة مراقب الحسابات على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن عناصر جوهرية متعددة وتأثيرها منتشر في القوائم المالية

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الامتناع عن إبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية للشركة .....، والتي تتمثل في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخ والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ونظراً لجوهرية الأمر الموضح في قسم " **أساس الامتناع عن إبداء رأي** " الوارد في تقريرنا هذا، فإننا لا نستطيع إبداء رأى على القوائم المالية لعدم حصولنا على ما يكفي من أدلة مراجعة مناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة على هذه القوائم المالية.

أساس الامتناع عن إبداء الرأى

لم يتم تعييننا كمراقبين لحسابات للشركة إلا بعد ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وبالتالي لم نقم بملاحظة جرد المخزون الفعلي في نهاية السنة. ولم نتمكن من الوصول، عن طريق وسائل بديلة، إلى قناعة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣ و٢٠٢٤، والتي تظهر في قائمتي المركز المالي بمبلغ ××× و ××× على الترتيب. وإضافة لذلك، فإن إدخال نظام إلكتروني جديد لحسابات العملاء في شهر سبتمبر عام ٢٠٢٤ أدى إلى أخطاء عديدة في تلك المبالغ. وحتى تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال بصدد تدارك أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم نتمكن عن طريق وسائل بديلة من التأكد أو التحقق من رصيد العملاء الوارد في قائمة المركز المالي بمبلغ إجمالي قدره ××× كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت هناك أي تعديلات ربما كان من الضروري إدخالها فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون ورصيد العملاء، والعناصر التي تتكون منها قائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

تتمثل مسؤوليتنا في القيام بمراجعة القوائم المالية المجمعة للمجموعة وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة، وإصدار تقرير مراقب الحسابات عنها. ولكن نظراً للأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء الرأي" الوارد في تقريرنا هذا، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لإبداء رأي مراجعة على هذه القوائم المالية.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [١٧]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

[١٧] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المعيار المصرى للمراجعة (٧٠٦) إصدار ٢٠٢٥

فقرات توجيه الانتباه وفقرات الأمور الأخرى فى تقرير مراقب الحسابات

المعيار المصري للمراجعة (٧٠٦) إصدار ٢٠٢٥

فقرات توجيه الانتباه وفقرات الامور الاخرى في تقرير مراقب الحسابات

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١ - ٤
تاريخ السريان	٥
الهدف	٦
التعريفات	٧
المتطلبات	
فقرات توجيه الانتباه في تقرير مراقب الحسابات	٨-٩
فقرات الامور الاخرى في تقرير مراقب الحسابات	١٠-١١
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	١٢
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
العلاقة بين فقرات توجيه الانتباه وموضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات	أ١- أ٣
الظروف التي قد تكون فيها فقرة توجيه الانتباه ضرورية	أ٤/ - أ٦/
تضمين فقرة توجيه انتباه في تقرير مراقب الحسابات	أ٧/- أ٨/
فقرات الامور الاخرى في تقرير مراقب الحسابات	أ٩/- أ١٥/
مكان فقرات توجيه الانتباه وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مراقب الحسابات	أ١٦/- أ١٧/
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة	أ١٨/
الملحق: مثال توضيحي رقم (١) لتقرير مراقب حسابات يحتوي على قسم لموضوعات المراجعة الرئيسية وفقرة توجيه انتباه وفقرة الأمور الأخرى ومثال توضيحي رقم (٢) لتقرير مراقب حسابات يحتوي على رأي متحفظ وقسم لموضوعات المراجعة الرئيسية وفقرة توجيه انتباه	

ينبغي قراءة معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٦) جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة المصرى رقم (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار الإبلاغ الإضافي في تقرير مراقب الحسابات عندما يرى المراقب أنه ضرورة:

(أ) توجيه انتباه المستخدمين لأمرٍ أو أمورٍ تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، وتعد على قدر كبير من الأهمية بحيث إنها تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو

(ب) توجيه انتباه المستخدمين لأي أمرٍ أو أمور أخرى بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتعد ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات مراقب الحسابات أو لتقريره.

٢- يضع معيار المراجعة (٧٠١) متطلبات ويقدم إرشادات عندما يحدد المراقب موضوعات المراجعة الرئيسية، ويُبلغ عنها في تقريره. وعندما يُضمِن المراقب قسماً لموضوعات المراجعة الرئيسية في تقريره، فإن هذا المعيار يتناول العلاقة بين موضوعات المراجعة الرئيسية وأي إبلاغ إضافي في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار (راجع: الفقرات "أ/ ١" – "أ/ ٣").

٣- يضع معيار المراجعة (٥٧٠) ومعيار المراجعة (٧٢٠) متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن الإبلاغ في تقرير مراقب الحسابات عن الاستمرارية والمعلومات الأخرى على الترتيب.

٤- تحدد الفقرة "أ/١٦" من هذا المعيار معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراقب لتضمين فقرات توجيه انتباه أو فقرات الأمور الأخرى في تقريره. وفي تلك الظروف، تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بشكل مثل هذه الفقرات (راجع: الفقرة "أ/ ٤").

تاريخ السريان

٥- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٦- هدف المراقب هو أن يقوم، بعد تكوين رأي على القوائم المالية، بتوجيه انتباه المستخدمين إلى ما يلي، عندما يكون من الضروري القيام بذلك بحسب حكمه المهني، عن طريق تضمين إبلاغ إضافي واضح في تقرير مراقب الحسابات:

(أ) أمرٍ معروض أو مفصح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية، لكنه على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية؛ أو

(ب) أي أمر آخر يُعد ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات مراقب الحسابات أو لتقريره، حسب مقتضى الحال.

التعريفات

٧- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) فقرة توجيه الانتباه: فقرة يتضمنها تقرير مراقب الحسابات تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراقب، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

(ب) فقرة أمر آخر: فقرة ترد في تقرير مراقب الحسابات، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد - حسب حكم المراقب - ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات مراقب الحسابات أو تقريره.

المتطلبات

فقرات توجيه الانتباه في تقرير مراقب الحسابات

٨- إذا رأى المراقب أنه من الضروري توجيه انتباه المستخدمين لأمرٍ ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية، ويُعد بحسب حكم المراقب، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فيجب على المراقب أن يُضمِن في تقريره فقرة توجيه انتباه شريطة ما يلي: (راجع: الفقرتين "أ/ ٥"، "أ/ ٦")

(أ) ألا يكون مطلوباً من المراقب تعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) نتيجةً لهذا الأمر؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد موضوعات المراجعة الرئيسية التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات "أ/ ١" – "أ/ ٣")

٩- عندما يُضمن المراقب في تقريره فقرة توجيه انتباه، فيجب عليه:

(أ) تضمين الفقرة في قسم منفصل من تقرير مراقب الحسابات تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة " فقرة توجيه انتباه"؛

(ب) إضافة إشارة واضحة في الفقرة إلى الأمر الذي يتم توجيه الانتباه إليه والموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحو وافٍ. ويجب أن تشير الفقرة فقط إلى المعلومات التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية؛

(ج) الإشارة إلى أن رأي المراقب لم يتم تعديله بناءً على الأمر الذي تم توجيه الانتباه إليه. (راجع: الفقرات "أ/ ٧"– "أ/ ٨"، "أ/ "١٦ – "أ/ ١٧")

فقرات الأمور الأخرى في تقرير مراقب الحسابات

١٠- إذا رأى المراقب أنه من الضروري الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف الأمور التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية، لأن هذا الأمر يُعد بحسب حكم المراقب ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات مراقب الحسابات أو تقريره، فيجب على المراقب أن يُضمن في تقريره فقرة أمر آخر شريطة ما يلي:

(أ) ألا يكون ذلك محظوراً بموجب القوانين أو اللوائح؛

(ب) ألا يكون الأمر قد تم تحديده على أنه أحد موضوعات المراجعة الرئيسية التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وذلك عندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) منطبقاً. (راجع: الفقرات "أ/ ٩" –"أ/ ١٤")

١١- عندما يقوم المراقب بتضمين فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه أن يضيف الفقرة في قسم منفصل تحت عنوان "أمور أخرى" أو أي عنوان آخر مناسب. (راجع: الفقرات "أ/ ١٥" –"أ/ ١٧")

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

١٢- إذا كان المراقب يتوقع إدراج فقرة توجيه انتباه أو فقرة أمر آخر في تقريره، فيجب عليه إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (راجع: الفقرة "أ/ ١٨")

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

العلاقة بين فقرات توجيه الانتباه وموضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرتين "٢"، " ٨(ب)")

أ/١ يعرف معيار المراجعة (٧٠١) موضوعات المراجعة الرئيسية بأنها تلك الموضوعات التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراقب، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار موضوعات المراجعة الرئيسية من بين الموضوعات التي تم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة، والتي تتضمن نتائج هامة من مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية [١]. ويوفر الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين لمساعدتهم في فهم تلك الموضوعات التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراقب، الأهمية البالغة عند المراجعة والتي يمكن أن تساعدهم أيضاً في فهم المنشأة والمجالات التي اشتملت على اجتهادات هامة من جانب الإدارة في القوائم المالية التي تم مرجعتها. وعندما يكون معيار المراجعة (٧٠١) مطبقاً، فلا يُعد استخدام فقرات توجيه الانتباه بديلاً لوصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية.

أ/٢ قد تكون الموضوعات التي تم تحديد أنها موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) أساسية أيضاً، بحسب حكم المراقب، لفهم المستخدمين للقوائم المالية. وفي مثل هذه الحالات، وعند الإبلاغ عن موضوع مراجعة رئيسي وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، فقد يرغب المراقب في تسليط الضوء أو توجيه المزيد من الانتباه إلى وزنه النسبي. وقد يقوم المراقب بذلك عن طريق عرض الموضوع بشكل أكثر وضوحاً من الموضوعات الأخرى في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية (على سبيل المثال، بأن يكون هو الموضوع الأول) أو عن طريق إدراج معلومات إضافية في وصف موضوع المراجعة الرئيسي للإشارة إلى أهمية الموضوع لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

أ/٣ قد يوجد موضوع لم يتم تحديده على أنه أحد موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١) (لأنه لم يتطلب اهتماماً كبيراً من المراقب)، ولكنه بحسب حكم المراقب، يشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية (على سبيل المثال، حدث لاحق). وإذا رأى المراقب أنه من الضروري توجيه انتباه المستخدمين لذلك الموضوع، فعندئذٍ يتم تضمينه في فقرة توجيه انتباه في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار.

الظروف التي قد تكون فيها فقرة توجيه الانتباه ضرورية (راجع: الفقرتين "٤"، "٨")

أ/٤ تحدد الفقرة "أ / ١٦" معايير المراجعة التي تحتوي على متطلبات محددة للمراقب ليقوم بتضمين فقرات توجيه انتباه في تقريره في ظروف معينة. ومن بين هذه الظروف:

- تنبيه المستخدمين إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
- عندما يصبح المراقب على علم بحقائق بعد تاريخ تقريره، ويقدم تقريراً جديداً أو معدلاً (أي، أحداث لاحقة) [٢].

أ/٥ من أمثلة الظروف التي قد يرى المراقب فيها أنه من الضروري تضمين فقرة توجيه انتباه ما يلي:

- وجود حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالنتيجة المستقبلية لإجراء قضائي أو قانوني.
- وقوع حدث لاحق هام بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات. [٣]
- التطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد له تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية.

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٦".
[٢] معيار المراجعة رقم (٥٦٠) الفقرتان "١٢(ب) " و "١٦".
[٣] معيار المراجعة رقم (٥٦٠)، الفقرة "٦".

- وقوع كارثة كبيرة كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

أ/٦ ومع ذلك، فإن الاستخدام واسع النطاق لفقرات توجيه الانتباه قد يقلل من فاعلية إبلاغ المراقب عن مثل هذه الأمور.

تضمين فقرة توجيه انتباه في تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة"٩")

أ/٧ لا يؤثر تضمين فقرة توجيه انتباه في تقرير مراقب الحسابات على رأي مراقب الحسابات. ولا تُعد فقرة توجيه الانتباه بديلاً عن:

(أ) إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) عندما يتطلب ذلك ظروف مهمة المراجعة؛ أو

(ب) الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقارير المالية المطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تُعد ضرورية لأي سبب آخر لتعبر بعدالة ووضوح؛ أو

(ج) التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) [٤] عند وجود عدم تأكد هام ومؤثر فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرارية.

أ/٨ تقدم الفقرتان "أ ١٦" و"أ ١٧" المزيد من الإرشادات بشأن مكان إدراج فقرات توجيه الانتباه في ظروف معينة.

فقرات الأمور الأخرى في تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرتين "١٠"،"١١")

الظروف التي قد تكون فيها فقرة أمر آخر ضرورية

صلة الأمر بفهم المستخدمين للمراجعة

أ/٩ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) من المراقب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بنطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لهما، ويتضمن ذلك الإبلاغ عن المخاطر الهامة التي يحددها المراقب [٥]. وعلى الرغم من أن الأمور المتعلقة بالمخاطر الهامة قد يتم تحديدها كأحد موضوعات المراجعة الرئيسية، فمن غير المرجح أن تكون الأمور الأخرى المتعلقة بالتخطيط والنطاق (على سبيل المثال، نطاق المراجعة المخطط له، أو تطبيق الأهمية النسبية في سياق المراجعة) موضوعات مراجعة رئيسية بسبب طريقة تحديد موضوعات المراجعة الرئيسية في معيار المراجعة (٧٠١). ومع ذلك، فقد تتطلب القوانين أو اللوائح من المراقب أن يبلغ عن الأمور المتعلقة بالتخطيط والنطاق في تقريره، أو قد يرى المراقب أنه من الضروري الإبلاغ عن تلك الأمور في فقرة أمر آخر.

أ/١٠ في الظروف النادرة التي يكون المراقب فيها غير قادر على الانسحاب من المهمة على الرغم من أن التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب قيد فرضته الإدارة على نطاق المراجعة يُعد تأثيراً منتشراً [٦]، فقد يرى المراقب أنه من الضروري تضمين فقرة أمر آخر في تقريره لتوضيح سبب عدم إمكانية انسحابه من المهمة.

صلة الأمر بفهم المستخدمين لمسؤوليات مراقب الحسابات أو تقريره

أ/١١ قد تتطلب القوانين أو اللوائح أو الممارسة المتعارف عليها من المراقب، أو قد تسمح له بتوضيح أمور توفر تفسيراً إضافياً لمسؤولياته عند مراجعة القوائم المالية أو لتقرير مراقب الحسابات بشأنها. وعندما يتضمن قسم الأمور الأخرى أكثر من أمر يُعد، بحسب حكم المراقب، ذا صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات مراقب الحسابات أو تقريره، فقد يكون من المفيد استخدام عناوين فرعية مختلفة لكل أمر.

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٥٧٠) الفقرتان "٢٢ "و "٢٣".

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١٥".

[٦] معيار المراجعة رقم (٧٠٥) الفقرة "١٣(ب)(٢) ".

أ/١٢ لا تتناول فقرة الأمر الآخر الظروف التي يتحمل فيها المراقب مسؤوليات تقرير أخرى، بالإضافة إلى مسؤوليته بموجب معايير المراجعة (انظر قسم مسؤوليات التقرير الأخرى في معيار المراجعة (٧٠٠) [٧]، أو عندما يُطلب من المراقب تنفيذ إجراءات إضافية محددة والتقرير عنها، أو إبداء رأي في أمور محددة.

التقرير عن أكثر من مجموعة واحدة من القوائم المالية

أ/١٣ قد تُعِد المنشأة مجموعة واحدة من القوائم المالية وفقاً لإطار ذي غرض عام (على سبيل المثال، معايير المحاسبة المصرية) ومجموعة أخرى من القوائم المالية وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام (على سبيل المثال، المعايير الدولية للتقارير المالية) وتقوم بتكليف المراقب بالتقرير عن كلٍ من هاتين المجموعتين من القوائم المالية. وإذا حدد المراقب أن تلك الأطر تُعد مقبولة في ظل الظروف ذات الصلة، فقد يُضمن في تقريره فقرة أمر آخر للإشارة إلى حقيقة أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من القوائم المالية من قبل نفس المنشأة وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام وأن مراقب الحسابات قد أصدر تقريراً عن تلك القوائم المالية.

تقييد توزيع تقرير مراقب الحسابات أو استخدامه

أ/١٤ يمكن إعداد القوائم المالية المعدة لغرض خاص وفقاً لإطار ذي غرض عام إذا قرر المستخدمون المستهدفون أن القوائم المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجاتهم من المعلومات المالية. وحيث إن تقرير مراقب الحسابات يكون موجهاً لمستخدمين محددين، فقد يرى المراقب أنه من الضروري بحسب الظروف تضمين فقرة أمر آخر تنص على أن تقرير مراقب الحسابات موجه فقط للمستخدمين المستهدفين، ولا ينبغي توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف أخرى.

تضمين فقرة أمر آخر في تقرير مراقب الحسابات

أ/١٥ يعكس محتوى فقرة أمر آخر بوضوح أن ذلك الأمر الآخر لا يلزم عرضه أو الإفصاح عنه في القوائم المالية. ولا تتضمن فقرة أمر آخر المعلومات التي يُحظر على المراقب تقديمها بموجب القوانين أو اللوائح أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، قواعد آداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بسرية المعلومات. وإضافة لذلك، لا يُضمن في فقرة أمر آخر المعلومات التي يُطلب من الإدارة توفيرها.

مكان فقرات توجيه الانتباه وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرتين "٩"،"١١ ")

أ/١٦ يعتمد مكان إضافة فقرة توجيه الانتباه أو فقرة الأمر الآخر في تقرير مراقب الحسابات على طبيعة المعلومات التي سيتم الإبلاغ بها، وحكم المراقب فيما يتعلق بالوزن النسبي للأهمية التي تمثلها تلك المعلومات للمستخدمين المستهدفين، مقارنةً بالعناصر الأخرى المطلوب التقرير عنها وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠). فعلى سبيل المثال:

فقرات توجيه الانتباه

- عندما يتم عرض قسم لموضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات، يمكن عرض فقرة توجيه الانتباه إما قبل قسم موضوعات المراجعة الرئيسية أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراقب فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة توجيه الانتباه. وقد يضيف المراقب أيضاً المزيد من السياق إلى عنوان "فقرة توجيه الانتباه"، ومثال ذلك "توجيه الانتباه - حدث لاحق"، لتمييز فقرة توجيه الانتباه عن الأمور الفردية المبينة في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية.
- ومن معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من مراقب الحسابات تضمين فقرة توجيه انتباه في تقريره في ظروف معينة ما يلى (راجع: الفقرتين "٤"، " أ / ٤") :

[٧] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرتان" ٤٣" و "٤٤".

- معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة " ١٩(ب)".
- معيار المراجعة رقم(٥٦٠) الفقرتان "١٢(ب)" و"١٦".
- معيار المراجعة رقم (٨٠٠) الفقرة "١٤".

ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

فقرات الأمور الأخرى

- عند عرض قسم لموضوعات المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات واعتبار أنه من الضروري أيضاً إضافة فقرة أمر آخر، فقد يضيف المراقب المزيد من السياق إلى العنوان "أمر آخر"، ومثال ذلك "أمر آخر - نطاق المراجعة"، لتمييز فقرة الأمر الآخر عن الأمور الفردية المبينة في قسم موضوعات المراجعة الرئيسية.
- عند تضمين فقرة أمر آخر لتوجيه انتباه المستخدمين لأمر متعلق بمسؤوليات تقرير أخرى تم تناوله في تقرير مراقب الحسابات، يمكن تضمين هذه الفقرة في قسم "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".
- عندما يكون الأمر ذا صلة بجميع مسؤوليات مراقب الحسابات أو بفهم المستخدمين لتقريره، يمكن تضمين فقرة الأمر الآخر كقسم منفصل بعد "التقرير عن مراجعة القوائم المالية" و"التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".
- ومن معايير المراجعة الأخرى والتي تتطلب من مراقب الحسابات تضمين فقرة الأمور الأخرى في تقريره في ظروف معينة ما يلي (راجع: الفقرة "٤"):
  - معيار المراجعة رقم (٥٦٠) الفقرتان " ١٢(ب) " و"١٦"
  - معيار المراجعة رقم (٧١٠) الفقرات "١٣" و"١٤" و"١٦" و"١٧"

ولا تعد هذه القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى في معايير المراجعة.

أ/١٧ يقدم الملحق في المثال التوضيحي رقم (١) تفاعل بين قسم موضوعات المراجعة الرئيسية وفقرة توجيه الانتباه وفقرة الأمور الأخرى، عندما تُعرض جميعها في تقرير مراقب الحسابات. ويتضمن المثال التوضيحي رقم (٢) فقرة توجيه انتباه في تقرير مراقب الحسابات، يحتوي على رأي متحفظ والإبلاغ فيه عن موضوعات المراجعة الرئيسية.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة (راجع: الفقرة "١٢")

أ/١٨ يُمكِن الإبلاغ المطلوب بموجب الفقرة "١٢" المسئولين عن الحوكمة من العلم والإحاطة بطبيعة أي أمور محددة ينوي المراقب تسليط الضوء عليها في تقريره، ويوفر لهم فرصة للاستيضاح من المراقب عند الضرورة. وعندما يتكرر إدراج فقرة أمر آخر عن أمر معين في تقرير مراقب الحسابات في مهام متتابعة، فقد يقرر المراقب أنه من غير الضروري تكرار الإبلاغ في كل مهمة، ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب القوانين أو اللوائح.

الملحق

(راجع: الفقرة" أ /١٧")

مثال توضيحي رقم (١) لتقرير مراقب الحسابات يحتوي على قسم لموضوعات المراجعة الرئيسية وفقرة توجيه انتباه وفقرة الأمور الأخرى.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه اليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه [٨]

كما هو موضح بالإيضاح رقم (X) من الايضاحات المتممة للقوائم المالية اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة بعد نهاية السنة المالية للشركة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الشأن.

[٨] وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة " أ /١٦ " من هذا المعيار، يمكن عرض فقرة توجيه الانتباه إما قبل قسم موضوعات المراجعة الرئيسية أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراقب فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة توجيه الانتباه.

موضوعات المراجعة الرئيسية [٩]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

الأمور الآخرى

تمت مراجعة القوائم المالية للشركة (س) للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣، من قبل مراقب حسابات آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠٢٤.

المعلومات الأخرى

[يتم الإفصاح وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المصري للمراجعة (٧٢٠)].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [١٠]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[٩] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيد لها أوراق مالية بالبورصة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).

[١٠] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

(راجع: الفقرة " أ / ٨")

مثال توضيحي رقم (٢) لتقرير مراقب الحسابات يحتوي على رأي متحفظ وعلى قسم لموضوعات المراجعة الرئيسية وفقرة توجيه انتباه.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه اليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأى المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد فى قسم "أساس إبداء الرأى المتحفظ" الوارد فى تقريرنا هذا والتأثيرات المحتملة للأمر الموضح به فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأى المتحفظ

لم تقم الشركة بإعادة تقييم إستثماراتها المالية والبالغة في قائمة المركز المالي مبلغ ××× بالقيمة العادلة، ولكنها بدلاً من ذلك أظهرتها بالتكلفة، بالمخالفة لمعايير المحاسبة المصرية. وتشير سجلات الشركة إلى أنه في حالة قيام الإدارة بتقييم تلك الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة، لقامت الشركة بإثبات خسارة غير محققة بمبلغ ××× في قائمة الارباح أو الخسائر عن السنة. وكان سيتم تخفيض المبلغ الدفتري للاستثمارات المالية في قائمة المركز المالي بنفس المبلغ في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وكان سيتم تخفيض ضريبة الدخل، وصافي الربح، وحقوق المساهمين بمبلغ ××× و××× و××× على الترتيب.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه [١١]

كما هو موضح بالإيضاح رقم (X) من الايضاحات المتممة للقوائم المالية اندلع حريق في مرافق الإنتاج الخاصة بالمنشأة بعد نهاية السنة المالية للشركة، وقد أفصحت المنشأة عن ذلك باعتباره حدثاً لاحقاً. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الشأن.

موضوعات المراجعة الرئيسية [١٢]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)]

المعلومات الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) - مع تعديل الفقرة الاخيرة من قسم "المعلومات الاخرى " لتصف الأمر الذى نتج عنه الرأي المتحفظ والذى يؤثر أيضاً على المعلومات الاخرى].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [١٣]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

(١١) وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة " أ / ١٦ " من هذا المعيار، يمكن عرض فقرة توجيه الانتباه إما قبل قسم موضوعات المراجعة الرئيسية أو بعده مباشرةً، استناداً إلى حكم المراقب فيما يتعلق بالوزن النسبي لأهمية المعلومات الواردة في فقرة توجيه الانتباه.

(١٢) يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيد لها أوراق مالية بالبورصة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).

(١٣) يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٧١٠) إصدار ٢٠٢٥

أرقام المقارنة

المعيار المصري للمراجعة رقم (٧١٠) إصدار ٢٠٢٥

أرقام المقارنة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
طبيعة المعلومات المقارنة	٢-٣
تاريخ السريان	٤
الأهداف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
إجراءات المراجعة	٧ - ٩
عملية التقرير عن المراجعة	١٠ - ١٩
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
إجراءات المراجعة	أ/١
عملية التقرير عن المراجعة	أ/٢ – أ/ ١٣
الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات	١٦ - ٢١

ينبغي قراءة معيار مراقب الحسابات (٧١٠) جنبًا إلى جنب مع معيار مراقب الحسابات (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار للمراجعة مسئوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة عند مراجعة القوائم المالية، وعندما تكون القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات سابق أو عندما تكون لم يتم مراجعتها، تطبق أيضًا عندئذٍ المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار المراجعة (٥١٠) المتعلقة بالأرصدة الإفتتاحية.

طبيعة المعلومات المقارنة

٢- تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، ويوجد منهجان عامّان مختلفان بشأن مسئوليات مراقب الحسابات في عملية التقرير عن تلك المعلومات المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة، ويُحدَّد غالبًا المنهج الذي سيتم تبنيه عن طريق القانون أو اللوائح، وقد تم تحديده أيضًا في شروط المهمة.

٣- تتمثل الاختلافات الأساسية بين المنهجين عند التقرير من مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط؛

(ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة، يشير رأي مراقب الحسابات إلى كل فترة يتم عرض القوائم المالية لها.

ويتناول هذا المعيار المتطلبات التي يُعني بها مراقب الحسابات في عملية التقرير لكل منهج على حدة.

تاريخ السريان

١- يسري هذا المعيار على مهام إعداد التقارير عن القوائم المالية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧

الأهداف

٢- تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:

(أ) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت المعلومات المقارنة التي ستدخل ضمن القوائم المالية قد تم عرضها، في جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقًا لمتطلبات المعلومات المقارنة الواردة في إطار التقارير المالية المطبق.

(ب) إعداد تقرير وفقًا لمسئوليات مراقب الحسابات بشأن عملية التقرير.

التعريفات

٣- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينّة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **المعلومات المقارنة**: المبالغ والإفصاحات التي ستدخل ضمن القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق.

(ب) **الأرقام المقابلة**: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والمقصود من ذلك هو أن تقرأ هذه الأرقام فقط مقترنة بالمبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية")، ويُحَّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساسي بناءً على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.

(ج) **القوائم المالية المقارنة**: هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، لكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي مراقب

الحسابات، ويكون مستوى المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابهة لمستوى المعلومات الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.

لأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة الإشارات إلى "الفترة السابقة" على أنها إشارات إلى "الفترات السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة مبالغ وإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.

المتطلبات

إجراءات مراقب الحسابات

٤- يجب على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن المعلومات المقارنة المطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، وما إذا كانت تلك المعلومات مُصنفة بشكلٍ مناسب، ولهذا الغرض، يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت:

(أ) المعلومات المقارنة تتفق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة، أو حسب مقتضى الحال، قد تم إعادة عرضها.

(ب) السياسات المحاسبية المنعكسة في المعلومات المقارنة تتسق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية، وفي حالة وجود تغييرات في السياسات المحاسبية، فيجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت تلك التغييرات قد تمت المحاسبة عنها بشكلٍ سليم، وتم عرضها والإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ.

٥- إذا علم مراقب الحسابات بوجود تحريفٍ هام ومؤثر محتمل في المعلومات المقارنة أثناء تنفيذ مراقب الحسابات لمراجعة الفترة الحالية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية بحسب ما تقتضيه الضرورة في ظل الظروف القائمة للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتحديد ما إذا كان يوجد تحريف هام ومؤثر، وإذا كان مراقب الحسابات قد قام بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، فيجب عليه أيضًا اتباع المتطلبات ذات الصلة الواردة في معيار مراقب الحسابات (٥٦٠)[١]، وإذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مُعدّلة، فيجب على مراقب الحسابات تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع القوائم المالية المعدلة.

٦- وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٥٨٠) [٢]، يجب على مراقب الحسابات أن يطلب الحصول على إقرارات مكتوبة لجميع الفترات المشار إليها في رأيه، ويجب عليه أيضًا أن يحصل على إقرار مكتوب محدد فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريفٍ هام ومؤثر وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة (راجع الفقرة رقم " أ/ ١").

عملية التقرير عن المراجعة

الأرقام المقابلة

٧- عندما يتم عرض أرقام مقابلة، يجب ألا يشير رأي مراقب الحسابات إليها إلا في الظروف الموضحة في الفقرات "١١" و "١٢" و "١٤" (راجع الفقرة رقم " أ/٢").

٨- إذا تضمن تقرير مراقب الحسابات عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقًا، رأيًا متحفظًا أو امتناعًا عن إبداء رأي أو رأيًا عكسياً، ولم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل، فيجب على مراقب الحسابات أن يعدل رأيه في القوائم المالية للفترة الحالية، وفي فقرة "أساس التعديل" في تقرير مراقب الحسابات، يجب على مراقب الحسابات إما:

---

[١] معيار المراجعة رقم (٥٦٠)، الفقرات ١٤"" – "١٧".

[٢] معيار المراجعة رقم (٥٨٠)، "الفقرة رقم "١٤".

(أ) الإشارة لكلٍ من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها عند وصف الأمر الذي نشأ عنه التعديل، عندما تكون التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية هامة ومؤثرة؛ أو

(ب) في حالات أخرى، توضيح أن رأي مراقب الحسابات قد تم تعديله بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم حله على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها (راجع الفقرات "أ/٣" – "أ/٥").

٩- إذا حصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة بوجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية للفترة السابقة، والتي صدر بشأنها سابقًا رأي غير معدلٍ، ولم يتم إعادة عرض الأرقام المقابلة بشكلٍ سليمٍ أو لم يتم تقديم الإفصاحات المناسبة، فيجب على مراقب الحسابات أن يبدي في تقريره عن القوائم المالية للفترة الحالية رأيًا متحفظًا أو رأيًا عكسياً، فيما يتعلق بالأرقام المقابلة الواردة في القوائم المالية (راجع الفقرة رقم " أ/٦").

القوائم المالية للفترة السابقة التي تم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات أخر

١٠- إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات أخر، ولا يوجد قانون أو لوائح تمنع مراقب الحسابات من الإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات الأخر عن الأرقام المقابلة، وقرر مراقب الحسابات أن يقوم بذلك، فيجب على مراقب الحسابات أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من قبل مراقب حسابات أخر.
(ب) نوع الرأي الذي أبداه مراقب الحسابات الاخر، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل.
(ج) تاريخ ذلك التقرير (راجع الفقرة رقم "أ/٧").

القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للفترة السابقة

١١- إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها، فيجب على مراقب الحسابات أن ينص في فقرة أمر آخر في تقريره على أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها، ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي مراقب الحسابات من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الإفتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية (راجع الفقرة رقم "أ/٨")[٣].

القوائم المالية المقارنة

١٢- عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة، فإن رأي مراقب الحسابات يجب أن يشير إلى كل فترة تم عرض قوائم مالية لها، ويجب أن يحدد الفترة التي تم إبداء رأي المراجعة بشأنها (راجع الفقرتين "أ/٩"، "أ/١٠").

١٣- عند التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، ففي حالة اختلاف رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه سابقًا، فيجب عليه الإفصاح عن الأسباب الأساسية لاختلاف الرأي في فقرة أمر آخر وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٦)[٤] (راجع الفقرة رقم "أ/١١").

القوائم المالية للفترة السابقة التي تم مراجعتها من قبل مراقب حسابات آخر

١٤- إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من قبل مراقب حسابات آخر، فيجب على مراقب الحسابات، إضافة إلى إبداء رأي في القوائم المالية للفترة الحالية، أن ينص في فقرة أمر آخر على ما يلي:

(أ) حقيقة أن القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات السابق.
(ب) نوع الرأي الذي أبداه مراقب الحسابات السابق، وإذا كان الرأي معدلاً، فأسباب ذلك التعديل.
(ج) تاريخ ذلك التقرير.

---

[٣] معيار المراجعة رقم (٥١٠)، "الفقرة رقم "٦".
[٤] معيار المراجعة رقم (٧٠٦)، "الفقرة رقم "٨".

وذلك ما لم يكن تقرير مراقب الحسابات السابق عن القوائم المالية للفترة السابقة قد أعيد إصداره مع القوائم المالية.

١٥- إذا خلص مراقب الحسابات إلى وجود تحريف هام ومؤثر يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة، التي سبق أن أصدر مراقب الحسابات السابق تقريرًا بشأنها دون تعديل، فيجب على مراقب الحسابات إبلاغ التحريف إلى المستوى الإداري المناسب، وإلى المسئولين عن الحوكمة ما لم يكونوا جميعًا مشاركين في إدارة المنشأة [٥]، والمطالبة بإطلاع مراقب الحسابات السابق على ذلك، وإذا تم تعديل القوائم المالية للفترة السابقة، ووافق مراقب الحسابات الأخر على إصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة للفترة السابقة، فيجب على مراقب الحسابات أن يعد تقريره عن الفترة الحالية فقط (راجع الفقرة رقم "أ/١٢").

القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها عن الفترة السابقة

إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها، فيجب على مراقب الحسابات أن ينص في فقرة أمر آخر على أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها، ومع ذلك، فإن تضمين مثل هذه العبارة لا يعفي مراقب الحسابات من متطلب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بأن الأرصدة الإفتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكلٍ هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية (راجع الفقرة رقم "أ/١٣")[٦].

*****

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)، " الفقرة رقم "١٣".
[٦] معيار المراجعة رقم (٥١٠) "الفقرة رقم "٦".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات مراقب الحسابات

الإقرارات المكتوبة (راجع الفقرة رقم "٩").

أ/١ في حالة القوائم المالية المقارنة، يتم طلب الإقرارات المكتوبة لجميع الفترات المشـــار إليها في رأي مراقب الحســـابات، لأن الإدارة تحتاج إلى أن تؤكد مجددًا أن الإقرارات المكتوبة التي قدمتها في وقت سابق فيما يتعلق بالفترة السابقة لا تزال مناسبة، وفي حالة الأرقام المقابلة، يتم طلب الإقرارات المكتوبة للقوائم المالية للفترة الحالية فقط، لأن رأي مراقب الحســـابات يكون عن تلك القوائم المالية، التي تتضـمن الأرقام المقابلة، ومع ذلك، يطلب مراقب الحسـابات إقرار مكتوب محدد فيما يتعلق بأي إعادة عرض تم لتصحيح تحريف هام ومؤثر وارد في القوائم المالية للفترة السابقة، وله تأثير على المعلومات المقارنة.

عملية التقرير عن مراقب الحسابات

الأرقام المقابلة

عدم الإشارة في رأي مراقب الحسابات (راجع الفقرة رقم "١٠")

أ/٢ لا يشير رأي مراقب الحسابات إلى الأرقام المقابلة، لأن رأي مراقب الحسابات يكون عن القوائم المالية للفترة الحالية ككل، بما في ذلك الأرقام المقابلة.

التعديل الذي لم يتم حله في تقرير مراقب الحسابات عن الفترة السابقة (راجع الفقرة رقم "١١")

أ/٣ عندما يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقًا، رأيًا متحفظًا أو امتناعًا عن إبداء رأي أو رأيًا عكسياً، وتم حل الأمر الذي نشأ عنه الرأي المعدل والمحاسبة أو الإفصـاح عنه بشكلٍ سليم في القوائم المالية وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق، فلا توجد حاجة للإشارة إلى التعديل السابق في رأي مراقب الحسابات عن الفترة الحالية.

أ/٤ عندما يكون رأي مراقب الحسابات عن الفترة السابقة، وفق ما تم إبداؤه سابقًا، رأيًا معدلاً، فإن الأمر الذي لم يتم حله والذي نشـــأ عنه التعديل قد لا يكون ذا صـــلة بأرقام الفترة الحالية، ومع ذلك، فقد يتطلب الأمر إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي أو إبداء رأي عكسـي (حسب مقتضـى الحال) في القوائم المالية للفترة الحالية بسبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم حله على قابلية مقارنة الأرقام الحالية والمقابلة.

أ/٥ يحتوي المثالان التوضيحيان ١ و٢ في الملحق على أمثلة توضيحية لتقرير مراقب الحسابات إذا تضمن تقرير مراقب الحسابات عن الفترة السابقة رأيًا معدلاً، ولم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

التحريف في القوائم المالية للفترة السابقة (راجع الفقرة رقم "١٢")

أ/٦ عندما لا يتم تعديل القوائم المالية المحرَّفة للفترة الســـابقة، ولا يُعاد تقرير مراقب الحســـابات، لكن الأرقام المقابلة يتم إعادة عرضها بشكل سليم أو يتم تقديم إفصاحات مناسبة في القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يتضمن مراقب الحسابات عندئذٍ فقرة لفت انتباه تصف الظروف وتشير إلى الموضع في القوائم المالية الذي يمكن العثور فيه على الإفصـاحات ذات الصلة التي تصف الأمر على نحوٍ وافٍ (انظر معيار المراجعة رقم (٧٠٦))

القوائم المالية للفترة السابقة التي تم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات السابق (راجع الفقرة رقم "١٣")

أ/٧ يحتوي المثال التوضيحي (٣) في الملحق على مثال توضيحي لتقرير مراقب الحسابات إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من قبل مراقب حسابات آخر، ولا يوجد قانون أو لائحة تمنع مراقب الحسابات من الإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات السابق عن الأرقام المقابلة.

القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للفترة السابقة (راجع الفقرة رقم "١٤")

أ/٨ إذا لم يكن مراقب الحســابات قادرًا على الحصـــول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناســبة فيما يتعلق بالأرصـــدة الإفتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة (٧٠٥) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وإذا واجه مراقب الحسابات صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة

المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الإفتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يقرر أن هذا يُعد أمرًا رئيسيًا للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم(٧٠١).

القوائم المالية المقارنة

الإشارة في رأي مراقب الحسابات (راجع الفقرة رقم "١٥")

أ/٩ نظرًا لأن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية لكل من الفترات المعروضة، فإن مراقب الحسابات قد يُبدي رأيًا متحفظًا أو عكسياً أو يمتنع عن إبداء رأي، أو يُضمّن فقرة لفت انتباه فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر، فيما يُبدي رأيًا مختلفًا في القوائم المالية لفترة أخرى.

أ/١٠ يحتوي المثال التوضيحي (٤) في الملحق على مثال لتقرير مراقب الحسابات إذا طلب منه إعداد تقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية، وكانت الفترة السابقة تتضمن رأيًا معدلاً ولم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.

اختلاف الرأي في القوائم المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقًا (راجع الفقرة رقم "١٦")

أ/١١ عندما يتم التقرير عن القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة الفترة الحالية، فإن الرأي الذي يتم إبداؤه عن القوائم المالية للفترة السابقة قد يختلف عن الرأي الذي تم إبداؤه سابقًا، وذلك إذا علم مراقب الحسابات بظروف أو أحداث تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة خلال سير المراجعة للفترة الحالية، وقد يتحمل مراقب الحسابات مسئوليات تقرير إضافية تهدف إلى منع الاعتماد مستقبلاً على تقرير مراقب الحسابات الصادر سابقًا عن القوائم المالية لفترة سابقة.

القوائم المالية للفترة السابقة المراجعة من قبل مراقب الحسابات السابق (راجع الفقرة رقم "١٨")

أ/١٢ قد لا يكون مراقب الحسابات السابق قادرًا على إعادة إصدار تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة، أو قد لا تكون لديه رغبة في ذلك، ويمكن أن تشير فقرة أمر آخر يتم إضافتها في تقرير مراقب الحسابات إلى أن مراقب الحسابات السابق قد أصدر تقريره عن القوائم المالية للفترة السابقة قبل تعديلها، وبالإضافة إلى ذلك، فإنه إذا تم تعين مراقب الحسابات لمراجعة التعديل وحصل مراقب الحسابات على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بحيث أصبح راضيًا عن مدى مناسبة التعديل، فإن تقرير مراقب الحسابات يمكن أن يتضمن أيضًا الفقرة التالية:

في إطار مراجعتنا للقوائم المالية لعام ٢٠٢٤، راجعنًا أيضًا التعديلات المبينة في الإيضاح × التي تم اجرائها لتعديل القوائم المالية لعام ٢٠٢٣، ومن رأينا، فإن هذه التعديلات تُعد مناسبة وقد تمت بشكلٍ سليم، ونحن لم نعين لمراجعة أو فحص أو تطبيق أي إجراءات تتعلق بالقوائم المالية للشركة لعام ٢٠٢٣ بخلاف ما يتعلق بالتعديلات، وبالتالي فإننا لا نبدي رأيًا أو أي شكلٍ آخر من أشكال التأكد بشأن القوائم المالية لعام ٢٠٢٣ ككل.

القوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للفترة السابقة (راجع الفقرة رقم "١٩")

أ/١٣ إذا لم يكن مراقب الحسابات قادرًا على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية، فإنه مطالب بموجب معيار المراجعة رقم (٧٠٥) بإبداء رأي متحفظ، أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية، حسب مقتضى الحال، وإذا واجه مراقب الحسابات صعوبة كبيرة في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تفيد بأن الأرصدة الإفتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية، فقد يقرر أن هذا يُعد أمرًا رئيسيًا للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).

*****

الملحق ([٧])

(راجع: الفقرات أرقام " أ/٥، أ/٧، أ/١٠ ")

أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات ([٨])

المثال التوضيحي (١): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشـــأة غير مقيدة، والمراجعة ليســـت مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)غير مطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة، وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية،
- تعكس شـروط مهمة المراجعة وصـف مسـئولية الإدارة عن القوائم المالية المنصـوص عليها في معيار المراجعة (٢١٠).
- تضمن تقرير مراقب الحسابات عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقًا، رأيًا متحفظًا.
- لم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية هامة ومؤثرة، وتتطلب تعديلاً على رأي مراقب الحسابات بشأن أرقام الفترة الحالية.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة
- استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصـول عليها، خلص مراقب الحسـابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- مراقب الحســـابات غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيســـية للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل مراقب الحسابات على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسئولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسئولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسئوليات تقارير أخرى مطلوبة بموجب القانون.

([٧]) تم إدخال بعض التعديلات على صـــياغة نماذج تقرير مراقب الحســـابات الواردة في هذا المعيار ومعايير التقارير الأخرى، بما يتفق البيئة المصرية، ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير مراقب الحسابات حسب ما يتطلبه كل معيار.

([٨]) يعني مصطلح معايير المراجعة – إينما يرد – المعايير المصرية للمراجعة.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا هذا والتأثيرات المحتملة للأمر الموضح به فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأي المتحفظ

بالإشارة إلى ما ورد في الإيضاح (×) المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي إهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجًا على معايير المحاسبة المصرية، ويأتي ذلك نتيجة لقرار اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة.

واستنادًا إلى طريقة القسط الثابت للإهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٤، وبـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٣، والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق إهلاك مجمع بـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٤ وبـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٣، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٤ وبـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٣.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير. وإننا نرى أن أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

المثال التوضيحي (٢): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشـــأة غير مقيدة، والمراجعة ليســـت مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية،
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- تضمن تقرير مراقب الحسابات عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقًا، رأيًا متحفظًا.
- لم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية غير هامة ومؤثرة، إلا أنها تتطلب تعديلاً على رأي مراقب الحسـابات بسـبب التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر الذي لم يتم حله على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة.
- اسـتنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصـول عليها، خلص مراقب الحسـابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- مراقب الحســـابات غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيســـية للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧١٠)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل مراقب الحسابات على اية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسئولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسئولين عن إعداد هذه القوائم
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات تقارير أخرى مطلوبة بموجب القانون.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا هذا والتأثيرات المحتملة للأمر الموضح به فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأي المتحفظ

نظرًا لأننا قد تم تعيينا لمراجعة حسابات الشركة خلال عام ٢٠٢٤، فلم نتمكن من حضور جرد المخزون الفعلي في بداية تلك الفترة، ولم نتمكن كذلك من الوصول عن طريق وسائل بديلة إلى قناعة بشأن كميات المخزون، ونظرًا لأن مخزون أول الفترة يؤثر على تحديد نتائج العمليات، فإننا لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت التعديلات على نتائج العمليات والأرباح المحتجزة أول الفترة يمكن أن تكون ضرورية لسنة ٢٠٢٣، وعليه، فقد تم تعديل رأينا في مراجعة القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٣؛ ورأينا في القوائم المالية للفترة الحالية مُعدَّلٌ أيضًا بسبب التأثير المحتمل لهذا الأمر على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة لها.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

المثال التوضيحي (٣): الأرقام المقابلة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشـــأة غير مقيدة، والمراجعة ليســـت مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية،
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصـل مراقب الحسـابات إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسـبًا، اسـتنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة
- اسـتنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصـول عليها، خلص مراقب الحسـابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- مراقب الحســـابات غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيســـية للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفًا مؤثرًا وهامًا في تلك المعلومات.
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتمت مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراقب حسابات سابق.
- ولا يوجد قانون أو لوائح تمنع مراقب الحسابات من الإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات أخر بشأن الأرقام المقابلة، وقد قرر القيام بذلك.
- يختلف المسئولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسئولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسئوليات تقارير أخرى مطلوبة بموجب قانون محلي.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشـــار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضـــوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

الأمور الأخرى

تمت مراجعة القوائم المالية للشـركة (س) للسـنة المنتهية في ٣١ ديسـمبر ٢٠٢٣، من قبل مراقب حسـابات آخر أبدى رأياً غير معدل في تلك القوائم في ٣١ مارس ٢٠٢٤.

المعلومات الأخرى

[يتم الإفصاح وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار المصري للمراجعة (٧٢٠)].

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)].

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)].

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) - انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)].([٩])

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

([٩]) يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي (٤): القوائم المالية المقارنة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشـــأة غير مقيدة، والمراجعة ليســـت مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق*.
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- مطلوب من مراقب الحســـابات التقرير عن كل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة الســـابقة فيما يتصل بمراجعة السنة الحالية.
- تضمن تقرير مراقب الحسابات عن الفترة السابقة، وفق ما صدر سابقًا، رأيًا متحفظًا.
- لم يتم حل الأمر الذي نشأ عنه التعديل.
- تُعد التأثيرات أو التأثيرات المحتملة للأمر على أرقام الفترة الحالية مؤثرة وهامة لكل من القوائم المالية للفترة الحالية والقوائم المالية للفترة السابقة، وتتطلب تعديلاً في رأي مراقب الحسابات.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد سلوك وآداب المهنة
- اسـتنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصـول عليها، خلص مراقب الحسـابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- مراقب الحســـابات غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيســـية للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- لم يحصل مراقب الحسابات على أية معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.
- يختلف المسئولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسئولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسئوليات تقارير أخرى مطلوبة بموجب القانون.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الرأى المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا هذا والتأثيرات المحتملة للأمر الموضح به فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الرأى المتحفظ

بالإشارة إلى ما ورد في الإيضاح × المرفق بالقوائم المالية، لم يظهر أي إهلاك في القوائم المالية، الأمر الذي يشكل خروجًا على معايير المحاسبة المصرية، واستنادًا إلى طريقة القسط الثابت للإهلاك ومعدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، فإن خسارة السنة ينبغي أن تزيد بـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٤، وبـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٣ والعقارات والآلات والمعدات ينبغي أن تخفض عن طريق إهلاك مجمع بـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٤ وبـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٣، وينبغي أن تزيد الخسارة المجمعة بـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٤، وبـ ××× جنيه في سنة ٢٠٢٣.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق معيار المراجعة المصري (٧٠٠)]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٧٢٠) اصدار ٢٠٢٥

المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها

المعيار المصري للمراجعة رقم (٧٢٠) إصدار ٢٠٢٥
المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
الحصول على المعلومات الأخرى	١٣
دراسة المعلومات الاخرى	١٤-١٥
الاجراءات عندما يبدو انه يوجد عدم اتساق هام ومؤثر أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكل هام ومؤثر	١٦
الاجراءات عندما يستنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى	١٧-١٩
الاجراءات عند وجود تحريف هام مؤثر في القوائم المالية؛ او عندما يكون فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث	٢٠
التقرير	٢١-٢٤
التوثيق	٢٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
التعريفات	أ/١ – أ/١٠
الحصول على المعلومات الأخرى	أ/١١ – أ/٢٢
دراسة المعلومات الأخرى والنظر فيها	أ/٢٣ – أ/٣٨
الاجراءات عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق هام ومؤثر أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكل هام ومؤثر	أ/٣٩ – أ/٤٣
الاجراءات عندما يستنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الاخرى	أ/٤٤ – أ/٥٠
الاجراءات عندما يبدو انه يوجد عدم اتساق هام ومؤثر أو عندما يكون فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث	أ/٥١
التقرير	أ/٥٢ – أ/٥٩
الملحق الأول: أمثلة لمبالغ أو بنود أخرى يمكن إدراجها في المعلومات الأخرى	
الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى	

ينبغي قراءة معيار المرجعة (٧٢٠) جنباً الى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠).

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، سواءً كانت معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها)، المقيدة في التقرير السنوي للمنشأة. والمرافقة للقوائم المالية التي تم مراجعتها.

وقد يكون التقرير السنوي للمنشأة مستنداً واحداً أو مجموعة من المستندات التي تخدم نفس الغرض.

٢- تمت صياغة هذا المعيار في سياق اضطلاع مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية. ووفقاً لذلك، فإن أهداف مراقب الحسابات في هذا المعيار تُفهم في سياق الأهداف العامة مراقب الحسابات المنصوص عليها في الفقرة "١١"من معيار المراجعة (٢٠٠) وتهدف المتطلبات في معايير المراجعة إلى تمكين مراقب الحسابات من تحقيق الأهداف المحددة في هذه المعايير، وبالتالي تحقيق الأهداف العامة لمراقب الحسابات. ولا يغطي رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية المعلومات الأخرى، كما لا يتطلب هذا المعيار من مراقب الحسابات الحصول على أدلة مراجعة تتجاوز تلك المطلوبة لتكوين رأي في القوائم المالية.

٣- يتطلب هذا المعيار من مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، لأن المعلومات الأخرى التي لا تتسق بشكلٍ هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة قد تشير إلى وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، أو وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى، وقد يقوض أي من ذلك من مصداقية القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات بشأنها. وقد تؤثر تلك التحريفات الهامة والمؤثرة أيضاً بشكلٍ غير مناسب على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المعد لهم تقرير مراقب الحسابات.

٤- قد يساعد هذا المعيار أيضاً مراقب الحسابات في الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة[١] التي تتطلب من مراقب الحسابات تجنب أن تكون له صلة (عن علم) بمعلومات يعتقد مراقب الحسابات أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ هام ومؤثر أو عبارات أو معلومات مُعدة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات مطلوب تضمينها، أو تحجبها، متى كان من شأن هذا الإغفال أو الحجب أن يعُد مضللاً.

٥- قد تتضمن المعلومات الأخرى مبلغا أو بنود اً أخرى المقصد منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، والمبالغ أو البنود الأخرى التي حصل مراقب الحسابات على معرفة بشأنها عند مراجعة، أو المقصد منها أن تلخص هذه المبالغ أو البنود، أو توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن المعلومات الأخرى أيضاً أموراً أخرى.

٦- إن مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى (بخلاف مسؤوليات التقرير المطبقة) تطبق بغض النظر عمّا إذا كان مراقب الحسابات قد حصل على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره أو بعده.

٧- لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:

(أ) الإعلانات الأولية عن المعلومات المالية؛ أو

(ب) وثائق طرح الأوراق المالية، بما في ذلك نشرات الاكتتاب.

٨- لا تمثل مسؤوليات مراقب الحسابات بموجب هذا المعيار ارتباط تأكد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض على مراقب الحسابات التزاماً بالوصول إلى تأكد عن المعلومات الأخرى.

---

[١] قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة

٩- قد يفرض نظام أو لائحة التزامات إضافية على مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي هي خارج نطاق هذا المعيار.

تاريخ السريان

١٠- يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية عن الفترات المالية التي تبدأ في او بعد اول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

١١- تتمثل أهداف مراقب الحسابات، بعد قراءة المعلومات الأخرى، فيما يلي:

(أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية؛

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة؛

(ج) اتخاذ إجراءات مناسبة عندما يحدد مراقب الحسابات أنه توجد على ما يبدو أوجه عدم اتساق هام ومؤثر، أو عندما يصبح على علم، بطريقة أخرى، بأن المعلومات الأخرى فيما يبدو محرفة بشكلٍ هام ومؤثر؛

(د) إعداد تقرير وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

١٢- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) **التقرير السنوي**: مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادةً بشكل سنوي الإدارة أو المسئولون عن الحوكمة طبقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات بشأنها، ويشتمل عادةً على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وآفاقها ومخاطرها وحالات عدم التأكد المرتبطة بها في المستقبل، وبيان من الهيئة المسئولة عن المنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة. (راجع: الفقرات "أ/١"–"أ/٥")

(ب) **تحريف المعلومات الأخرى**: يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصح عنه في المعلومات الأخرى). (راجع: الفقرتين "أ/٦"، "أ/٧")

(ج) **المعلومات الأخرى**: معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. (راجع: الفقرات "أ/٨"–"أ/١٠")

المتطلبات

الحصول على المعلومات الأخرى

١٣- يجب على مراقب الحسابات: (راجع: الفقرات "أ/١١"–"أ/٢٢")

(أ) أن يحدد، من خلال المناقشة مع الإدارة، المستندات التي تشكل التقرير السنوي، او التي سيتم ارفاقها في القوائم المالية التي تم مراجعتها؛ والطريقة التي تخطط المنشأة لإصدار تلك المستندات بها والتوقيت المقرر لهذا الإصدار؛

(ب) أن يضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات على النسخة النهائية من المستندات الواردة في بند (أ)؛

(ج) أن يطلب من الإدارة تقديم إقرار مكتوب بأن النسخة النهائية من المستندات سيتم تقديمها لمراقب الحسابات عند توفرها، وقبل أن تصدرها المنشأة، بحيث يستطيع مراقب الحسابات إكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار، وذلك عندما تكون المستندات المحددة في البند (أ) لن يتم إتاحتها كلها أو بعضها إلا بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "أ/٢٢").

دراسة المعلومات الأخرى

١٤- يجب أن يقرأ مراقب الحسابات المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك يجب عليه: (راجع: الفقرتين "أ/٢٣"، "أ/٢٤")

(أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية. وكأساس لهذا النظر، ولتقييم مدى اتساق المعلومات الأخرى، يجب على مراقب الحسابات مقارنة مبالغ مختارة أو غيرها من البنود الواردة في المعلومات الأخرى (المقصود أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها) مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات "أ/٢٥"–"أ/٢٩")

(ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة، في سياق أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند المراجعة (راجع: الفقرات "أ/٣٠"-"أ/٣٦").

١٥- أثناء دراسة المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة "١٤"، يجب على مراقب الحسابات أن يظل منتبهاً للإشارات التي تفيد بأن المعلومات الأخرى، التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة، محرفة بشكلٍ هام ومؤثر فيما يبدو. (راجع: الفقرات "أ/٢٤"، "أ/٣٧"، "أ/٣٨")

الاجراءات عندما يبدو أنه يوجد عدم اتساق هام ومؤثر أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشكلٍ هام ومؤثر

١٦- إذا حدد مراقب الحسابات أنه يوجد على ما يبدو عدم اتساق هام ومؤثر (أو علم بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ هام ومؤثر)، فيجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن ينفذ، عند اللزوم، إجراءات أخرى لاستنتاج ما إذا كان: (راجع: الفقرات" أ/٣٩"–"أ/٤٣")

(أ) يوجد تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى؛ أو

(ب) يوجد تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية؛ أو

(ج) فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.

الاجراءات عندما يستنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى

١٧- إذا خَلصُ مراقب الحسابات إلى وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى، فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. وفي حالة:

(أ) موافقة الإدارة على إجراء التصحيح، فيجب على مراقب الحسابات التأكد أن التصحيح قد تم إجراؤه؛ أو

(ب) رفض الإدارة إجراء التصحيح، فيجب على مراقب الحسابات إبلاغ الأمر للمسئولين عن الحوكمة، ومطالبتهم بإجراء التصحيح.

١٨- إذا خَلصَ مراقب الحسابات إلى وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات، ولم يتم تصحيح تلك المعلومات بعد إبلاغ المسئولين عن الحوكمة، فيجب على مراقب الحسابات اتخاذ تصرف مناسب، بما في ذلك: (راجع: الفقرة "أ/٤٤")

(أ) النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على تقرير مراقب الحسابات، وإبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالكيفية التي يخطط بها مراقب الحسابات لمعالجة التحريف الهام ومؤثر في تقريره (انظر الفقرة "٢٢(هـ)(٢)") ؛ أو (راجع: الفقرة "أ/٤٥")

(ب) الانسحاب من االمهمة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة (راجع: الفقرتين "أ/٤٦"، "أ/٤٧").

١٩- إذا خَلصُ مراقب الحسابات إلى وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، فيجب عليه:

(أ) تنفيذ الإجراءات اللازمة في ظل الظروف القائمة إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة "أ/٤٨")

(ب) اتخاذ التصرف المناسب في ضوء الحقوق والالتزامات القانونية لمراقب الحسابات، إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المسئولين عن الحوكمة، للسعي للفت انتباه المستخدمين المعدّ لهم تقرير مراقب الحسابات، بشكلٍ مناسب، للتحريف الهام ومؤثر غير المصحح (راجع: الفقرتين "أ/٤٩"/، "أ/٥٠").

الاجراءات عند وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث

٢٠- إذا خَلصُ مراقب الحسابات، نتيجة لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرتين "١٤" و"١٥"، إلى وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، أو إذا كان فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث، فيجب عليه الاستجابة بشكلٍ مناسب وفقاً لمعايير المراجعة الأخرى (راجع: الفقرة "أ/٥١").

التقرير

٢١- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات قسماً منفصلاً بعنوان "المعلومات الأخرى"، أو عنوان آخر مناسب، وذلك عندما يكون الحال في تاريخ تقرير مراقب الحسابات أنه:

(أ) قد حصل على المعلومات الأخرى، أو يتوقع الحصول عليها، وذلك بالنسبة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مقيدة؛ أو

(ب) قد حصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى، وذلك بالنسبة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة. (راجع: الفقرة "أ/٥٢")

٢٢- عندما يتطلب الأمر أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات قسماً للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة "٢١"، فيجب أن يتضمن هذا القسم: (راجع: الفقرة "أ/٥٣")

(أ) عبارة تفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛

(ب) تحديداً لما يلي:

١. المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها مراقب الحسابات قبل تاريخ تقريره؛

٢. المعلومات الأخرى، إن وجدت، المتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، وذلك بالنسبة لمراجعة القوائم المالية لمنشأة مقيدة؛

(ج) عبارة تفيد بأن رأي مراقب الحسابات لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يبدي (أو لن يبُدي) رأي مراجعة أو أي شكل من أشكال استنتاج تأكد بشأنها؛

(د) وصفاً لمسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بدراسة المعلومات الأخرى والنظر فيها والتقرير عنها، حسبما هو مطلوب بموجب هذا المعيار؛

(هـ) عندما تكون المعلومات الأخرى قد تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات، يتضمن هذا القسم إمّا:

١. عبارة تفيد بأن مراقب الحسابات ليس لديه ما يتم التقرير عنه؛ أو

٢. عبارة تصف التحريف الهام والمؤثر غير المصحح في المعلومات الأخرى إذا خَلصَ مراقب الحسابات إلى وجود تحريف هام ومؤثر غير مصحح في المعلومات الأخرى.

٢٣- عندما يبدي مراقب الحسابات رأياً متحفظاً أو عكسيا وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥) فيجب عليه أن ينظر في آثار الأمر الذي نشأ عنه تعديل الرأي على العبارة المطلوبة في الفقرة "٢٢(هـ)". (راجع: الفقرات "أ/٥٤"–"أ/٥٨")

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة

٢٤- إذا كان مراقب الحسابات مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح بالإشارة إلى المعلومات الأخرى في تقريره باستخدام تنسيق أو صيغة محددة، فلا يجوز أن يشير تقرير مراقب الحسابات إلى المعايير المصرية للمراجعة إلا إذا تضمن التقرير، كحد أدنى: (راجع: الفقرة" أ/٥٩")

(أ) تحديد المعلومات الأخرى التي حصل عليها مراقب الحسابات قبل تاريخ تقريره؛

(ب) وصفاً لمسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛

(ج) عبارة صريحة تتناول نتيجة عمل مراقب الحسابات لهذا الغرض.

التوثيق

٢٥- عند تناول متطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)[٢] المطبقة على هذا المعيار، يجب على مراقب الحسابات أن يضُمِن في توثيقه لأعمال المراجعة :

(أ) توثيق الإجراءات المنفذة بموجب هذا المعيار؛

(ب) النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ مراقب الحسابات عليها العمل المطلوب بموجب هذا المعيار.

***

[٢] معيار المراجعة رقم (٢٣٠)، الفقرات "٨"-"١١"

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات

التقرير السنوي (راجع: الفقرة "١٢(أ)")

أ/١ قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة محتوى التقرير السنوي للمنشآت، والاسم الذي يجب أن يشار به إليه؛ ومع ذلك، فإن المحتوى والاسم قد يختلفان داخل الدولة الواحدة ومن دولة لأخرى.

أ/٢ يعُد التقرير السنوي عادةً على أساس سنوي. ومع ذلك، فعندما تكون القوائم المالية محل المراجعة مُعدةً لفترة أقل من سنة أو أكثر منها، فيمكن أيضاً إعداد تقرير سنوي يغطي نفس الفترة التي تغطيها القوائم المالية.

أ/٣ في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة في صورة مستند واحد ويشار إليه بعنوان "التقرير السنوي" أو بعنوان آخر. وفي حالات أخرى، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة أن تعُد المنشأة تقريراً للملاك (أو لأصحاب مصلحة مماثلين) يحتوي على معلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي، كما هو موضح في القوائم المالية (أي تقدم لهم تقريراً سنوياً) في صورة مستند واحد، أو في صورة مستندين أو أكثر منفصلين يحققان معاً نفس الغرض. وعلى سبيل المثال، بناءً على الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة في دولة معينة، فقد يشكل واحداً أو أكثر من المستندات الآتية جزءاً من التقرير السنوي:

- تقرير مجلس الإدارة، أو تعليقات الإدارة، أو الاستعراض التشغيلي والمالي أو تقارير مماثلة من قبل المسئولين عن الحوكمة (على سبيل المثال، تقرير مجلس الإدارة.)
- بيان رئيس مجلس الإدارة.
- بيان حوكمة الشركة.
- تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.

أ/٤ قد يُتاح التقرير السنوي للمستخدمين في شكل مطبوع أو إلكترونياً، بما في ذلك على الموقع الإلكتروني للمنشأة. وقد يستوفي مستند ما (أو مجموعة من المستندات) تعريف التقرير السنوي، بغض النظر عن طريقة إتاحته للمستخدمين.

أ/٥ يختلف التقرير السنوي في طبيعته والغرض منه ومحتواه عن التقارير الأخرى، كالتقرير المُعدّ مثلاً لتلبية حاجة مجموعة معينة من أصحاب المصالح إلى المعلومات، أو التقرير المُعدّ للالتزام بهدف تنظيمي معين من أهداف التقرير (حتى عندما يتطلب الأمر إتاحة مثل هذا التقرير للعموم). ومن أمثلة التقارير التي لا تشكل عادةً جزءاً من مجموعة المستندات التي يشملها التقرير السنوي، عند صدورها كمستندات قائمة بذاتها (مع مراعاة الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة)، ومن ثمّ لا تعُدّ من المعلومات الأخرى الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار، ما يلي:

- تقارير الصناعة أو التقارير التنظيمية المنفصلة (على سبيل المثال، التقارير عن مدى كفاية رأس المال)، كتلك التي قد يتم إعدادها في صناعات المصارف والتأمين والمعاشات التقاعدية.
- تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات.
- تقارير الاستدامة.
- تقارير التنوع وتكافؤ الفرص.
- تقارير المسؤولية عن المنتج.
- تقارير ظروف العمل وممارسات العمالة.
- تقارير حقوق الانسان.

تحريف المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "١٢(ب)")

أ/٦ عندما يتم الإفصاح عن أمر معين في المعلومات الأخرى، فإن المعلومات الأخرى قد تغفل أو تحجب المعلومات الضرورية لسلامة فهم ذلك الأمر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المعلومات الأخرى تستهدف تناول مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة، فإن إغفال ذكر مؤشر أداء رئيسي تستخدمه الإدارة قد يشير إلى أن المعلومات الأخرى مضللة.

أ/٧ يمكن مناقشة مفهوم الأهمية النسبية في إطار قابل للتطبيق على المعلومات الأخرى، وإذا كان الأمر كذلك، يمكن أن يوفر مثل هذا الإطار إطاراً مرجعياً لمراقب الحسابات عند إصدار الأحكام عن الأهمية النسبية بموجب هذا المعيار. إلا أنه في العديد من الحالات، قد لا يكون هناك إطار قابل للتطبيق يتضمن مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية عند تطبيقها على المعلومات الأخرى. وفي مثل هذه الظروف، توفر الخصائص الآتية لمراقب الحسابات إطاراً مرجعياً في تحديد ما إذا كان تحريف المعلومات الأخرى يعُدّ هام ومؤثراً:

- أن يتم النظر للأهمية النسبية في سياق الاحتياجات المشتركة من المعلومات للمستخدمين كمجموعة واحدة. ومن المتوقع أن يكون مستخدمو المعلومات الأخرى هم نفس مستخدمي القوائم المالية، وعلى هذا النحو يمكن توقع أن المستخدمين سيقرؤون المعلومات الأخرى لتوفير سياق للقوائم المالية.
- أن تأخذ الأحكام بشأن الأهمية النسبية في الحسبان الظروف الخاصة بالتحريف، مع مراعاة ما إذا كان المستخدمون سيتأثرون بالتحريف غير المصحح. ولا تؤثر كل التحريفات على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.
- أن تشتمل الأحكام بشأن الأهمية النسبية على كل من الاعتبارات النوعية والكمية. وبناءً عليه، قد تأخذ مثل تلك الأحكام في الحسبان طبيعة أو حجم البنود التي تتناولها المعلومات الأخرى في سياق التقرير السنوي للمنشأة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "١٢(ج)")

أ/٨ يحتوي الملحق الأول على أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى.

أ/٩ في بعض الحالات، قد يتطلب إطار التقارير المالية المطبق إفصاحات محددة، ولكن يسمح بوضعها خارج القوائم المالية. ولأن مثل هذه الإفصاحات مطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المنطبق، فإنها تشكل جزءاً من القوائم المالية. وبالتالي، لا تمثل معلومات أخرى لغرض هذا المعيار.

أ/١٠ لا تمثل لغة تقارير الأعمال التجارية الموسعة(XBRL) معلومات أخرى حسب التعريف الوارد في هذا المعيار.

الحصول على المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "١٣")

أ/١١ يكون تحديد المستند الذي يمثل التقرير السنوي أو المستندات التي يتشكل منها ذلك التقرير، واضحاً غالباً استناداً إلى الأنظمة أو اللوائح أو الأعراف السائدة. وفي العديد من الحالات، ربما تكون الإدارة أو المسؤولون عن الحوكمة قد أصدرت وفقاً لما جرت عليه العادة حزمة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي، أو ربما تكون قد آلت على نفسها القيام بذلك. إلا أنه في بعض الحالات، قد لا يكون واضحاً ما هي المستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي. وفي مثل هذه الحالات، يعُد توقيت المستندات والغرض منها (والمستهدفين باستخدامها) من الأمور التي قد تكون ذات صلة بتحديد مراقب الحسابات للمستندات التي تمثل، أو التي يتشكل منها، التقرير السنوي، او تلك التي سيتم ارفاقها بالقوائم المالية التي تم مراجعتها.

أ/١٢ عندما تتم ترجمة التقرير السنوي إلى لغات أخرى بمقتضى الأنظمة أو اللوائح (مثلما قد يحدث عندما توجد في دولة معينة أكثر من لغة رسمية)، أو عندما يتم إعداد "تقارير سنوية" متعددة بموجب قوانين مختلفة (على سبيل المثال،

عندما تكون المنشأة مقيدة في أكثر من دولة)، فقد تكون هناك حاجة إلى النظر فيما إذا كان أحد "التقارير السنوية"، أو أكثر من تقرير منها، تشكل جزءاً من المعلومات الأخرى. وقد توفر الأنظمة أو اللوائح المحلية المزيد من الإرشادات في هذا الصدد.

أ/١٣ الإدارة أو المسئولون عن الحوكمة هم المسئولون عن إعداد التقرير السنوي. ويمكن أن يتصل مراقب الحسابات بالإدارة أو المسئولين عن الحوكمة بشأن ما يلي:

- توقعات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير السنوي (بما في ذلك أية مجموعة من المستندات التي تشكل معاً التقرير السنوي) في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات، بحيث يستطيع مراقب الحسابات إنجاز الإجراءات المطلوبة بموجب هذا المعيار قبل تاريخ تقريره، أو إذا لم يكن ذلك ممكناً، ففي أقرب وقت ممكن عملياً، وعلى أية حال يجب أن يكون ذلك قبل إصدار المنشأة لتلك المعلومات.
- الآثار المحتملة المترتبة عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

أ/١٤ قد تكون الاتصالات المشار إليها في الفقرة "أ/١٣" مناسبة بشكلٍ خاص، على سبيل المثال:

- عند تنفيذ مهمة مراجعة لأول مرة.
- عندما يكون هناك تغيير في الإدارة أو المسئولون بالحوكمة.
- عندما يكون من المتوقع أن يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

أ/١٥ عندما يتعين أن يقوم المسئولون عن الحوكمة باعتماد المعلومات الأخرى قبل إصدارها من المنشأة، فإن النسخة النهائية من مثل هذه المعلومات الأخرى هي تلك التي تم اعتمادها من المسئولين عن الحوكمة للإصدار.

أ/١٦ في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مستند واحد يتم إصداره، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو ممارسات التقرير الخاصة بالمنشأة، بعد فترة وجيزة من نهاية الفترة المالية للمنشأة بحيث يكون متاحاً لمراقب الحسابات قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات. وفي حالات أخرى، قد لا تكون هناك حاجة لإصدار مثل هذا المستند حتى وقتٍ لاحق، أو قد يتم إصداره في وقت تختاره المنشأة. وقد تكون هناك أيضاً ظروف يكون فيها التقرير السنوي للمنشأة عبارة عن مجموعة من المستندات، يخضع كل منها لمتطلبات مختلفة أو ممارسات تقرير مختلفة من قبل المنشأة فيما يتعلق بتوقيت صدورها.

أ/١٧ في تاريخ تقرير مراقب الحسابات، قد تكون هناك ظروف تأخذ عندها المنشأة في الحسبان إعداد مستند قد يكون جزءاً من التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، تقرير اختياري لأصحاب المصالح) ولكن لا يكون باستطاعة الإدارة أن تؤكد لمراقب الحسابات غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند. وإذا كان مراقب الحسابات غير قادر على التأكد من غرض أو توقيت صدور مثل هذا المستند، فإن المستند لا يعد معلومات أخرى لأغراض هذا المعيار.

أ/١٨ يمكّن الحصول على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات من القيام بأي تعديلات يتبين أنه من الضروري إجراؤها على القوائم المالية، أو على تقرير مراقب الحسابات، أو على المعلومات الأخرى قبل صدورها. وقد يشير خطاب مهمة المراجعة[٣] إلى اتفاق مع الإدارة على أن تتيح المعلومات الأخرى لمراقب الحسابات في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

أ/١٩ عند إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين عبر الموقع الإلكتروني للمنشأة فقط، فإن نسخة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرة من موقع المنشأة، هي الوثيقة ذات الصلة التي سينفذ عليها مراقب

[٣] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة "أ/٢٤"

الحسابات الإجراءات وفقاً لهذا المعيار. ولا يتحمل مراقب الحسابات أية مسؤولية بموجب هذا المعيار للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون على الموقع الإلكتروني للمنشأة، ولا أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات للتأكد من أن المعلومات الأخرى معروضة بشكلٍ مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة، أو أنها قد تم إرسالها أو عرضها إلكترونياً بشكلٍ مناسب.

أ/٢٠ لا يوجد ما يمنع مراقب الحسابات من تأريخ أو إصدار تقريره في حالة عدم حصوله على بعض أو جميع المعلومات الأخرى.

أ/٢١ عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، لا يطُالب مراقب الحسابات بتحديث الإجراءات المنفذة وفقاً للفقرتين "٦" و"٧" من معيار المراجعة (٥٦٠).

أ/٢٢ يضع معيار المراجعة (٥٨٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن استخدام الاقرارات المكتوبة. ويتمثل الهدف من الاقرارات المكتوبة، التي تتطلب الفقرة "١٣(ج)" الحصول عليها فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي لن تكون متاحة إلا بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، في دعم قدرة مراقب الحسابات على استكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المعلومات. وإضافة لذلك، قد يجد مراقب الحسابات أنه من المفيد طلب الحصول على إقرارت مكتوبة أخرى تفيد، على سبيل المثال، بما يلي:

- أن الإدارة قد أبلغت مراقب الحسابات بجميع المستندات المتوقع أن تصدرها والتي قد تتشكل منها المعلومات الأخرى؛
- أن القوائم المالية وأي معلومات أخرى حصل عليها مراقب الحسابات قبل تاريخ تقريره تعُد متسقة مع بعضها، وأن المعلومات الأخرى لا تحتوي على أي تحريفات هام ومؤثرة؛
- أن الإدارة تعتزم إعداد وإصدار المعلومات الأخرى التي لم يحصل عليها مراقب الحسابات قبل تاريخ تقريره، والتوقيت المتوقع لذلك الإصدار.

دراسة المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "١٤"، "١٥")

أ/٢٣ يعُد مراقب الحسابات مطالباً بموجب معيار المراجعة (٢٠٠)[٤] بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني. ويتضمن الحفاظ على نزعة الشك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى والنظر فيها، على سبيل المثال، إدراك أن الإدارة قد تكون مفرطة في التفاؤل بشأن نجاح خططها، والانتباه للمعلومات التي قد تكون غير متسّقة مع:

(أ) القوائم المالية؛ أو

(ب) المعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة.

أ/٢٤ وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠)[٥]، فإن الشريك المسؤول عن المهمة مطالب بتحمل المسؤولية عن توجيه مهمة المراجعة وتنفيذه والإشراف عليه، في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة. وفي سياق هذا المعيار، فإن العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد أعضاء فريق العمل المناسبين لمعالجة متطلبات الفقرتين "١٤" و"١٥"، تشمل ما يلي:

- الخبرة النسبية لأعضاء فريق العمل.
- ما إذا كان أعضاء فريق العمل الذي سيتم تكليفهم بالمهمة لديهم المعرفة الملائمة التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة لتحديد أوجه عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة.

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٥"

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الفقرة "١٥"

- درجة الحكم التي ينطوي عليها تناول متطلبات الفقرتين "١٤" و"١٥". فعلى سبيل المثال، قد يقوم الأعضاء الأقل خبرة في فريق العمل بتنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى تقييم اتساق المبالغ الواردة في المعلومات الأخرى التي من المقصود أن تكون هي نفس المبالغ الواردة في القوائم المالية.
- ما إذا كان من الضروري في حالة مراجعة المجموعة توجيه استفسارات لمراجع أحد المكونات عند معالجة المعلومات الأخرى المتعلقة بذلك المكون.

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية (راجع: الفقرة "١٤(أ)")

أ/٢٥ قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود أخرى المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها. وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود الأخرى:

- جداول أو خرائط أو رسوم بيانية تحتوي على معلومات مستخلصة من القوائم المالية.
- إفصاحاً يوفر تفصيلاً أكبر عن رصيد أو حساب يظهر في القوائم المالية، مثل "الإيراد لسنة ٢٠٢٤ يشمل XXX مليون من المنتج X، وYYY مليون من المنتج Y".
- توضيحات للنتائج المالية، مثل "إجمالي مصروفات البحث والتطوير كان XXX في عام " ٢٠٢٤".

أ/٢٦ عند تقييم مدى اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، لا يعُد مراقب الحسابات مطالباً بمقارنة جميع المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى، المقصود منها أن تكون هي نفس المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية، أو المقصود أن تلخص هذه المبالغ أو البنود أو أن توفر تفصيلاً أكثر عنها، مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في القوائم المالية.

أ/٢٧ يعُد اختيار المبالغ أو البنود الأخرى التي سيتم المقارنة بينها مسألة حكم مهني. ومن بين العوامل ذات الصلة بهذا الحكم ما يلي:

- أهمية المبلغ أو البند الآخر في السياق الذي يتم عرضه فيه، والتي قد تؤثر على الأهمية التي قد يوليها المستخدمون لهذا المبلغ أو البند الآخر (على سبيل المثال، نسبة أو مبلغ رئيسي).
- في حالة القياس الكمّي، الحجم النسبي للمبلغ بالمقارنة مع الحسابات أو البنود التي يتعلق بها الواردة في القوائم المالية أو المعلومات الأخرى.
- حساسية المبلغ أو البند الآخر المعين الوارد في المعلومات الأخرى، على سبيل المثال، المدفوعات على أساس الأسهم للإدارة العليا.

أ/٢٨ يعد تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي تتناول المتطلب الوارد في الفقرة "١٤(أ)" مسألة حكم مهني، مع إدراك أن مسؤوليات مراقب الحسابات بموجب هذا المعيار لا تشكل ارتباط تأكد بشأن المعلومات الأخرى، ولا تفرض التزاماً بالوصول إلى تأكد عن المعلومات الأخرى. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:

- مقارنة المعلومات بالقوائم المالية، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تكون هي نفس المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- مقارنة الكلمات المستخدمة والأخذ في الحسبان أهمية الاختلافات في الصيغة المستخدمة، وما إذا كانت تلك الاختلافات تعني ضمناً معاني مختلفة، وذلك بالنسبة للمعلومات التي يُقصد منها أن تعُطي نفس معنى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية.

- الحصول من الإدارة على مطابقة بين المبلغ في المعلومات الأخرى والمبلغ في القوائم المالية والقيام بما يلي:
  - مقارنة البنود الواردة في المطابقة مع القوائم المالية والمعلومات الأخرى؛
  - التحقق مما إذا كانت العمليات الحسابية داخل المطابقة دقيقة حسابياً.

أ/٢٩ يتضمن تقييم اتساق المبالغ أو البنود الأخرى المختارة الواردة في المعلومات الأخرى مع القوائم المالية، تقييم طريقة عرضها مقارنةً بالقوائم المالية، عندما يكون ذلك ملائماً بالنظر لطبيعة المعلومات الأخرى.

النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة (راجع: الفقرة "١٤(ب)")

أ/٣٠ قد تتضمن المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود لها علاقة بالمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة (بخلاف تلك الواردة في الفقرة "١٤(أ)") وقد تتضمن أمثلة تلك المبالغ أو البنود:

- إفصاحاً عن الوحدات المنتجَة، أو جدولاً يلخص ذلك الإنتاج حسب المنطقة الجغرافية.
- إفادة بأن "الشركة استحدثت المنتج (س) والمنتج (ص) خلال العام."
- ملخصاً لمواقع العمليات الرئيسية للمنشأة، مثل "مركز العمليات الرئيسي للمنشأة يقع في الدولة (ل)، وتوجد أيضاً عمليات في الدولتين (م) و (ن).

أ/٣١ تشمل المعرفة التي يحصل عليها مراقب الحسابات أثناء تنفيذ المراجعة فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهمه للرقابة الداخلية في المنشأة، الذي يتم التوصل إليه وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) [٦]، ويحدد معيار المراجعة (٣١٥) الفهم المطلوب من مراقب الحسابات، والذي يتضمن بعض الأمور مثل التوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) عوامل الصناعة والتنظيم والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة؛

(ب) طبيعة المنشأة؛

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية؛

(د) أهداف المنشأة واستراتيجياتها؛

(هـ) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة؛

(و) الرقابة الداخلية للمنشأة.

أ/٣٢ قد تتضمن المعرفة التي يحصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة أيضاً الأمور التي تعد مستقبلية بطبيعتها. ومثل هذه الأمور قد تتضمن، على سبيل المثال، التوقعات التجارية والتدفقات النقدية المستقبلية التي يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان عند تقييم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في تطبيق اختبارات الهبوط في القيمة على الأصول غير الملموسة مثل الشهرة، أو عند تقييم تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

أ/٣٣ عند النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة، قد يركز مراقب الحسابات على تلك الأمور الواردة في المعلومات الأخرى والتي على قدرٍ كافٍ من الأهمية بحيث إن أي تحريف في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بتلك الأمور قد يكون هام ومؤثراً.

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرتان "١٩" "٢٠"

أ/٣٤ فيما يتعلق بالعديد من الأمور الواردة في المعلومات الأخرى، فإن تذكر مراقب الحسابات لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة قد يكون كافياً لتمكين مراقب الحسابات من النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة. وكلما زادت خبرة مراقب الحسابات ودرايته بالجوانب الرئيسية للمراجعة، زادت احتمالية أن يكون تذكر مراقب الحسابات للأمور ذات الصلة كافياً. فعلى سبيل المثال، قد يكون مراقب الحسابات قادراً على النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة، دون الحاجة لاتخاذ مزيد من التصرفات، في ضوء تذكر مراقب الحسابات للمناقشات التي جرت مع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، أو نتائج الإجراءات التي تم القيام بها أثناء المراجعة، مثل قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

أ/٣٥ قد يحدد مراقب الحسابات أن الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق العمل أو إلى مراقبي حسابات وحدات المجموعة المعنيين هو أمر مناسب كأساس لنظر مراقب الحسابات فيما إذا كان يوجد عدم اتساق هام ومؤثر. فعلى سبيل المثال:

- عندما تصف المعلومات الأخرى التوقف المخطط لخط إنتاج رئيسي، فإن مراقب الحسابات على الرغم من علمه بهذا التوقف، قد يقوم بتوجيه استفسارات إلى أعضاء فريق العمل المعنيين الذين نفذوا إجراءات المراجعة في هذا المجال لدعم نظر مراقب الحسابات فيما إذا كان الوصف غير متسق بشكلٍ هام ومؤثر مع المعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة.
- عندما تصف المعلومات الأخرى تفاصيل مهمة لدعوى قضائية تم تناولها أثناء المراجعة، ولكن لم يستطع مراقب الحسابات تذكرها على نحو كافٍ، فقد يكون من الضروري الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة الذي يحتوي على ملخص لهذه التفاصيل.

أ/٣٦ يعُد رجوع مراقب الحسابات إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة ومدى ذلك الرجوع، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق العمل أو إلى مراقبي حسابات وحدات المجموعة المعنيين، مسألة حكم مهني. ومع ذلك، قد لا يكون من الضروري لمراقب الحسابات الرجوع إلى توثيق أعمال المراجعة ذي الصلة، أو توجيه الاستفسارات إلى الأعضاء المعنيين في فريق العمل أو إلى مراقبي حسابات وحدات المجموعة المعنيين عن أي أمر وارد في المعلومات الأخرى.

الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ هام ومؤثر (راجع: الفقرة "١٥")

أ/٣٧ قد تتضمن المعلومات الأخرى مناقشة للأمور غير المتعلقة بالقوائم المالية، وقد تمتد أيضاً إلى ما هو أبعد من المعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تتضمن المعلومات الأخرى قوائم عن انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري من المنشأة.

أ/٣٨ إن الانتباه الدائم للإشارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى التي لا تتعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة مُحرَّفة بشكلٍ هام ومؤثر فيما يبدو يساعد مراقب الحسابات في الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة التي تتطلب من مراقب الحسابات تجنب أن تكون له صلة عن علم بالمعلومات الأخرى التي يعتقد مراقب الحسابات أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ هام ومؤثر أو عبارات مُعدة بإهمال، أو تغفل ذكر معلومات ضرورية أو تحجبها بحيث تعُد المعلومات الأخرى مضللة.[٧] ويحتمل أن يؤدي

[٧] قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، الفقرة "١١٠-٢"

الانتباه الدائم للإشـــارات الأخرى التي تفيد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشـــكلٍ هام ومؤثر إلى تعرف مراقب الحسابات على أمور، مثل:

- الاختلافات بين المعلومات الأخرى والمعرفة العامة لعضـــو فريق العمل الذي يقرأ تلك المعلومات الأخرى، فضـــلاً عن المعرفة التي تم الحصـــول عليها أثناء المراجعة، التي تدعو مراقب الحســـابات إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ هام ومؤثر؛ أو
- عدم الاتساق الداخلي في المعلومات الأخرى الذي يدعو مراقب الحسابات إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها محرفة بشكلٍ هام ومؤثر.

الاســتجابة عندما يبدو أنه يوجد عدم اتســاق هام ومؤثر أو عندما يبدو أن المعلومات الأخرى محرفة بشــكلٍ هام ومؤثر (راجع: الفقرة "١٦")

أ/٣٩ قد تتضـمن مناقشـة مراقب الحسـابات مع الإدارة حول عدم الاتسـاق الهام ومؤثر (أو المعلومات الأخرى التي يبدو أنها محرفة بشكلٍ هام ومؤثر) مطالبة الإدارة بتقديم الدعم لأساس إفاداتها في المعلومات الأخرى. واستناداً إلى المعلومات أو التفسـيرات الإضـافية المقدمة من الإدارة، قد يقتنع مراقب الحسـابات بأن المعلومات الأخرى غير محرفة بشـكلٍ هام ومؤثر. فعلى سبيل المثال، قد تشير تفسيرات الإدارة إلى وجود أسباب معقولة وكافية للاختلافات الوجيهة في الاجتهاد.

أ/٤٠ وفي المقابل، قد توفر المناقشـة مع الإدارة المزيد من المعلومات التي تدعم اسـتنتاج مراقب الحسـابات بشـأن وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى.

أ/٤١ قد تكون مخالفة مراقب الحسـابات للإدارة في الأمور الاجتهادية أصـعب من مخالفته لها في الأمور التي تمثل حقائق بشكل أكبر. ومع ذلك، فقد تكون هناك ظروف يخلصُ مراقب الحسابات فيها إلى أن المعلومات الأخرى تحتوي على عبارة لا تتسـق مع القوائم المالية أو مع المعرفة التي حصـل عليها مراقب الحسـابات أثناء المراجعة. وقد تثير هذه الظروف شـكوكاً حول المعلومات الأخرى أو القوائم المالية أو المعرفة التي حصـل عليها مراقب الحســابات أثناء المراجعة.

أ/٤٢ نظراً لاتســاع نطاق التحريفات الهام ومؤثرة المحتملة في المعلومات الأخرى، فإن طبيعة ومدى الإجراءات الأخرى التي قد ينفذها مراقب الحسابات لاستنتاج ما إذا كان هناك تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى هما من الأمور التي تعود إلى الحكم المهني لمراقب الحسابات بحسب الظروف القائمة.

أ/٤٣ عندما يوجد أمر ما غير متعلق بالقوائم المالية أو بالمعرفة التي حصـل عليها مراقب الحسـابات أثناء المراجعة، فإن مراقب الحسـابات قد لا يكون قادراً على إجراء تقييم كامل لردود الإدارة على اسـتفساراته. ومع ذلك، واسـتناداً إلى المعلومات أو التفسـيرات الإضـافية المقدمة من الإدارة، أو بعد التغييرات التي تجريها الإدارة على المعلومات الأخرى، قد يقتنع مراقب الحسـابات بأن عدم الاتسـاق الهام ومؤثر لم يعد من الواضـح أنه موجود أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضح أنها محرفة بشكلٍ هام ومؤثر. وعندما لا يكون مراقب الحسابات قادراً على استنتاج أن عدم الاتسـاق الهام ومؤثر لم يعد من الواضـح أنه موجود، أو أن المعلومات الأخرى لم يعد من الواضـح أنها محرفة بشـكلٍ هام ومؤثر، فإنه قد يطلب من الإدارة التشـاور مع طرف ثالث مؤهل (على سـبيل المثال، أحد الخبراء الذين تسـتعين بهم الإدارة أو مسـتشـار قانوني). وفي حالات معينة، وبعد الأخذ في الحسـبان الردود المتحصـل عليها من التشـاور مع الإدارة، قد لا يكون مراقب الحسـابات قادراً على اسـتنتاج ما إذا كان هناك تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى أم لا. ومن بين التصرفات التي قد يتخذها مراقب الحسابات عندئذ واحد أو أكثر مما يلي:

- استشارة المستشار القانوني لمراقب الحسابات؛ أو

- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على تقرير مراقب الحسابات، على سبيل المثال ما إذا كان سيتم وصف الظروف عندما يوجد قيد مفروض من الإدارة؛ أو
- الانسحاب من المراجعة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

الاستجابة عندما يستنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى

الاستجابة عندما يستنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "١٨")

أ/٤٤ تعُد التصرفات التي يتخذها مراقب الحسابات في حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بها، مسألة حكم مهني لمراقب الحسابات. وقد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان ما إذا كان المبرر الذي قدمته الإدارة والمسئولون عن الحوكمة لعدم إجراء التصحيح يثير شكوكاً حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، مثلما يكون عليه الحال عندما يشك مراقب الحسابات في وجود نية للتضليل. وقد يرى مراقب الحسابات أيضاً أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية. وفي بعض الحالات، قد يكون مطلوباً من مراقب الحسابات بموجب الأنظمة أو اللوائح أو معايير مهنية أخرى إبلاغ الأمر لسلطة تنظيمية أو هيئة مهنية معنية.

الآثار على عملية التقرير (راجع: الفقرة "١٨(أ)")

أ/٤٥ في حالات نادرة، قد يكون من المناسب الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية عندما يثير الرفض لتصحيح التحريف الهام ومؤثر في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة بشكلٍ عام.

الانسحاب من الارتباط (راجع: الفقرة "١٨(ب)")

أ/٤٦ قد يكون من المناسب الانسحاب من المهمة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة، عندما تثير الظروف المحيطة برفض تصحيح التحريف الهام ومؤثر في المعلومات الأخرى شكوكاً حول نزاهة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة مما يدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الاقرارات التي تم الحصول عليها منهم أثناء المراجعة.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة "١٨(ب)")

أ/٤٧ قد لا يكون الانسحاب من المهمة ممكناً في القطاع العام. وفي مثل هذه الحالات، قد يصدر مراقب الحسابات تقريراً إلى السلطة المعنية يذكر فيه تفاصيل الأمر، أو قد يتخذ تصرفات أخرى مناسبة.

الاستجابة عندما يستنتج مراقب الحسابات وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرة "١٩")

أ/٤٨ إذا خلصُ مراقب الحسابات إلى وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، وقد تم تصحيح ذلك التحريف الهام ومؤثر، فإن إجراءات مراقب الحسابات اللازمة في ظل الظروف القائمة تتضمن تحديد أن التصحيح قد تم إجراؤه (وفقاً للفقرة "١٧(أ)") وقد تتضمن مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للاتصال بأولئك الذين استلموا المعلومات الأخرى، إذا كانت قد صدرت سابقاً، لإبلاغهم بالتعديل.

أ/٤٩ في حالة عدم موافقة المسئولين عن الحوكمة على إعادة النظر في المعلومات الأخرى، فإن اتخاذ التصرف المناسب سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير مراقب الحسابات بشكل مناسب إلى التحريف الهام ومؤثر غير المصحح، يتطلب ممارسة الحكم المهني، وقد يتأثر ذلك بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة. وبناءً عليه، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية بشأن حقوقه والتزاماته القانونية.

أ/٥٠ عندما يظل التحريف الهام ومؤثر للمعلومات الأخرى دون تصحيح، فإن التصرفات المناسبة التي قد يتخذها مراقب الحسابات سعياً للفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير مراقب الحسابات بشكلٍ مناسب إلى التحريف الهام ومؤثر غير المصحح، عندما تسمح الأنظمة أو اللوائح بذلك، تتضمن على سبيل المثال:

- تقديم تقرير مراقب حسابات جديد أو معدل للإدارة، بما في ذلك قسم معدل وفقاً للفقرة "٢٢"، ومطالبة الإدارة بتقديم هذا التقرير الجديد أو المعدل للمستخدمين المُعدّ لهم تقرير مراقب الحسابات. وعند القيام بذلك، قد يحتاج مراقب الحسابات إلى النظر في التأثير، إن وجد، على تاريخ تقرير مراقب الحسابات الجديد أو المعدل، في ضوء متطلبات معايير المراجعة أو في ضوء الأنظمة أو اللوائح المطبقة. وقد يقوم مراقب الحسابات أيضاً بمراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتقديم التقرير الجديد أو المعدل لهؤلاء المستخدمين؛ أو
- لفت انتباه المستخدمين المُعدّ لهم تقرير مراقب الحسابات إلى التحريف الهام ومؤثر في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، عن طريق تناول الأمر في اجتماع الجمعية العامة للمساهمين)؛ أو
- إبلاغ السلطة التنظيمية أو الهيئة المهنية المعنية بالتحريف الهام ومؤثر غير المصحح؛ أو
- النظر فيما يترتب على ذلك من آثار على استمرار المهمة (انظر أيضاً الفقرة "أ/٤٦").

الاستجابة عند وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، أو عندما يكون فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها بحاجة إلى تحديث (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/٥١ عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يصبح مراقب الحسابات على علم بمعلومات جديدة لها آثار على:

- فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها، مما قد يشير إلى الحاجة إلى إعادة النظر في تقييم مراقب الحسابات للمخاطر[٨].
- مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم تأثير التحريفات المُكتشفة على المراجعة وتأثير التحريفات غير المُصَحَحَة، إن وجدت، على القوائم المالية[٩].
- مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة[١٠].

عملية التقرير (راجع: الفقرات "٢١"-"٢٤")

أ/٥٢ لمراجعة القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة، قد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب أن يحدد في تقريره المعلومات الأخرى التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقريره، من أجل توفير المزيد من الشفافية بشأن المعلومات الأخرى الخاضعة لمسؤوليات مراقب الحسابات بموجب هذا المعيار. وقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب القيام بذلك، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة قادرة على أن تؤكد لمراقب الحسابات أن هذه المعلومات الأخرى ستصدر بعد تاريخ تقريره.

عبارات توضيحية (راجع: الفقرتين "٢١"، "٢٢")

أ/٥٣ يتضمن الملحق الثاني أمثلة توضيحية لقسم "المعلومات الأخرى" في تقرير مراقب الحسابات.

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرات "١٩" و"٣٧" و"أ/١١"
[٩] معيار المراجعة رقم (٤٥٠)
[١٠] معيار المراجعة رقم (٥٦٠)، الفقرتان "١٠" و"١٤"

الآثار التي تلحق عملية التقرير عندما يكون رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية متحفظا أو عكسي (راجع: الفقرة "٢٣")

أ/٥٤ قد لا يكون لرأي مراقب الحسابات المتحفظ أو العكسي في القوائم المالية تأثير على العبارة المطلوبة بموجب الفقرة "٢٢(هـ)" إذا كان الأمر المتعلق به تعديل رأي مراقب الحسابات لم يتم تضمينه أو تناوله بطريقة أخرى في المعلومات الأخرى، ولم يكن للأمر تأثير على أي جزء من المعلومات الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للرأي المتحفظ في القوائم المالية بسبب عدم الإفصاح عن أجور أعضاء مجلس الإدارة على النحو المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أي آثار على عملية التقرير المطلوبة بموجب هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، قد تكون هناك آثار على عملية التقرير كما هو موضح في الفقرات "أ/٥٥"-"أ/٥٨".

الرأي المتحفظ بسبب تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية

أ/٥٥ في الحالات التي يبدي فيها مراقب الحسابات رأياً متحفظاً، يمكن النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى أيضاً مُحرَّفة بشكلٍ هام ومؤثر لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي المتحفظ في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الرأي المتحفظ بسبب قيد على النطاق

أ/٥٦ عندما يكون هناك قيد على النطاق فيما يتعلق ببند هام ومؤثر في القوائم المالية، فإن مراقب الحسابات لن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن هذا الأمر. وفي هذه الظروف، قد يكون مراقب الحسابات غير قادر على استنتاج ما إذا كانت المبالغ أو البنود الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بهذا الأمر تؤدي إلى تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى. وبناءً عليه، فإن مراقب الحسابات قد يحتاج إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة "٢٢(هـ)" للإشارة إلى عدم قدرته على النظر في الوصف الذي أوردته الإدارة في المعلومات الأخرى للأمر الذي يتعلق به رأي مراقب الحسابات المتحفظ في القوائم المالية حسبما هو موضح في فقرة أساس الرأي المتحفظ. ومع ذلك يتعين على مراقب الحسابات التقرير عن أي تحريفات هام ومؤثرة أخرى غير مصححة يتم اكتشافها في المعلومات الأخرى.

الرأي العكسي

أ/٥٧ إن إبداء رأي عكسي في القوائم المالية فيما يتعلق بأمر أو أمور معينة موضحة في فقرة أساس الرأي العكسي لا يبرر عدم التقرير في تقرير مراقب الحسابات وفقاً للفقرة "٢٢(هـ) (٢)" عن التحريفات الهام ومؤثرة التي اكتشفها مراقب الحسابات في المعلومات الأخرى. وعندما يتم إبداء رأي عكسي في القوائم المالية، فقد يحتاج مراقب الحسابات إلى تعديل العبارة المطلوبة بموجب الفقرة "٢٢(هـ)" بشكلٍ مناسب، على سبيل المثال، للإشارة إلى أن المبالغ أو البنود الواردة في المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ هام ومؤثر لنفس الأمر الذي نشأ عنه الرأي العكسي في القوائم المالية أو لأمر ذي علاقة به.

الامتناع عن إبداء رأي

أ/٥٨ عندما يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء رأي في القوائم المالية، فإن توفير المزيد من التفاصيل عن المراجعة، بما في ذلك تضمين قسم يتناول المعلومات الأخرى، قد يؤدي إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل. وتبعاً لذلك، يتطلب معيار المراجعة (٧٠٥) ألا يتضمن تقرير مراقب الحسابات في تلك الظروف قسماً يتناول متطلبات التقرير التي بموجب هذا المعيار.

التقرير المفروض بموجب نظام أو لائحة (راجع: الفقرة "٢٤")

أ/٥٩ يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) [١١] أن مراقب الحسابات قد يكون مطالباً بالالتزام بمتطلبات نظامية أو تنظيمية، بالإضافة إلى معايير المراجعة. وعندما يكون هذا هو الحال، فقد يلتزم مراقب الحسابات باستخدام تنسيق أو صيغة محددة في تقريره تختلف عن تلك الموضحة في هذا المعيار. ويعزز الاتساق في تقرير مراقب الحسابات، عندما تكون عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة، المصداقية في السوق العالمية عن طريق تسهيل التعرف على عمليات المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً. وعندما تكون الاختلافات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى بين المتطلبات النظامية أو التنظيمية لإعداد التقرير وبين هذا المعيار متعلقة فقط بالتنسيق والصيغة في تقرير مراقب الحسابات، وعندما يتضمن تقرير مراقب الحسابات كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة "٢٤"، يمكن أن يشير تقرير مراقب الحسابات عندئذ إلى المعايير المصرية للمراجعة. وبناءً عليه، يُعد مراقب الحسابات في مثل هذه الظروف أنه قد التزم بمتطلبات هذا المعيار، حتى عندما يكون التنسيق والصيغة المستخدمان في تقرير مراقب الحسابات محددين بموجب متطلبات تقرير نظامية أو تنظيمية.

[١١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "أ/٥٧"

الملحق الأول

(راجع: الفقرتين "١٤"، "أ/٨")

أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى

فيما يلي أمثلة للمبالغ أو البنود الأخرى التي قد يتم تضمينها في المعلومات الأخرى المرافقة وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة.

المبالغ

- بنود تلخص النتائج المالية الرئيسية، مثل صافي الدخل وربحية كل سهم وتوزيعات الأرباح وإيرادات المبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى والمشتريات والمصروفات التشغيلية.
- بيانات تشغيلية مُختارة، مثل الدخل من العمليات المستمرة حسب مناطق التشغيل الرئيسية، أو المبيعات حسب القطاعات الجغرافية أو خطوط الإنتاج.
- بنود خاصة، مثل عمليات استبعاد الأصول، ومخصصات الدعاوى القضائية، والاضمحلال في قيمة الأصول، والتعديلات الضريبية، ومخصصات الحفاظ على البيئة، ومصروفات إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.
- معلومات عن السيولة والموارد الرأسمالية، مثل النقد ومعدلات النقد، والأوراق المالية القابلة للتداول، وتوزيعات الأرباح، والديون والإيجار التمويلي، والتزامات حقوق الأقلية.
- النفقات الرأسمالية حسب كل قطاع أو قسم.
- المبالغ التي المتعلقة بترتيبات خارج قائمة المركز المالي، والتأثيرات المالية ذات الصلة.
- المبالغ التي المتعلقة بالضمانات والالتزامات التعاقدية، والمطالبات القانونية أو البيئية، والالتزامات المحتملة الأخرى.
- المقاييس أو المعدلات المالية مثل هامش الربح، والعائد على متوسط رأس المال المستخدم، والعائد على متوسط حقوق المساهمين، ومعدل السيولة، ونسبة تغطية الفائدة ونسبة الديون. وبعض هذه المبالغ قد يكون قابلاً للمطابقة مع القوائم المالية بشكل مباشر.

البنود الأخرى

- تفسيرات للتقديرات المحاسبية المهمة والافتراضات المتعلقة بها.
- تحديد الأطراف ذات العلاقة ووصف المعاملات معهم.
- الإعلان عن سياسات المنشأة أو منهجها في إدارة السلع، ومخاطر تبادل العملات الأجنبية أو مخاطر معدل الفائدة، على سبيل المثال من خلال استخدام العقود الآجلة، وعقود مبادلة معدلات الفائدة، أو غيرها من الأدوات المالية.
- توضيحات لطبيعة الترتيبات خارج قائمة المركز المالي.
- توضيحات للضمانات، والتعويضات، والالتزامات التعاقدية، وحالات الالتزام البيئي أو بموجب الدعاوى القضائية، والالتزامات المحتملة الأخرى، بما في ذلك تقييمات الإدارة النوعية للمخاطر المتعلقة بالمنشأة.

- توضيحات للتغيرات في المتطلبات النظامية أو التنظيمية، كفرض قوانين ضريبية أو بيئية جديدة، التي أثرّت بشكلٍ هام ومؤثر على عمليات المنشأة أو مركزها المالي، أو التي سيكون لها تأثير هام ومؤثر على التوقعات المالية المستقبلية للمنشأة.
- تقييمات الإدارة النوعية لتأثيرات معايير التقارير المالية الجديدة التي دخلت حيز النفاذ خلال هذه الفترة، أو التي ستدخل حيز النفاذ في الفترة التالية، على النتائج المالية والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- التوضيحات العامة لبيئة الأعمال والأفاق المستقبلية.
- نظرة عامة على الاستراتيجية.
- توضيحات لاتجاهات الأسعار السوقية للسلع الأساسية أو المواد الخام.
- التباين في العرض والطلب والظروف التنظيمية بين الأقاليم الجغرافية.
- تفسيرات لعوامل معينة تؤثر على مستوى الربحية للمنشأة في قطاعات محددة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات "٢١"، "٢٢"، "أ/٥٣")

أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى

- **المثال التوضيحي (١):** تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات الأخرى.
- **المثال التوضيحي (٢):** تقرير مراقب الحسابات عن منشأة مقيدة والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات الأخرى ، وتوقعه بالحصول على معلومات أخرى إضافية بعد تاريخ تقريره.
- **المثال التوضيحي (٣):** تقرير مراقب الحسابات عن منشأة غير مقيدة والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات الأخرى ، وتوقعه بالحصول على معلومات أخرى إضافية بعد تاريخ تقريره.
- **المثال التوضيحي (٤):** تقرير مراقب الحسابات عن منشأة مقيدة والذي يحتوي على رأي غير معدل ولم يحصل مراقب الحسابات على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- **المثال التوضيحي (٥):** تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وتوصل إلى وجود تحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات الأخرى.
- **المثال التوضيحي (٦):** تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي متحفظ لوجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند هام ومؤثر في القوائم المالية المجمعة وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ويؤثر ذلك القيد على النطاق على المعلومات الأخرى.
- **المثال التوضيحي (٧):** تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي عكسي وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ويؤثر الرأي العكسي على القوائم المالية المجمعة أيضاً على المعلومات الأخرى.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات الأخرى. ولأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مقيدة أو غير مقيدة، باستخدام إطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل مراقب الحسابات إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يُعد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هامة ومؤثرة قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ولم يكتشف تحريفاً هاماً ومؤثراً في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب القوانين واللوائح.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية [١٤]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

[١٤] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيدة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).

المعلومات الأخرى

إن الادارة [١٣] هي المسئولة عن المعلومات الأخرى، [وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في تقرير [١٤] (ع) ولكنها لا تتضمن هذه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات هذا والخاص بنا عليها]، والتي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

ولا يشمل رأينا على القوائم المالية المعلومات الاخرى ولا نبدى أي نوع من التأكيد بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك ، نقوم بالنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض بشكل هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع ما حصلنا عليه من معلومات أثناء المراجعة، أو ما قد يشير إلى وجود تحريفات بها بشكل هام ومؤثر.

وإذا خلصنا بناءً على العمل الذى قمنا به و بناءً على المعلومات التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات هذا أن هناك تحريفات هامة و مؤثرة في هذه المعلومات الأخرى. فنحن مطالبون بالإبلاغ عن تلك الحقيقة . وليس لدينا ما نبلغ عنه في هذا الشأن.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [١٥]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [١٦]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[١٣] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

[١٤] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير مجلس الإدارة والتقرير السنوي للشركة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[١٥] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[١١] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي (٢): تقرير مراقب الحسابات عن منشأة مقيدة والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على معلومات أخرى إضافية بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مقيدة باستخدام إطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل مراقب الحسابات إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يعُد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية، وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٧٠١).
- حصل مراقب الحسابات على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى إضافية بعد تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب القوانين واللوائح.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية [١٧]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

[١٤] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيدة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

المعلومات الأخرى

إن الادارة [١٨] هي المسئولة عن المعلومات الأخرى، [وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في تقرير [١٩] (ع) ولكنها لا تتضمن هذه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات هذا والخاص بنا عليها]، والتي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتقرير (ل)، الذي من المتوقع أن يكون متاحاً لنا بعد تاريخ تقريرنا هذا.

ولا يشمل رأينا على القوائم المالية المعلومات الاخرى ولا نبدى أي نوع من التأكيد بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك ، نقوم بالنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض بشكل هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع ما حصلنا عليه من معلومات أثناء المراجعة، أو ما قد يشير إلى وجود تحريفات بها بشكل هام ومؤثر.

وإذا خلصنا بناءَ على العمل الذى قمنا به و بناءً على المعلومات التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات هذا أن هناك تحريفات هامة و مؤثرة في هذه المعلومات الأخرى. فنحن مطالبون بالإبلاغ عن تلك الحقيقة . وليس لدينا ما نبلغ عنه في هذا الشأن.

[وعند قراءتنا للتقرير (ل)، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف هام ومؤثر فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و[وصف التصرفات الأخرى الممكن اتخاذها]].[٢٠]

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٢١]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [٢٢]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[١٨] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[١٩] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير مجلس الإدارة والتقرير السنوي للشركة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٢٠] قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف مراقب الحسابات تحريفاً هاماً ومؤثراً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

[٢١] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[٢٠] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي(٣): تقرير مراقب الحسابات عن منشأة غير مقيدة والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وعدم اكتشافه لتحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات، وتوقعه بالحصول على معلومات أخرى إضافية بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة باستخدام إطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة، والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠)غير مطبق)
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل مراقب الحسابات إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يعُد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- مراقب الحسابات غير مطالب بالإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حصل مراقب الحسابات على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ولم يكتشف أي تحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى إضافية بعد تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

المعلومات الأخرى

إن الادارة [٢٣] هي المسئولة عن المعلومات الأخرى، [وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في تقرير [٢٤] (ع) ولكنها لا تتضمن هذه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات هذا والخاص بنا عليها]، والتي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتقرير (ل)، الذي من المتوقع أن يكون متاحاً لنا بعد تاريخ تقريرنا هذا.

ولا يشمل رأينا على القوائم المالية المعلومات الاخرى ولا نبدى أي نوع من التأكيد بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك ، نقوم بالنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض بشكل هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع ما حصلنا عليه من معلومات أثناء المراجعة، أو ما قد يشير إلى وجود تحريفات بها بشكل هام ومؤثر.

---

[٢٣] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[٢٤] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير مجلس الإدارة والتقرير السنوي للشركة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

وإذا خلصنا بناءً على العمل الذى قمنا به و بناءً على المعلومات التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات هذا أن هناك تحريفات هامة و مؤثرة في هذه المعلومات الأخرى. فنحن مطالبون بالإبلاغ عن تلك الحقيقة . وليس لدينا ما نبلغ عنه في هذا الشأن.

[وعند قراءتنا للتقرير (ل)، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف هام ومؤثر فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر و[وصف التصرفات الأخرى الممكن اتخاذها]].[٢٥]

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٢٦]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[٢٥] قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف مراقب الحسابات تحريفاً هام ومؤثراً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

[٢٦] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

المثال التوضيحي (٤): تقرير مراقب الحسابات عن منشأة مقيدة والذي يحتوي على رأي غير معدل ولم يحصل مراقب الحسابات على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مقيدة باستخدام إطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار مراقب الحسابات (٢١٠)
- توصل مراقب الحسابات إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يعُد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- لم يحصل مراقب الحسابات على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره ولكنه يتوقع الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقريره.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية، يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب القوانين واللوائح.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية [٢٧]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

المعلومات الأخرى

إن الادارة [٢٨]هي المسئولة عن المعلومات الأخرى، [وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في تقرير [٢٩] (ع) ولكنها لا تتضمن هذه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات هذا والخاص بنا عليها]. ومن المتوقع أن يكون التقرير (ع) متاحا لنا بعد تاريخ هذا التقرير.

---

[١٤] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيدة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

[٢٨] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[٢٩] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير مجلس الإدارة والتقرير السنوي للشركة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

ولا يشمل رأينا على القوائم المالية المعلومات الاخرى ولا نبدى أي نوع من التأكيد بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك ، نقوم بالنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض بشكل هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع ما حصلنا عليه من معلومات أثناء المراجعة، أو ما قد يشير إلى وجود تحريفات بها بشكل هام ومؤثر.

وإذا خلصنا بناءً على العمل الذى قمنا به و بناءً على المعلومات التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات هذا أن هناك تحريفات هامة و مؤثرة في هذه المعلومات الأخرى. فنحن مطالبون بالإبلاغ عن تلك الحقيقة . وليس لدينا ما نبلغ عنه في هذا الشأن.

[وعند قراءتنا للتقرير (ع)، فإذا خلصنا إلى وجود تحريف هام ومؤثر فيه، فإننا نكون مطالبين بالإبلاغ عن ذلك الأمر للمكلفين بالحوكمة و[وصف التصرفات الأخرى الممكن اتخاذها]].[٣٠]

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٣١]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [٣٢]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

(٣٠) قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يكتشف مراقب الحسابات تحريفاً هاماً ومؤثراً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، مع تحمله لالتزام قانوني باتخاذ تصرف محدد استجابة لذلك.

(٣١) خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

(٣٢) يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي (٥): تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي غير معدل وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره وتوصل إلى وجود تحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة، سواءً كانت مقيدة أو غير مقيدة، باستخدام إطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة. والمراجعة ليست مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) غير مطبق).
- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل مراقب الحسابات إلى أن إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، يعُد مناسباً، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استناد اً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتوصل إلى وجود تحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب القوانين واللوائح.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية

الـرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس إبداء الـرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية [٣٣]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

[٣٣] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيدة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

المعلومات الأخرى

إن الادارة [٣٤]هي المسئولة عن المعلومات الأخرى، [وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في تقرير [٣٥] (ع) ولكنها لا تتضمن هذه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات هذا والخاص بنا عليها]، والتي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

ولا يشمل رأينا على القوائم المالية المعلومات الاخرى ولا نبدى أي نوع من التأكيد بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك ، نقوم بالنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض بشكل هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع ما حصلنا عليه من معلومات أثناء المراجعة، أو ما قد يشير إلى وجود تحريفات بها بشكل هام ومؤثر.

وإذا خلصنا بناءً على العمل الذى قمنا به وبناءً على المعلومات التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات هذا أن هناك تحريفات هامة و مؤثرة في هذه المعلومات الأخرى. فنحن مطالبون بالإبلاغ عن تلك الحقيقة. وكما هو موضح أدناه، فقد خَلصُنا إلى وجود تحريف هام ومؤثر في المعلومات الأخرى.

[وصف التحريف الهام ومؤثر في المعلومات الأخرى]

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٣٦]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)]

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [٣٧]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[٣٤] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

[٣٥] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير مجلس الإدارة والتقرير السنوي للشركة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٣٦] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[٣٧] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي (٦): تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي متحفظ لوجود قيد على النطاق فيما يتعلق ببند هام ومؤثر في القوائم المالية المجمعة وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره ويؤثر ذلك القيد على النطاق على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المجمعة لمنشأة، سواءً كانت مقيدة أو غير مقيدة، باستخدام إطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة. والمراجعة تعُد مراجعة مجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) مطبق) .
- تم إعداد القوائم المالية المجمعة من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- لم يكن مراقب الحسابات قادراً على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بالاستثمار في منشأة أجنبية شقيقة. وتعُدّ التأثيرات المحتملة لعدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هامة ومؤثرة، لكنها غير منتشرة في القوائم المالية المجمعة (أي المناسب هو إبداء رأي متحفظ) .
- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استناد اً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتوصل إلى وجود تحريف هام ومؤثر في تلك المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب القوانين واللوائح.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية المجمعة

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية المجمعة المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي المجمع في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المجمعة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

فيما عدا ما ورد فى قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" الوارد فى تقريرنا هذا وتأثير التسويات المحتملة والتي كان من الممكن تحديد ضروريتها إذا تمكنا من ذلك، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، عن المركز المالي المجمع للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية المجمعة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات الصلة.

أساس ابداء الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار في الشركة (ص) في قائمة المركز المالي بمبلغ ××× ، وهي منشأة أجنبية شقيقة تم الاستثمار فيها خلال العام، وتتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية، وتم تضمين حصة الشركة من صافي دخل الشركة الشقيقة (ص) والبالغة قيمتها ××× في قائمة الدخل الشركة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. ولم يكن بمقدورنا الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الرصيد الدفتري للاستثمار في الشركة (ص) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وحصة الشركة في صافي دخل الشركة الشقيقة (ص) لنفس العام لأننا لا نملك حق الوصول إلى المعلومات المالية أو الإدارة أو المراقبين في الشركة (ص) . وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه الارصدة والمبالغ.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية المراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا المتحفظ على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية (٣٨)

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا

(٣٨) يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيدة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات، وبالإضافة إلى المر الموضح في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" حددنا الموضوعات الموضحة أدناه لتكون موضوعات المراجعة الرئيسية التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

المعلومات الأخرى

إن الادارة [٣٩]هي المسئولة عن المعلومات الأخرى، [وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في تقرير [٤٠] (ع) ولكنها لا تتضمن هذه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات هذا والخاص بنا عليها]، والتي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

ولا يشمل رأينا على القوائم المالية المعلومات الاخرى ولا نبدى أي نوع من التأكيد بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك، نقوم بالنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض بشكل هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع ما حصلنا عليه من معلومات أثناء المراجعة، أو ما قد يشير إلى وجود تحريفات بها بشكل هام ومؤثر.

وإذا خلصنا بناءَ على العمل الذي قمنا به وبناءً على المعلومات التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات هذا أن هناك تحريفات هامة ومؤثرة في هذه المعلومات الأخرى. فنحن مطالبون بالإبلاغ عن تلك الحقيقة، وكما هو موضح في قسم "أساس إبداء الرأي المتحفظ" أعلاه، فإننا لم نتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المبلغ الدفتري لاستثمار في الشركة (ص) في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وحصة الشركة في صافي دخل الشركة (ص) لنفس السنة. وبالتالي، فلم نتمكن من استنتاج ما إذا كانت المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكلٍ هام ومؤثر فيما يتعلق بهذا الأمر أم لا.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٤١]

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة] [٤٢]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[٣٩] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[٤٠] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير مجلس الإدارة والتقرير السنوي للشركة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٤١] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

[٤٢] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المثال التوضيحي(٧): تقرير مراقب الحسابات عن أية منشأة، سواءً مقيدة أو غير مقيدة، والذي يحتوي على رأي عكسي وقد حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، ويؤثر الرأي العكسي على القوائم المالية المجمعة أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير مراقب الحسابات، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المجمعة لمنشأة، سواءً كانت مقيدة أو غير مقيدة، باستخدام إطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة. والمراجعة تعد مراجعة لمجموعة (أي أن معيار المراجعة (٦٠٠) مطبق) .
- تم إعداد القوائم المالية المجمعة من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- القوائم المالية المجمعة محرّفة بشكلٍ جوهري بسبب عدم تجميع منشأة تابعة. ويعد التحريف الجوهري منتشراً في القوائم المالية المجمعة. ولم يتم تحديد تأثيرات التحريف على القوائم المالية المجمعة، لأنه لم يكن من الممكن عملياً القيام بذلك (أي المناسب هو إبداء رأي عكسي).
- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة المنطبقة على المراجعة هي قواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص مراقب الحسابات إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- تم الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية، وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).
- حصل مراقب الحسابات على جميع المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وتوصل إلى وجود تحريف جوهري في تلك المعلومات الأخرى.
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتّحمل مراقب الحسابات مسؤوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة .....

تقرير عن مراجعة القوائم المالية المجمعة

الرأي العكسي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المجمعة المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي المجمع في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المجمعة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ونظرا لجوهرية الأمور المبينة في قسم "أساس إبداء الرأي العكسي" الواردة في تقريرنا هذا ، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي المجمع للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية.

أساس إبداء الرأي العكسي

كما هو مبين في الإيضاح (X)، لم تقم المجموعة بتجميع الشركة التابعة (ص) التي استحوذت عليها المجموعة خلال عام ٢٠٢٤، لأنها لم تكن قادرة على تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات الهامة للشركة التابعة في تاريخ الاستحواذ. ولذلك تمت المحاسبة عن هذا الاستثمار على أساس التكلفة. وبموجب معايير المحاسبة المصرية، فقد كان ينبغي على الشركة أن تقوم بتجميع هذه الشركة التابعة، والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. ولو كانت الشركة (ص) قد تم تجميعها، لكان العديد من العناصر في القوائم المالية المجمعة المرفقة قد تأثر بشكلٍ جوهري. ولم يتم تحديد تأثير عدم التجميع على القوائم المالية المجمعة.

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا العكسي على القوائم المالية المجمعة.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

موضوعات المراجعة الرئيسية [٤٣]

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين

[٤٣] يتم إضافة فقرة موضوعات المراجعة الرئيسية في حالة مراجعة الشركات المقيد لها أوراق مالية بالبورصة وأي شركات أخرى يتم الإفصاح بشأنها عن موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠١).

رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات، وبالإضافة إلى الامر الموضح في قسم "أساس إبداء الرأي العكسي" حددنا الموضوعات الموضحة أدناه لتكون موضوعات المراجعة الرئيسية التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)].

المعلومات الأخرى

إن الادارة[٤٤]هي المسئولة عن المعلومات الأخرى، [وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في تقرير [٤٥] (ع) ولكنها لا تتضمن هذه القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات هذا والخاص بنا عليها]، والتي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

ولا يشمل رأينا على القوائم المالية المعلومات الاخرى ولا نبدى أي نوع من التأكيد بشأنها.

وفيما يتصل بمراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا تتمثل في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك، نقوم بالنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض بشكل هام ومؤثر مع القوائم المالية أو مع ما حصلنا عليه من معلومات أثناء المراجعة، أو ما قد يشير إلى وجود تحريفات بها بشكل هام ومؤثر.

وإذا خلصنا بناءً على العمل الذي قمنا به وبناءً على المعلومات التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات هذا أن هناك تحريفات هامة ومؤثرة في هذه المعلومات الأخرى. فنحن مطالبون بالإبلاغ عن تلك الحقيقة، وكما هو موضح في قسم "أساس إبداء الرأي العكسي" أعلاه، فقد كان ينبغي على المجموعة أن تقوم بتجميع الشركة (ص) والمحاسبة عن الاستحواذ على أساس مبالغ مبدئية. وقد توصلنا إلى أن المعلومات الأخرى مُحرَّفة بشكل جوهري لنفس السبب فيما يتعلق بالمبالغ أو البنود الأخرى الواردة في التقرير (ع) والتي تأثرت بعدم تجميع الشركة (ص).

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

[يتم التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠) -انظر المثال التوضيحي الوارد في ملحق المعيار المصري للمراجعة (٧٠٠)].

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة][٤٦]

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[٤٤] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير مراقب الحسابات، قد يحتاج مصطلحا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[٤٥] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير مجلس الإدارة والتقرير السنوي للشركة وبيان رئيس مجلس الإدارة" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٤٦] يتم ذكر اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشآت المقيدة وقد يطُلب من مراقب الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أو معايير المراجعة أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات اسم الشريك المسؤول عن المهمة.

المعيار المصرى للمراجعة رقم (٨٠٠) اصدار ٢٠٢٥

اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقًا لأطر ذات الأغراض الخاصة

المعيار المصرى للمراجعة (٨٠٠) اصدار ٢٠٢٥
اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة القوائم المالية
المعدة وفقًا لأطر ذات الأغراض الخاصة

الفهرس

مقدمة	**الفقرة**
نطاق المعيار	١- ٣
تاريخ السريان.....	٤
الهدف.....	٥
التعريفات.....	٦-٧
المتطلبات	
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول المهمة.....	٨
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.....	٩- ١٠
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير.....	١١- ١٤
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
تعريف الإطار ذات الأغراض الخاصة.....	أ/١-أ/٤
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول المهمة.....	أ/٥-أ/٨
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها.....	أ/٩-أ/١٢
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير.....	أ/١٣-أ/٢١

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨٠٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١- تنطبق معايير المراجعة في السلسلة من (٢٠٠) إلى (٧٠٠) على مراجعة القوائم المالية، ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة القوائم المالية المُعدة وفقًا لإطار ذا الأغراض الخاصة.

٢- تمت صياغة هذا المعيار في سياق مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المُعدة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة، ويتناول معيار المراجعة (٨٠٥)، اعتبارات خاصة ذات صلة بمراجعة قائمة مالية واحدة، أو عناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

٣- لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يهدف إلى تناول جميع الاعتبارات الخاصة التي قد تكون ذات صلة في ظل ظروف المهمة.

تاريخ السريان

٤- يسري هذا المعيار على أعمال المراجعة عن الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧

الهدف

٥- هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة القوائم المالية المُعَدة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة ذات الصلة بما يلي:

(أ) قبول المهمة؛

(ب) التخطيط للمهمة وتنفيذها؛

(ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية.

التعريفات

٦- لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها:

(أ) **القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة**: قوائم مالية مُعدَّة طبقًا لإطار ذا أغراض خاصة. (راجع الفقرة رقم "أ/٤").

(ب) **الإطار ذا الأغراض الخاصة**: إطار تقارير مالية مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية[١].

٧- الإشارة إلى "القوائم المالية" في هذا المعيار تعنى "مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة"، وتحدد متطلبات إطار التقارير المالية المطبق عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، وما يمثل مجموعة كاملة من القوائم المالية، وتتضمن الإشارة إلى "القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة" ما يتعلق بها من إفصاحات.

[١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٣/أ"

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول المهمة

إمكانية قبول إطار التقارير المالية

٨- يتطلب معيار المراجعة رقم (٢١٠) من مراقب الحسابات أن يحدد مدى قبول إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية (٢)، وعند مراجعة قوائم مالية ذات أغراض خاصة، يجب على المُراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرات "أ/٥" – "أ/٨").

(أ) الغرض الذي أعدت القوائم المالية من أجله.

(ب) المستخدمين المستهدفين.

(ج) الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتحديد أن إطار التقارير المالية المطبق يعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

٩- يتطلب معيار المراجعة رقم (٢٠٠) أن يلتزم مراقب الحسابات بجميع معايير المراجعة (٣)، وعند التخطيط لمراجعة قوائم مالية ذا أغراض خاصة، وتنفيذ المراجعة، يجب على المُراجع أن يحدد ما إذا كان تطبيق معايير المراجعة يتطلب مراعاة اعتبار خاص بحسب ظروف المهمة (راجع: الفقرات "أ/٩" – " أ/١٢").

١٠- يتطلب معيار المراجعة رقم (٣١٥) من مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم لإطار التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها (٤). وفي حالة القوائم المالية المُعدّة وفقًا لأحكام أحد العقود، يجب على المُراجع أن يتوصل إلى فهم لأي تفسيرات مهمة وضعتها الإدارة للعقد عند إعداد تلك القوائم المالية، ويكون التفسير مهمًا عندما يكون تبني تفسير آخر معقول من شأنه أن يؤدي إلى اختلاف هام ومؤثر في المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير:

١١- عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، يجب على المراجع تطبيق متطلبات معيار المراجعة رقم (٧٠٠) (راجع: الفقرات " أ/١٣ – أ/١٩").

وصف إطار التقارير المالية المطبق

١٢- يتطلب معيار المراجعة رقم (٧٠٠) أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تشير إلى إطار التقارير المالية المطبق أو تصفه بشكل كافٍ (٥)، وفي حالة القوائم المالية المُعدة وفقًا لأحكام عقد ما، يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت القوائم المالية تصف بشكل كافٍ أي تفسيرات مهمة للعقد الذي أُعدت على أساسه القوائم المالية.

١٣- يتناول معيار المراجعة رقم (٧٠٠) شكل تقرير مراقب الحسابات ومحتواه، بما في ذلك الترتيب المحدد لعناصر معينة، وفي حالة إعداد تقرير مراجع عن قوائم مالية ذا أغراض خاصة:

(أ) يجب أن يوضح تقرير المراجع أيضًا الغرض الذي من أجله أُعدت القوائم المالية، وعند الضرورة، المستخدمين المستهدفين، أو يشير إلى إيضاح في القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة يحتوي على تلك المعلومات.

---

(٢) معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "٦/أ"

(٣) معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "١٨"

(٤) معيار المراجعة رقم (٣١٥)، الفقرة "٢٥(ب)"

(٥) معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "١٥"

(ب) إذا كان متاحًا للإدارة إمكانية الاختيار من بين عدة أطُر للتقارير المالية عند إعداد تلك القوائم المالية، فإن توضيح مسئولية الإدارة (٦) عن القوائم المالية يجب أيضًا أن يُشار فيه إلى مسئوليتها عن تحديد أن إطار التقارير المالية المطبق يُعد مقبولاً في ظل الظروف القائمة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية مُعدّة وفقًا لإطار ذات الاغراض الخاصة

١٤- يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة فقرة لفت انتباه، تنبه مستخدمي تقرير المراجع إلى أن القوائم المالية مُعدة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة، وأن القوائم المالية، نتيجة لذلك، قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. (راجع: الفقرتان"أ /٢٠"، "أ /٢١")

(٦) او مصطلح أخر مناسب في سياق الإطار القانوني

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تعريف الإطار ذا الأغراض الخاصة (راجع الفقرة رقم "٦")

أ/١ أمثلة للأطر ذات الأغراض الخاصة:

- أساس ضريبة الدخل لمجموعة قوائم مالية مرفقة مع الإقرار الضريبي لمنشأة؛ أو
- الأساس النقدي للمحاسبة عن معلومات التدفقات النقدية التي قد يطلب من المنشأة إعدادها للدائنين؛ أو
- أحكام القوائم المالية التي تضعها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة؛ أو
- أحكام القوائم المالية لعقد معين، مثل عقد سند، أو اتفاقية قرض، أو منحة مشروع.

أ/٢ قد توجد ظروف يستند فيها الإطار ذا الأغراض الخاصة إلى إطار تقارير مالية موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، أو موضوع بموجب قانون أو لائحة، ولكنه لا يلتزم بكل متطلبات ذلك الإطار، وعندما يكون ذلك مقبولاً بحسب ظروف المهمة، فمن غير المناسب لوصف إطار التقارير المالية المطبق الوارد في القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة أن يفيد بالإلتزام الكامل بإطار التقارير المالية الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب القانون أو اللائحة، وفي مثال العقد السابق، يمكن أن يشير وصف إطار التقارير المالية المطبق إلى أحكام التقرير المالي للعقد.

أ/٣ وفقًا للظروف الموضحة في الفقرة رقم "٢/أ" فإن الإطار ذا الأغراض الخاصة قد لا يكون إطار عرض عادل، حتى ولو كان إطار التقارير المالية الذي استند إليه يُعد إطار عرض عادل، وهذا لأن الإطار ذا الأغراض الخاصة قد لا يلتزم بجميع المتطلبات اللازمة لتحقيق العرض العادل للقوائم المالية والمنصوص عليها في إطار التقارير المالية الموضوع من الجهة المعترف بها أو المصرح لها بوضع المعايير، أو الموضوع بموجب قانون أو لائحة.

أ/٤ قد تكون القوائم المالية المُعدّة وفقًا لإطار ذا الأغراض الخاصة هي القوائم المالية الوحيدة التي تعدها المنشأة، وفي مثل هذه الظروف، قد يتم استخدام تلك القوائم المالية من قِبَل مستخدمين آخرين بخلاف هؤلاء الذين يستهدفهم إطار التقرير المالي، وبالرغم من التوزيع واسع النطاق للقوائم المالية في تلك الظروف، تظل تلك القوائم المالية قوائم مالية ذا أغراض خاصة لأغراض معايير المراجعة، وتهدف المتطلبات الواردة في الفقرتين "١٣" و "١٤" إلى تجنب سوء فهم الغرض الذي أعدت القوائم المالية من أجله، وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحة أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقارير المالية المطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمنة فيها بإحالات مرجعية [٧].

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول المهمة

إمكانية قبول إطار التقارير المالية (راجع: الفقرة رقم"٨")

أ/٥ في حالة القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، تُعد احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات المالية أحد العوامل الرئيسية في تحديد مدى قبول إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية.

أ/٦ قد يشمل إطار التقارير المالية المطبق معايير القوائم المالية الموضوعة من جهة معترف بها أو مرخص لها بإصدار المعايير للقوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، وفي تلك الحالة، يُفترض أن تكون تلك المعايير مقبولة لذلك الغرض إذا اتبعت تلك الجهة آلية مستقرة وشفافة تشتمل على التشاور ومراعاة وجهات نظر أصحاب المصالح المعنيين، و قد

[٧] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "١٣/و"

يفرض قانون أو لائحة إطار التقارير المالية الذي سيتم استخدامه من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة لمنشأة من نوع معين، فعلى سبيل المثال، قد تضع سلطة تنظيمية أحكامًا للقوائم المالية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة، وفي حالة عدم وجود ما يدل على نقيض ذلك، يُفترض أن يكون أي إطار تقارير المالية من هذا القبيل مقبولاً لإعداد القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة بواسطة هذه المنشأة.

٧/أ حينما يضاف إلى معايير القوائم المالية المُشار إليها في الفقرة (رقم " أ/٦ ") متطلبات قانونية أو تنظيمية، فإن معيار المراجعة (٢١٠) يتطلب من مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان هناك أي أوجه تعارض موجودة بين معايير القوائم المالية والمتطلبات الإضافية، ويفرض التصرفات التي سيتم إتخاذها من قبل مراقب الحسابات في حال وجود مثل هذا التعارض[٨].

٨/أ يمكن أن يشتمل إطار التقارير المالية المطبق على أحكام عقد تتعلق بالقوائم المالية أو مصادر أخرى بخلاف تلك الموضحة في الفقرتين "أ/٦"، "أ/٧" وفي تلك الحالة، فإن مدى قبول إطار التقارير المالية بحسب ظروف المهمة يتحدد عن طريق النظر فيما إذا كان الإطار يُظهر السمات التي تتسم بها عادة أطر التقارير المالية المقبولة كما هو موضح في الملحق (٢) من معيار المراجعة (٢١٠)، وفي حالة الإطار ذا الأغراض الخاصة، فإن الوزن النسبي في مهمة معينة لأهمية كل سمة من السمات التي تبديها عادة أطر التقارير المالية المقبولة يُعد مسألة حكم مهني، فعلى سبيل المثال، لأغراض تحديد القيمة لصافي أصول إحدى المنشآت في تاريخ بيعها، ربما يكون المورد والمشتري قد اتفقا على أن التقديرات الحذرة جدًا لمخصصات الديون المشكوك فيها التي لا يمكن تحصيلها مناسبة لاحتياجاتهما، على الرغم من عدم حيادية تلك المعلومات المالية عند مقارنتها بالمعلومات المالية المُعدَّة وفقًا لإطار ذا أغراض عامة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع الفقرة رقم "٩").

٩/أ يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من مراقب الحسابات الإلتزام بالآتي:

(أ) المتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما فيها تلك المتعلقة بالاستقلال، التي تتعلق بمهام مراجعة القوائم المالية.

(ب) جميع معايير المراجعة، كما يتطلب من مراقب الحسابات الالتزام بكل متطلب واد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة، وفي ظروف استثنائية، قد يرى مراقب الحسابات أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب[٩].

١٠/أ قد يتطلب تطبيق بعض متطلبات معايير المراجعة عند مراجعة قوائم مالية ذات الأغراض الخاصة مراعاة اعتبار خاص من جانب المراجع، فعلى سبيل المثال، في معيار المراجعة (٣٢٠)، تستند الأحكام المتعلقة بالأمور التي تُعد هامة ومؤثرة لمستخدمي القوائم المالية إلى النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة[١٠]، أما في حالة مراجعة القوائم المالية ذا الأغراض الخاصة، فإن تلك الأحكام تستند إلى النظر في المعلومات المالية التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

١١/أ في حالة القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، مثل تلك المُعدَّة وفقًا لمتطلبات عقد ما، قد تتفق الإدارة مع المستخدمين المستهدفين على الحد الذي إذا لم تتخطاه التحريفات المكتشفة أثناء المراجعة فإنه لن يتم تصحيحها أو تعديلها بأية صورة أخرى، ولا يُعفي وجود مثل هذا الحد المراجع من متطلب تحديد الأهمية النسبية وفقًا لمعيار المراجعة (٣٢٠) لأغراض التخطيط لمراجعة القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، وتنفيذها.

---

[٨] معيار المراجعة رقم (٢١٠)، الفقرة "١٨"

[٩] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "١٤" و "١٨" و "٢٢" و "٢٣"

[١٠] معيار المراجعة رقم (٣٢٠)، الفقرة "٢"

أ/١٢ يتطلب معيار المراجعة (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الإتصال به ويشير معيار المراجعة (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الإتصال بما يناسب هذا الوضع "١٤"، وعندما تعد المنشأة أيضًا مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة، فإن هؤلاء الأشخاص المسئولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة قد لا يكونون هم أنفسهم المسئولين عن الحوكمة المسئولين عن الإشراف على إعداد القوائم المالية ذات الأغراض العامة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع الفقرة رقم "١١")

أ/١٣ يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع عن قوائم مالية ذات أغراض خاصة، وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن القوائم المالية ذات الغرض الخاص (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة (٧٠٠) ومعيار المراجعة (٧٠٥) ومعيار المراجعة (٥٧٠) ومعيار المراجعة (٧٢٠) ومعيار المراجعة (٧٠٦).

تطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند التقرير عن قوائم مالية ذات أغراض خاصة:

أ/١٤ توضح الفقرة رقم "١١" من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق معيار المراجعة (٧٠٠) عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، وفي سبيل القيام بذلك، يُعد المراجع مطالبًا أيضًا بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات الخاصة المتناولة في الفقرات ارقام " أ/١٥" – "أ/١٩" أدناه.

الاستمرارية

أ/١٥ قد يتم، أو لا يتم، إعداد القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة وفقًا لإطار تقارير مالية يكون أساس الاستمرارية في المحاسبة ملائمًا له [١١]، وبناءً على إطار التقارير المالية المطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسئوليات الإدارة [١٢]، فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة، وقد يحتاج أيضًا الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسئوليات المراجع [١٣] إلى تكييفه عند الضرورة تبعًا لكيفية تطبيق معيار المراجعة (٥٧٠) في ظل ظروف المهمة.

الأمور الرئيسية للمراجعة

أ/١٦ يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من مراقب الحسابات الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١) عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الاغرض العامة لمنشآت مقيدة، ولأغراض مراجعة القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، فإن معيار المراجعة (٧٠١) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة مطلوبًا بموجب قانون أو لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة لأي سبب آخر، وعندما يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، فإن معيار المراجعة (٧٠١) يطبق بكامله [١٤].

المعلومات الأخرى

أ/١٧ يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسئوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على قوائم مالية ذات أغراض خاصة، أو التي تُرفق بها، والتي يكون الغرض منها تزويد

---

[١١] معيار المراجعة رقم (٥٧٠)، الفقرة "٢".
[١٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرتان ٣٤ "ب" و"أ/٤٨"
[١٣] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة ٣٩ "ب"، "٤"
[١٤] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرة "٣١"

الملاك (أو أصحاب مصالح مشابهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار المراجعة (٧٢٠)، وفي حالة القوائم المالية المُعدة بإستخدام إطار ذا أغراض خاصة، فإن مصطلح "أصحاب مصالح مشابهين" يتضمن المستخدمين المحددين الذين يلبي احتياجاتهم من المعلومات المالية تصميم الإطار ذا الأغراض الخاصة المستخدم في إعداد القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٧٢٠) تطبق على مراجعة القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة.

اسم الشريك المسئول عن المهمة

أ/١٨ إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة (٧٠٠)، بشأن تضمين المراجع لاسم الشريك المسئول عن المهمة في تقرير المراجع، ينطبق أيضًا عند مراجعة القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة للمنشآت المقيدة [١٥] وقد يكون مطلوبًا من المراجع بموجب قانون أو لائحة أن يُضمّن اسم الشريك المسئول عن المهمة في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة للمنشآت غير المقيدة.

تضمين إشارة إلى تقرير مراقب الحسابات عن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة

أ/١٩ قد يرى المراجع أن من المناسب الإشارة، في فقرة آمر آخر في تقريره عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة، إلى تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة أو على أمر من أمور تم التقرير عنها فيه (أنظر معيار المراجعة (٧٠٦) [١٦]، فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة.

تنبيه القراء إلى أن القوائم المالية معدة وفقًا لإطار ذا اغراض خاصة، راجع الفقرة رقم "١٤"

أ/٢٠ قد تستخدم القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة لأغراض غير تلك التي كانت مقصودة منها، فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة أن تضع القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة في سجل عام، وتجنبا لسوء الفهم، ينبه المراجع مستخدمي تقريره عن طريق تضمين فقرة لفت انتباه توضح أن القوائم المالية معدة وفقا لإطار ذا أغراض خاصة، ولهذا فإنها قد لا تكون مناسبة لغرض آخر، ويتطلب معيار المراجعة (٧٠٦) تضمين هذه الفقرة في قسم منفصل من تقرير المراجع تحت عنوان مناسب يتضمن العبارة "لفت انتباه"[١٧].

تقييد التوزيع أو الاستخدام (راجع: الفقرة رقم "١٤")

أ/٢١ إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة رقم "١٤"، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين، وبناءً على القانون أو اللوائح، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المراجع أو تقييد استخدامه، وفي هذه الظروف يمكن توسيع نطاق الفقرة المشار إليها في الفقرة رقم "١٤" لتتضمن هذه الأمور الأخرى، مع تعديل عنوان الفقرة تبعاً لذلك، (أنظر الأمثلة التوضيحية الواردة في ملحق هذا المعيار).

---

[١٥] معيار المراجعة رقم (٧٠٠)، الفقرات "٤٥ و "٥٦/أ" و "٥٨/أ"
[١٦] معيار المراجعة رقم (٧٠٦)، الفقرتان "١٠" و "١١"
[١٧] معيار المراجعة رقم (٧٠٦) الفقرة "٩/أ"

الملحق (*)

(راجع: الفقرة رقم "١٤/أ")

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع عن القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة (**).

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة، مُعدَّة وفقًا لأحكام القوائم المالية لعقد ما.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة، مُعدَّة وفقًا لأساس ضريبة الدخل.
- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مقيدة، مُعدَّة وفقًا لأحكام إطار مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية.

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة غر مقيدة، مُعدَّة وفقًا لأحكام قوائم مالية لعقد ما.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، ثم افتراض الظروف الآتية:

- تم إعداد القوائم المالية من قبل إدارة المنشأة وفقًا لأحكام قوائم مالية لعقد ما (بعبارة أخرى، إطار ذات ألاغراض الخاصة)، ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقارير المالية.
- لم يصدر تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات)، استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة التي تطبق على المراجعة هي قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد هام ومؤثر فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع واستخدامه.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي أن متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير مطبقة).
- يختلف المسئولون عن الإشراف على آلية القوائم المالية عن أولئك المسئولين عن إعداد القوائم المالية.
- لا يتحمل المراجع مسئوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب قانون أو لوائح محلية.

(*) تم إدخال بعض التعديت على صياغة نماذج تقرير المراجع المستقل الواردة في هذا المعيار ومعايير التقرير الأخرى.
(**) يعني مصطلح معايير المراجعة – أينما يرد – معايير المراجعة المصرية

تقرير المراجع

[الموجه إليهم التقرير]

الرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة (س) "الشركة " والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، وفقًا لأحكام البند (ي) من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠٢٤ بين الشركة والشركة (ع) ("العقد").

أساس إبداء الرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه

كما هو موضح بالإيضاح رقم "X " المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي، وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الإلتزام بأحكام القوائم المالية للعقد المُشار إليه أعلاه، ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى، وتقريرنا مُعدّ فقط للشركة، والشركة (ع)، ولا ينبغي توزيعه على، أو استخدامه من قبل، أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو الشركة (ع)، ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسئولية الإدارة (*) والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [١٨]

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقًا لأحكام البند (ي) من العقد، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ.

وتكون الإدارة مسئولة أيضاً عند إعداد القوائم المالية عن تقييم قدرة الشركة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية والإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.

المسئولين عن الحوكمة هم المسئولين على الاشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة. (**).

(*) المقصود بالإدارة هي الجهة المسئولة بموجب نظام أو لائحة (أو وفقًا لعقد الارتباط في ظل غياب نظام أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

[١٨] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحًا الإدارة؛ والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

(**) يجب على المراجع أن يسمى هنا من هم المسئولين عن الحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقًا لمعيار المراجعة (٢٦٠).

مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. وقد تمت مراجعتنا وفقا للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ. والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القوائم المالية.

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة.[١٩]
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا الافصاحات ذات الصلة التي أعدت بمعرفة الإدارة.
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام و مؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القوائم المالية ، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

[التوقيع المراجع]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المراجع]

[١٩] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسئولاً أيضًا عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن مجموعة من القوائم المالية لمنشأة غير مقيدة، مُعدَّة وفقًا لأساس ضريبة الدخل.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة من قبل إدارة شركة تضامن، وفقًا لأساس محاسبة ضريبة الدخل (بعبارة أخرى، إطار ذا أغراض خاصة) لمساعدة الشركاء في إعداد إقرارات الضريبة الخاصة بهم، ولا تملك الإدارة إمكانية إختيار إطار التقارير المالية.
- إطار التقارير المالية المطبق هو إطار التزام.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي ميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين.
- استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد هام ومؤثر فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠).
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١)، ولم يقرر الإبلاغ عنها على أي نحو آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي من متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير مطبقة).
- يختلف المسئولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسئولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسئوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب قانون أو لوائح محلية.

تقرير المراجع

[الموجه اليهم التقرير]

الرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة التضامن (س) (شركة التضامن)، والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا، فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لشركة التضامن عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، مُعدّة في جميع جوانبها الهامة وفقًا لـ [وصف قانون ضريبة الدخل المطبق].

أساس إبداء الرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن شركة التضامن وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه

كما هو موضح بالإيضاح رقم (x) المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي، وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركاء في شركة التضامن في إعداد إقرارات الضريبة الخاصة بهم، ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى، وتقريرنا مُعدّ فقط لشركة التضامن وشركائها، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف شركة التضامن وشركائها، ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية (٢٠)

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا وفقًا للأساس المحاسبي المطبق وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ،

وتكون الإدارة مسئولة أيضاً عند إعداد القوائم المالية عن تقييم قدرة الشركة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية والإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.
المسئولين عن الحوكمة هم المسئولين على الاشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة(*).

---

(٢٠) خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحًا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

(*) يجب على المراجع أن يسمي هنا من هم المسئولين عن الحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقًا لمعيار المراجعة (٢٦٠).

مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا، وقد تمت مراجعتنا وفقا للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ. والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القوائم المالية.

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في لشركة التضامن [٢١].
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام و مؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القوائم المالية ، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.
- تقييم سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الافصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والاحداث بشكل يضمن عرض القوائم المالية بصورة عادلة وواضحة.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

[التوقيع المراجع]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المراجع]

[٢١] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسئولاً أيضًا عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

المثال التوضيحي (٣): تقرير مراجع عن مجموعة من القوائم المالية لمنشأة مقيدة، مُعدَّة وفقًا لأحكام تقرير مالي تم وضعه من جانب سلطة تنظيمية.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة مقيدة، مُعدَّة من قبل إدارة المنشأة، وفقًا لأحكام التقرير المالي التي وضعتها سلطة تنظيمية (بعبارة أخرى، إطار ذا أغراض خاصة) للوفاء بمتطلبات تلك السلطة، ولا تملك الإدارة إمكانية إختيار إطار التقارير المالية
- إطار التقارير المالية المطبق هو إطار عرض عادل.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسئولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة التي تنطبق على المراجعة هي الميثاق لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين
- استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا يوجد عدم تأكد هام ومؤثر يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠)، ويُعد الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الهام والمؤثر إفصاحًا كافيًا.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.
- المراجع غير مطالب من قبل السلطة التنظيمية بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١).
- تشير الفقرة "أمر آخر" إلى حقيقة أن مراقب الحسابات قد أصدر أيضًا تقريرًا عن القوائم المالية المعدة من الشركة (س) لنفس الفترة وفقًا لإطار ذي غرض عام.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي من متطلبات معيار المراجعة (٧٢٠) غير مطبقة).
- يختلف المسئولون عن الإشراف على القوائم المالية عن أولئك المسئولين عن إعداد هذه القوائم.
- لا يتحمل المراجع مسئوليات تقرير أخرى مطلوبة بموجب قانون أو لوائح محلية.

تقرير المراجع

[الموجه اليهم التقرير]

[*السادة مساهمي شركة* (س) أو أي [مُخاطب آخر مناسب]

الرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة (س) "الشركة " والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة (س) في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك وفقًا لأحكام البند (س) من اللائحة (ي).

أساس إبداء الرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القوائم. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه

كما هو موضح بالإيضاح رقم (x) المرفق بالقوائم المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي، وقد تم إعداد القوائم المالية لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السلطة التنظيمية (ع)، ونتيجة لذلك، فإن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى، ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

كما هو موضح بالإيضاح رقم (x) المرفق بالقوائم المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (x) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، واعتبارًا من ذلك التاريخ، تجاوزت الإلتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص)، ووفقًا لما هو مبين في الإيضاح (x)، فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنبًا إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح (٦)، تشير إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر، قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

موضوعات المراجعة الرئيسية

موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية. وقد تم تناول هذه الموضوعات في سياق مراجعتنا لهذه القوائم المالية ككل وعند تكوين رأينا فيها، ونحن لا نبدى رأياً منفصلاً في هذه الموضوعات، وبالإضافة إلى الأمر الموضح في قسم "عدم التأكد الهام ومؤثر المتعلق بالاستمرارية" أعلاه، حددنا الموضوعات الموضحة أدناه لتكون موضوعات المراجعة الرئيسية التي يلزم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[يتم وصف كل موضوع من موضوعات المراجعة الرئيسية وفقاً للمعيار المصري للمراجعة (٧٠١)]

الأمور الآخرى

لقد أعدت الشركة مجموعة منفصلة من القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، والتي على أساسها أصدرنا تقرير مراقب حسابات منفصل لمساهمي الشركة بتاريخ ٣١ مارس ٢٠٢٥

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية [٢٢]

- هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لأحكام القوائم المالية الواردة في البند (س) من اللائحة (ي)، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ.

وتكون الإدارة مسئولة أيضاً عند إعداد القوائم المالية عن تقييم قدرة الشركة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية والإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.

المسئولين عن الحوكمة هم المسئولين على الاشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة **(***)**.

مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية

تنحصر مسئوليتنا في التوصل إلى تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا، والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القوائم المالية.

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في للشركة [٢٣].
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا الافصاحات ذات الصلة التي أعدت بمعرفة الإدارة.
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام و مؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القوائم المالية ، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.
- تقييم سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الافصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والاحداث بشكل يضمن عرض القوائم المالية بصورة عادلة وواضحة.

---

[٢٢] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحًا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أن يتم استبدالهما بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

(***) يجب على المراجع أن يسمّي هنا من هم المسئولين عن الحوكمة في الشركة التي يراجعها وذلك وفقًا لمعيار المراجعة (٢٦٠).

[٢٣] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيها مسئولاً أيضًا عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

كما إننا قدمنا إلى المسئولين عن الحوكمة بياناً نؤكد بموجبه التزامنا بقواعد السلوك المهني فيما يتعلق بالاستقلالية، وأطلعناهم على كافة العلاقات والأمور الأخرى التي قد يعتقد على نحو معقول أنها تؤثر على استقلاليتنا والإجراءات التي تم اتخاذها لاستبعاد التهديدات والضمانات والضوابط المطبقة ذات الصلة إن وجد.

ومن بين الموضوعات التي تم التواصل مع المسئولين عن الحوكمة بشأنها، تلك الموضوعات الأكثر أهمية خلال عملية مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية، وتعد هذه الموضوعات هي الموضوعات المراجعة الرئيسية. ونوضح هذه الموضوعات في تقريرنا هذا ما لم تمنع القوانين أو اللوائح الإفصاح العلني عن تلك الموضوعات، أو عندما نرى في حالات نادرة للغاية عدم الإفصاح عن موضوع ما في تقريرنا هذا إذا كان من المتوقع أن تكون التداعيات السلبية للقيام بذلك تفوق المنافع التي تعود على المصلحة العامة نتيجة هذا الإفصاح.

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة]
[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

المعيار المصري للمراجعة رقم (٨٠٥) اصدار ٢٠٢٥

اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

المعيار المصري للمراجعة رقم (٨٠٥) اصدار ٢٠٢٥
اعتبارات خاصة – عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة
وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٣
تاريخ السريان	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول المهمة	٧-٩
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها	١٠
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير	١١-١٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق المعيار	أ/١ – أ/٤
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول المهمة	أ/٥ – أ/٩
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها	أ/١٠ – أ/١٥
الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير	أ/١٦ – أ/٢٨
الملحق الأول: أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية	
الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية	

ينبغي قراءة معيار المراجعة رقم (٨٠٥) جنبا إلى جنب مع معيار المراجعة رقم (٢٠٠).

مقدمة

نطاق المعيار

١- تطبق المعايير المصـرية للمراجعة على مراجعة القوائم المالية، ويتم تكييفها حسـب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما تُطبق على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى. ويتناول هذا المعيار اعتبارات خاصـة عند تطبيق تلك المعايير على مراجعة قائمة مالية واحدة أو مراجعة عنصـر أو حسـاب أو بند محدد في قائمة مالية. وقد يتم إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية وفقًا لإطار المحاسبة ذا الأغراض العامة أو ذا الاغراض الخاصـة وفي حالة الإعداد وفقًا للأغراض الخاصـة، فإن معيار المراجعة رقم (٨٠٠) يُطبق أيضـاً على المراجعة (راجع الفقرة "أ/١" - "أ/٤").

٢- لا يطبق هذا المعيار على تقرير مراقب حسـابات وحدة المجموعة، الصـادر نتيجة لعمل تم تنفيذه على القوائم المالية لوحده، بناء على طلب من فريق عمل المجموعة لأغراض مراجعة القوائم المالية للمجموعة (انظر معيار المراجعة رقم (٦٠٠).

٣- لا يتجاوز هذا المعيار متطلبات معايير المراجعة الأخرى؛ ولا يستهدف منه أن يتناول جميع الاعتبارات الخاصـة التي قد تكون ذات صلة بحسب ظروف المهمة.

تاريخ السريان

٤- يسري هذا المعيار على مهام المراجعة التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الهدف

٥- هدف المراجع من تطبيق معايير المراجعة عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصـر أو حسـاب أو بند محدد في قائمة مالية، هو التناول المناسب للاعتبارات الخاصة التي تُعد ذات صلة بما يلي:

(أ) قبول المهمة؛

(ب) التخطيط للمهمة وتنفيذها؛

(ج) تكوين رأي وإعداد تقرير عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر أو الحساب أو البند المحدد في قائمة مالية

التعريفات

٦- لأغراض هذا المعيار، فإن الإشارة إلى:

(أ) "عنصر في قائمة مالية" أو "عنصر" تعني "عنصرًا أو حساباً أو بندًا في قائمة مالية"؛

(ب) "معايير المحاسـبة المصـرية" تعني معايير المحاسـبة المصـرية الصـادرة عن اللجنة الدائمة لمعايير المحاسـبة والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى؛

(ج) قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة. وتشتمل الإفصاحات ذات الصلة عادة على معلومات توضيحية أو أخرى وصفية ذات صلة بالقائمة المالية أو بالعنصر (راجع الفقرة "أ/٢").

المتطلبات

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند قبول المهمة

تطبيق معايير المراجعة

٧- يتطلب معيار المراجعة رقم (٢٠٠) أن يلتزم مراقب الحسابات بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة[١]. وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فإن هذا المتطلب يطبق أيضاً بغض النظر عما إذا كان المراجع مكلف أيضاً بمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشأة. وإذا لم يكن المراجع مكلفاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشـــأة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كان من الممكن عمليًا مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية وفقًا لمعايير المراجعة (راجع الفقرتين "أ/٥"، "أ/٦").

مدى قبول إطار التقارير المالية

٨- يتطلب معيار المراجعة رقم (٢١٠) من مراقب الحســـابات أن يحدد مدى قبول إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية[٢]. وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب أن يتضمن هذا ما إذا كان تطبيق إطار التقارير المالية سيؤدي إلى عرض يوفر إفصاحات كافية تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصـــر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر (راجع الفترة "أ/٧").

شكل الرأي

٩- يتطلب معيار المراجعة رقم (٢١٠) أن تتضـــمن شـــروط الاتفاق على مهمة المراجعة الشـــكل المتوقع لأي تقارير سـيصـــدرها مراقب الحســـابات[٣]. وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصـــر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحســـبان ما إذا كان الشـــكل المتوقع للرأي يُعد مناســـبأ في ظل الظروف القائمة (راجع الفقرتين "أ/٨"، "أ/٩").

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها

١٠- ينص معيار المراجعة رقم (٢٠٠) على أن معايير المراجعة قد تمت صياغتها في سياق مراجعة القوائم المالية؛ وأنها يتم تكييفها حســـب الحاجة في ظل الظروف القائمة، عندما يتم تطبيقها على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى[٤]،[٥]. وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصـــر محدد في قائمة مالية، وتنفيذ هذه المراجعة، يجب على المراجع تكييف جميع معايير المراجعة ذات الصـــلة بالمراجعة حســـب الحاجة في ظل ظروف المهمة (راجع الفقرات "أ/١٠" – "أ/١٥").

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٨".
[٢] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة "٦(أ)".
[٣] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرة "١٠(هـ)".
[٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "٢".
[٥] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٣(و)".

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير

١١- عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية، فيجب على المراجع تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة رقم (٧٠٠) وعند الاقتضاء، معيار المراجعة رقم (٨٠٠) بعد تكييفهما حسب الحاجة في ظل ظروف المهمة (راجع الفقرات "أ/١٦" – "أ/٢٢").

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في تلك القوائم المالية

١٢- إذا التزم مراقب الحسابات بتنفيذ مهمة للتقرير عن قائمة مالية واحدة، أو عن عنصر محدد في قائمة مالية بالتزامن مع مهمة لمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة فيجب عليه إبداء رأي منفصل لكل مهمة.

١٣- قد يتم نشر القائمة المالية الواحدة التي تمت مراجعتها أو العنصر المحدد الذي تمت مراجعته في إحدى القوائم المالية مع المجموعة الكاملة من القوائم المالية التي تمت مراجعتها للمنشأة وإذا استنتج مراقب الحسابات أن عرض القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية لا يميز هذه القائمة أو هذا العنصر عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، فيجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تصحيح هذا الوضع. ومع مراعاة الفقرتين "١٥" و "١٦" يجب على مراقب الحسابات أيضًا أن يفرق بين الرأي في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية والرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية. ولا يجوز أن يصدر مراقب الحسابات تقريره الذي يحتوي على رأيه في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية حتى يكون مقتنعاً بهذا الفرق.

النظر في انعكاسات بعض الأمور المتضمنة في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية على تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر.

١٤- إذا كان تقرير مراقب الحسابات عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لمنشأة يتضمن:

(أ) رأيًا معدلا وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٥) أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٦) أو

(ج) قسما بعنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٥٧٠)[٦]؛ أو

(د) إبلاغا عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠١)[٧]؛ أو

(هـ) عبارة تصف تحريفا هاما ومؤثر غير معدل في المعلومات الأخرى وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٢٠)[٨]؛

فيجب على المراجع النظر في انعكاسات مثل هذه الأمور، إن وجدت، على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير مراقب الحسابات عنهما (راجع الفقرات "أ/٢٣ – "أ/٢٧").

الرأي العكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة

١٥- إذا خلص مراقب الحسابات إلى أنه من الضروري إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، فإن معيار المراجعة رقم (٧٠٥) لا يسمح لمراقب الحسابات بتضمين رأي غير معدل في نفس تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة تشكل جزءاً من تلك القوائم المالية أو عن عنصر محدد من تلك القوائم

---

[٦] معيار المراجعة رقم (٥٧٠) الفقرة "٢٢".

[٧] معيار المراجعة رقم (٧٠١) الفقرة "١٣".

[٨] معيار المراجعة رقم (٧٢٠) الفقرة "٢٢(هـ)(٢)".

المالية[٩]. وهذا لأن مثل هذا الرأي غير المعدل سيتناقض مع الرأي العكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل (راجع الفقرة "أ/٢٨").

١٦- إذا خلص مراقب الحسابات إلى أنه من الضروري إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة ككل، ولكن في سياق إجراء مراجعة منفصلة لعنصر محدد في تلك القوائم المالية، رأي مراقب الحسابات أنه من المناسب مع ذلك إبداء رأي غير معدل عن ذلك العنصر، فلا يجوز لمراقب الحسابات أن يقوم بذلك إلا إذا:

(أ) لا توجد أنظمة أو لوائح تمنع مراقب الحسابات من القيام بذلك؛

(ب) تم إبداء ذلك الرأي في تقرير المراجع لا يتم نشره مع تقرير مراقب الحسابات الذي يحتوي على الرأي العكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي؛

(ج) كان العنصر لا يمثل جزءًا كبيرًا من المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة.

١٧- لا يجوز لمراقب الحسابات إبداء رأي غير معدل عن قائمة مالية واحدة من مجموعة كاملة من القوائم المالية إذا كان قد أبدى رأيًا عكسيًا أو امتنع عن إبداء رأي في المجموعة الكاملة من القوائم المالية ككل. ويطبق هذا حتى وإن لم يتم نشر تقرير المراجع عن القائمة المالية الواحدة مع تقرير مراقب الحسابات الذي يحتوي على الرأي العكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي. وهذا لأن القائمة المالية الواحدة يفترض أنها تمثل جزءًا كبيراً من تلك القوائم المالية.

***

[٩] معيار المراجعة رقم (٧٠٥) الفقرة "١٥".

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع الفقرتين "١، ٦(ج)")

أ/١ يعرف معيار المراجعة رقم (٢٠٠) مصطلح "المعلومات المالية التاريخية بأنها معلومات تخص منشأة معينة، معبر عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي[١٠].

أ/٢ يعرف معيار المراجعة رقم (٢٠٠) مصطلح "القوائم المالية" بأنها عرض هيكلي لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، بهدف الإبلاغ بالالتزامات أو الموارد الاقتصادية لمنشأة ما في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة، وذلك وفقًا لأحد أطر التقارير المالية. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادة إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضاً إلى قائمة مالية واحدة، وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحة أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقارير المالية المطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو متضمنة فيها بإشارات مرجعية[١١]. ووفقا لما هو مذكور في الفقرة "٦ (ج)"، فإن الإشارة إلى قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تتضمن الإفصاحات ذات الصلة.

أ/٣ تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية[١٢]، ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة معلومات مالية تاريخية أخرى، مثل قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. ويقدم هذا المعيار دعماً في هذا الصدد. (يتضمن الملحق الأول أمثلة لهذه المعلومات المالية التاريخية الأخرى).

أ/٤ تنفذ أي مهمة تأكد معقول بخلاف إجراء مراجعة للمعلومات المالية التاريخية وفقًا لمعيار مهام التأكد رقم (٣٠٠٠).

أ/٥ يتطلب معيار المراجعة رقم (٢٠٠) من مراقب الحسابات الالتزام بالآتي:

(أ) المتطلبات السلوكية ذات الصلة، بما في ذلك تلك التي تخص الاستقلال، فيما يتعلق بمهمة مراجعة القوائم المالية،

(ب) جميع المعايير المصرية للمراجعة ذات الصلة.

كما يتطلب من مراقب الحسابات الالتزام بكل متطلب وارد في أي معيار من معايير المراجعة ما لم يكن معيار المراجعة بالكامل غير ذي صلة أو ما لم يكن المتطلب غير ذي صلة بسبب أنه مشروط والشرط غير متحقق، بحسب ظروف المراجعة. وفي ظروف استثنائية، قد يرى مراقب ان الحسابات أنه من الضروري الخروج عن متطلب ذي صلة وارد في أحد معايير المراجعة عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة لتحقيق الهدف من ذلك المتطلب[١٣].

أ/٦ إن الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة ذات الصلة بمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية قد لا يكون ممكناً عملياً عندما لا يكون المراجع مكلفاً أيضاً بمراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ففي مثل هذه الحالات، غالباً لا يكون فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، هو نفس الفهم الذي يحظى به مراقب الحسابات الذي يراجع أيضاً المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة. ولا يملك المراجع أيضاً أدلة المراجعة عن الجودة العامة للسجلات المحاسبية أو المعلومات المحاسبية الأخرى التي كان سيتم الحصول عليها عند إجراء مراجعة للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وبناء عليه، قد يحتاج المراجع إلى أدلة إضافية لتأييد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية. وفي حالة مراجعة عنصر محدد في قائمة مالية، فإن بعض

---

[١٠] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٣ (ز)".

[١١] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٣ (و)".

[١٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "٢".

[١٣] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "١٤"، "١٨"، "٢٢"، "٢٣".

معايير المراجعة تتطلب أعمال مراجعة قد تكون غير متناسبة مع العنصر الذي تتم مراجعته. فعلى سبيل المثال، على الرغم من أن متطلبات معيار المراجعة رقم (٥٧٠) من المرجح أن تكون ذات صلة بظروف مراجعة بيان بأرصدة العملاء، فإن الالتزام بتلك المتطلبات قد لا يكون ممكناً عملياً نظراً لجهد المراجعة المطلوب. وإذا خلص المراجع إلى أن مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقًا لمعايير المراجعة قد لا يكون ممكناً عمليًا، فيمكن أن يناقش المراجع مع الإدارة ما إذا كان هناك نوع آخر من أنواع المهام من الممكن أن يكون عمليا بدرجة أكبر.

مدى قبول إطار التقارير المالية (راجع الفقرة "٨")

٧/أ قد يتم إعداد قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق يستند إلى إطار تقارير مالية موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال، معايير المحاسبة المصرية). وإذا كان الحال كذلك، فإن تحديد مدى قبول الإطار المطبق قد يشمل النظر فيما إذا كان ذلك الإطار يتضمن جميع متطلبات الإطار الذي استند إليه والتي تتعلق بعرض قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية مع توفير ما يكفي من الإفصاحات.

شكل الرأي (راجع الفقرة "٩")

٨/أ يعتمد شكل الرأي الذي سيبديه مراقب الحسابات على إطار التقارير المالية المطبق وأي أنظمة أو لوائح مطبقة[١٤] ووفقا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٠)[١٥] :

(أ) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة وفقًا لإطار عرض عادل، فإن رأي مراقب الحسابات يستخدم - ما لم تتطلب الأنظمة أو اللوائح خلاف ذلك - إحدى العبارتين الآتيتين:

(١) إن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة، وفقًا لـ [إطار التقارير المالية المطبق]؛ أو

(٢) إن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة وفقًا لـ [إطار التقارير المالية المطبق]؛

(ب) عند إبداء رأي غير معدل في مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة ، فإن رأي مراقب الحسابات ينص على أن القوائم المالية معدة، في جميع جوانبها الهامة ، وفقًا [لإطار التقرير المالي المطبق].

٩/أ في حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يتناول إطار التقارير المالية المطبق بشكل صريح عرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في القائمة المالية. وقد يكون هذا هو الحال عندما يستند إطار التقارير المالية المطبق إلى إطار التقارير المالية موضوع من جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير، لإعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية (على سبيل المثال معايير المحاسبة المصرية). ولهذا ينظر المراجع فيما إذا كان الشكل المتوقع للرأي يُعد مناسباً في ضوء إطار التقارير المالية المطبق وتتضمن العوامل التي قد تؤثر على نظر المراجع فيما إذا كان سيستخدم في رأيه عبارة "تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة " أو.

- ما إذا كان إطار التقارير المالية المطبق قاصرًا، بشكل صريح أو ضمني، على إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية.
- ما إذا كانت القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سوف:
  - يلتزم بالكامل بكل متطلبات الإطار ذا الصلة بالقائمة المالية المعينة أو بالعنصر المعين، وعرض القائمة المالية أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية سيتضمن الإفصاحات ذات الصلة.
  - يوفر إفصاحات تتجاوز تلك التي يتطلبها الإطار على وجه الخصوص، أو سيخرج – في ظروف استثنائية – عن أحد متطلبات الإطار، إذا كان ذلك ضروريا لتحقيق العرض العادل. ويُعد قرار المراجع بشأن الشكل المتوقع

---

[١٤] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "٨".

[١٥] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٢٥"، "٢٦".

للرأي مسألة حكم مهني. وقد يتأثر ذلك بما إذا كان استخدام عبارة "تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة" أو عبارة "تعطي صورة صادقه وعادلة" في رأي المراجع بشأن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية تم إعدادها وفقًا لإطار عرض عادل يُعد مقبولا.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها (راجع الفقرة "١٠")

أ/١٠ إن تحديد مدى ملاءمة كل معيار من معايير المراجعة يتطلب نظرة متأنية وحتى عندما يقتصر موضوع المراجعة على عنصر محدد في قائمة مالية، فمن حيث المبدأ تعد معايير المراجعة مثل معيار المراجعة رقم (٢٤٠) ومعيار المراجعة رقم (٥٥٠) ومعيار المراجعة رقم (٥٧٠) ذات صلة. ويرجع ذلك إلى أن العنصر قد يكون محرفا نتيجة لغش أو لتأثير المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، أو التطبيق غير الصحيح لأساس الاستمرارية في المحاسبة في ظل إطار التقارير المالية المطبق.

أ/١١ يتطلب معيار المراجعة رقم (٢٦٠) أن يقوم المراجع بتحديد الشخص (الأشخاص) المعني ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم الاتصال به[١٦]. ويشير معيار المراجعة رقم (٢٦٠) كذلك إلى أنه في بعض الحالات، يشارك جميع المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الاتصال بما يناسب هذا الوضع[١٧]. وعندما تُعد المنشأة أيضا مجموعة كاملة من القوائم المالية، فإن هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد القائمة المالية الواحدة أو إعداد العنصر قد لا يكونون هم أنفسهم المسئولين عن الحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

أ/١٢ وعلاوة على ذلك، فقد تمت صياغة معايير المراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية؛ ويتعين تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما تطبق على مراجعة قائمة مالية واحدة[١٨] أو عنصر محدد في قائمة مالية. فعلى سبيل المثال، الإقرارات المكتوبة من الإدارة بشأن المجموعة الكاملة من القوائم المالية سيحل محلها الإقرارات المكتوبة بشأن عرض القائمة المالية أو العنصر وفقًا لإطار التقارير المالية المطبق.

أ/١٣ قد تكون للأمور المتضمنة في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر في قائمة مالية (انظر الفقرة "١٤") وعند التخطيط لمراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية وتنفيذ المراجعة بالتزامن مع مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة، فقد يستطيع المراجع استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في إطار مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة عند مراجعة القائمة المالية أو العنصر. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة تتطلب من المراجع التخطيط لمراجعة القائمة المالية أو العنصر، وتنفيذ المراجعة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تُشكل أساساً للرأي الذي سيتم إبداؤه في القائمة المالية أو العنصر.

أ/١٤ تتداخل القوائم المالية الفردية التي تتكون منها آية مجموعة كاملة من القوائم المالية، وكذلك العديد من العناصر المحددة في تلك القوائم، بما في ذلك إفصاحاتها ذات الصلة. ولذلك، فإنه عند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، قد لا يستطيع المراجع النظر في القائمة المالية أو العنصر بمعزل عن القوائم أو العناصر الأخرى. وبالتالي، قد يحتاج المراجع إلى تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بالبنود المتداخلة لتحقيق هدف المراجعة.

---

[١٦] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرة "١١".
[١٧] معيار المراجعة رقم (٢٦٠) الفقرات "١٠(ب)"، "١٣"، "أ/١٣"، "أ/١ (النقطة الثالثة)"، "أ/٢"، "أ/٨".
[١٨] معيار المراجعة رقم (٢٠٠) الفقرة "٢".

أ/١٥ بالإضافة لما سبق، فإن الأهمية النسبية المحددة لقائمة مالية واحدة أو لعنصر محدد في قائمة مالية قد تكون أقل من الأهمية النسبية للمجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة؛ وسوف يؤثر هذا في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم التحريفات غير المعدلة.

الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان عند تكوين الرأي وإعداد التقرير (راجع الفقرة "١١")

أ/١٦ يتطلب معيار المراجعة (٧٠٠) من مراقب الحسابات أن يقوم، عند تكوين رأيه، بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القوائم المالية[١٩]. وفي حالة مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، فمن المهم أن توفر القائمة المالية أو العنصر، في ضوء متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، إفصاحات كافية تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر، وفهم تأثير المعاملات والأحداث المهمة على المعلومات الواردة في القائمة المالية أو العنصر.

أ/١٧ يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون هناك أمثلة توضيحية أخرى لتقارير المراجع التي يمكن أن تكون ذات صلة بعملية التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية (انظر على سبيل المثال، ملاحق معيار المراجعة رقم (٧٠٠) ومعيار المراجعة رقم (٧٠٥) ومعيار المراجعة رقم (٥٧٠) ومعيار المراجعة رقم (٧٢٠) ومعيار المراجعة رقم (٧٠٦).

تطبيق معيار المراجعة رقم (٧٠٠) عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية

أ/١٨ توضح الفقرة "١١" من هذا المعيار أن المراجع مطالب بتطبيق المتطلبات الواردة في معيار المراجعة رقم (٧٠٠) بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف المهمة، عند تكوين رأي وإعداد تقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية. وفي سبيل القيام بذلك، فإن المراجع مطالب أيضاً بتطبيق متطلبات التقرير الواردة في معايير المراجعة الأخرى بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل ظروف المهمة، وقد يستعين المراجع في ذلك بالاعتبارات المتناولة في الفقرات "أ/١٩" – "أ/٢١" أدناه.

الاستمرارية

أ/١٩ بناء على إطار التقارير المالية المطبق المستخدم في إعداد القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، فإن الوصف الوارد في تقرير المراجع لمسؤوليات الإدارة [٢٠] فيما يتعلق بالاستمرارية قد يحتاج إلى تكييفه عند الضرورة. وقد يحتاج أيضا الوصف الوارد في تقرير المراجع مسؤوليات المراجع [٢١] إلى تكييفه عند الضرورة تبعًا لكيفية تطبيق معيار المراجعة رقم (٥٧٠) في ظل ظروف المهمة.

الأمور الرئيسة للمراجعة

أ/٢٠ يتطلب معيار المراجعة رقم (٧٠٠) من مراقب الحسابات الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠١) عند مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة لمنشآت مقيدة[٢٢]. وعند مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد من قائمة مالية، فإن معيار المراجعة رقم (٧٠١) لا يُطبق إلا عندما يكون الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن هذه القوائم المالية أو هذه العناصر مطلوبا بموجب نظام أو

---

[١٩] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرتان "٣٤(ب)"، "أ/٤٨".
[٢٠] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٣٩ (ب) (٤)".
[٢١] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٣٠".
[٢٢] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٣١".

لائحة، أو عندما يقرر المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة لأي سبب آخر. وعندما يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في إحدى القوائم المالية، فإن معيار المراجعة رقم (٧٠١) يطبق بكامله[٢٣].

المعلومات الأخرى

أ/٢١ يتناول معيار المراجعة رقم (٧٢٠) مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، فإن التقارير التي تحتوي على، أو التي ترفق بها، قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية، والتي يكون الغرض منها تزويد الملاك (أو أصحاب مصالح مشابهين) بمعلومات عن الأمور الواردة في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، تُعد تقارير سنوية لأغراض معيار المراجعة رقم (٧٢٠) وعندما يحدد المراجع أن المنشأة تخطط لإصدار مثل هذا التقرير، فإن المتطلبات الواردة في معيار المراجعة رقم (٧٢٠) تنطبق على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر.

اسم الشريك المسؤول عن المهمة

أ/٢٢ إن المتطلب الوارد في معيار المراجعة رقم (٧٠٠) بشأن تضمين مراقب الحسابات لاسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات، يطبق أيضاً على عمليات مراجعة القوائم المالية الواحدة للمنشآت المدرجة أو العناصر المحددة في القوائم المالية للمنشآت المقيدة[٢٤]. وقد يكون مطلوبًا من المراجع بموجب نظام أو لائحة أن يُتضمن اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير المراجع، أو قد يقرر المراجع لأي سبب آخر القيام بذلك عند التقرير عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر في إحدى القوائم المالية للمنشآت غير المقيدة.

التقرير عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة وعن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية (راجع الفقرة "١٤").

النظر في انعكاسات بعض الأمور المتضمنة في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر.

أ/٢٣ تتطلب الفقرة "١٤" من المراجع أن ينظر في انعكاسات بعض الأمور، إن وجدت، المتضمنة في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، وعلى تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر. ويُمارس الحكم المهني عند النظر فيما إذا كان أمر متضمن في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية يُعد ذا صلة في سياق تنفيذ المهمة للتقرير عن قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية.

أ/٢٤ من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند النظر في تلك الانعكاسات:

- طبيعة الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، ومدى علاقتها بما هو متضمن في القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- مدى انتشار الأمر أو الأمور الموضحة في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- طبيعة ومدى الاختلافات بين أطر التقارير المالية المطبقة.

---

[٢٣] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرة "٣١".

[٢٤] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرات "٤٦"، "أ/٦١"، "أ/٦٣".

- مدى الاختلاف بين الفترة أو الفترات التي تغطيها المجموعة الكاملة من القوائم المالية مقارنة بفترة أو فترات أو تواريخ القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية.
- الوقت المنقضي منذ تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

أ/٢٥ على سبيل المثال، في حالة وجود تحفظ فيما يتعلق بأرصدة العملاء في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية، واشتمال القائمة المالية الواحدة على مبالغ أرصدة العملاء، أو تعلق العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية بمبالغ أرصدة العملاء، يُرجح عندئذ أن تكون هناك انعكاسات على المراجعة. ومن جهة أخرى، إذا كان التحفظ في رأي مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية متعلقًا بتصنيف دين طويل الأجل، تقل عندئذ احتمالية وجود انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة إذا كانت قائمة دخل، أو إذا كان العنصر المحدد في القائمة المالية متعلقًا بأرصدة العملاء.

أ/٢٦ قد يكون للأمور الرئيسة للمراجعة المبلغ عنها في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر محدد في قائمة مالية. وقد تكون المعلومات المضمنة في قسم الأمور الرئيسة للمراجعة عن الكيفية التي تم بها تناول الأمر عند مراجعة المجموعة الكاملة من القوائم المالية، مفيدة عند تحديد المراجع للكيفية التي سيتناول بها الأمر عندما يكون ذا صلة بمراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في القائمة المالية.

تضمين إشارة إلى تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية

أ/٢٧ عندما لا يكون لبعض الأمور المتضمنة في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية انعكاسات على مراجعة القائمة المالية الواحدة أو العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية، أو على تقرير المراجع عن هذه القائمة أو هذا العنصر، فقد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى الأمر أو الأمور في فقرة أمر آخر في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن العنصر المحدد في إحدى القوائم المالية (انظر معيار المراجعة رقم (٧٠٦))[٢٥] فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة في تقريره عن القائمة المالية الواحدة أو عن عنصر محدد في القائمة المالية إلى قسم بعنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" وارد في تقريره عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.

الرأي العكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في تقرير مراقب الحسابات عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية للمنشأة (راجع الفقرة "١٥").

أ/٢٨ في تقرير مراقب الحسابات عن مجموعة كاملة من القوائم المالية لإحدى المنشآت، يُسمح بالامتناع عن إبداء رأي فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، عند الاقتضاء، وإبداء رأي غير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي، وذلك لأن الامتناع عن إبداء الرأي متعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية فقط، وليس بالقوائم المالية ككل[٢٦].

---

[٢٥] معيار المراجعة رقم (٧٠٦) الفقرة "١٠"، "١١".

[٢٦] معيار المراجعة رقم (٥١٠) الفقرة "أ/٨" ومعيار المراجعة رقم (٧٠٥) الفقرة "أ/١٦".

الملحق الأول

(راجع الفقرة "أ/٣")

أمثلة لعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية.

- أرصدة العملاء والمدينون، أو المخزون، أو الالتزامات بشأن المزايا المستحقة وفقًا لخطة معاشات تقاعد خاصة، أو القيمة المسجلة الأصول غير ملموسة محددة، أو الالتزام المتعلق بالمطالبات "المتكبدة ولكن دون أن يتم الإبلاغ عنها" في محفظة تأمين، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- بيان بالأصول المدارة خارجياً والدخل من خطة معاشات تقاعد خاصة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- بيان بصافي الأصول الملموسة، بما في ذلك الإيضاحات ذات الصلة.
- بيان بالنفقات المتعلقة بعقار مستأجر، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.
- بيان بالمشاركة في الأرباح أو مكافآت الموظفين، بما في ذلك الإيضاحات التفسيرية.

الملحق الثاني

(راجع الفقرة "أ/١٧")

أمثلة توضيحية لتقارير المراجع عن قائمة مالية واحدة أو عن عنصر محدد في قائمة مالية.

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مقيدة معدة وفقًا لإطار ذا أغراض عامة.
- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مقيدة، معدة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة.
- المثال التوضيحي(٣): تقرير مراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مقيدة، معدة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة (لأغراض هذا المثال التوضيحي).

المثال التوضيحي (١): تقرير مراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مقيدة، معدة وفقًا لإطار ذا أغراض عامة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة المركز المالي (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مقيدة.
- تم إعداد قائمة المركز المالي من قبل إدارة المنشأة وفقًا لمتطلبات إطار التقارير المالية ذا الصلة بإعداد قائمة المركز المالي.
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة رقم (٢١٠).
- إطار التقارير المالية المطبق هو إطار يهدف إلى تلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين.
- حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد وأداب وسلوكيات مزاولية مهنة المحاسبة والمراجعة.
- استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر مرتبط بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٥٧٠) ويُعد الإفصاح في القائمة المالية الواحدة عن عدم التأكد الهام والمؤثر إفصاحاً كافياً.
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠١) في سياق مراجعة قائمة المركز المالي، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة رقم (٧٢٠) غير مطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقارير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

تقرير المراجع

[الموجه إليهم التقرير]

الرأي

قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للشركة ..... كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ والايضاحات المرفقة بالقائمة المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

ومن رأينا، فإن القائمة المالية المشار اليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة ..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وفقًا لمتطلبات [إطار التقارير المالية ذات الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية].

أساس إبداء الرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة وفي ضوء القوانين المصرية السارية كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القائمة المالية الوارد بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا.

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القائمة. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه

نود أن نلفت الانتباه للإيضاح رقم (x) المرفق بالقائمة المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (س) خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ واعتبارا من ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (ص). ووفقًا لما هو مذكور في الإيضاح رقم (x) فإن هذه الأحداث أو الظروف، جنبًا إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح رقم (x) تشير إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر، قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة، ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القائمة المالية (٢٧)

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقًا لمتطلبات [إطار ذا الصلة بإعداد مثل هذه القائمة المالية] وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض القائمة المالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ.

وتكون الإدارة مسئولة أيضاً عند إعداد القائمة المالية عن تقييم قدرة الشركة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية والإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.
المسئولين عن الحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة. *

(٢٧) خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحًا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح أخر مناسب في سياق الإطار القانوني.
*يجب على مراقب الحسابات ان يسمي هنا من هم المسئولون عن الحوكمة في الشركة التي يراجعها وفقا لمعيار المراجعة (٢٦٠).

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تنحصر مسئوليتنا في التوصل إلى تأكد مناسب عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القائمة المالية

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القائمة المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القائمة المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة[٢٨].
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا الافصاحات ذات الصلة التي أعدت بمعرفة الإدارة.
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القائمة المالية، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.
- تقييم سلامة العرض الذي قدمت به القائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الافصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والاحداث بشكل يضمن عرض القائمة المالية بصورة عادلة وواضحة.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

[توقيع المراجع]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المراجع]

---

[٢٨] خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحًا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح أخر مناسب في سياق الاطار القانوني.

المثال التوضيحي (٢) تقرير المراجع عن قائمة مالية واحدة لمنشأة غير مقيده، معدة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية (بعبارة أخرى، قائمة مالية واحدة) لمنشأة غير مقيدة.
- لم يصدر تقرير مراجع عن المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
- أعدت إدارة المنشأة القائمة المالية وفقًا للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية استجابة لطلب مستلم من دائن بالحصول على معلومات التدفقات النقدية. وللإدارة إمكانية اختيار إطار التقارير المالية.
- إطار التقارير المالية المطبق هو إطار يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية[٢٩].
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استنادًا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- حدد المراجع أنه من المناسب أن يستخدم في رأيه عبارة "تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة".
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد وأداب وسلوكيات مزاولية مهنة المحاسبة والمراجعة[٣٠].
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع أو استخدامه.
- استنادا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠١) سياق مراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة رقم (٧٢٠) (غير مطبقة).
- الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية والاشراف على آلية القوائم المالية لإعداد هذه القائمة المالية.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقارير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

[٢٩] يحتوي معيار المراجعة رقم (٨٠٠) على متطلبات وارشادات بشأن شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقًا لاطار ذات أغراض خاصة.
[٣٠] يجب أن يشير المراجع الي قواعد سلوك وأداب المهنة المعتمدة بمصر.

تقرير المراجع

[الموجه إليهم التقرير]

الرأي

قمنا بمراجعة قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة ..... للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ والإيضاحات المرفقة بهذه القائمة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة (يشار إليهم معاً بلفظ "القائمة المالية").

ومن رأينا أن القائمة المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وفقًا للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح (X). [٣١]

أساس إبداء الرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القائمة المالية الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القائمة المالية[٣٢].

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القائمة. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه

كما هو موضح بالإيضاح (X) المرفق بالقائمة المالية، الذي يوضح الأساس المحاسبي المستخدم وقد تم إعداد القائمة المالية لتوفير معلومات للدائن (ص). ونتيجة لذلك، فإن القائمة قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن القائمة المالية[٣٣]

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القائمة المالية وعرضها بشكل عادل وفقًا للأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية المبين في الإيضاح X، ويشمل هذا تحديد أن الأساس المحاسبي للمقبوضات والمدفوعات النقدية يُعد أساساً مقبولا لإعداد القائمة المالية في ظل الظروف القائمة، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض القائمة المالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ.

وتكون الإدارة مسئولة أيضاً عند إعداد القائمة المالية عن تقييم قدرة الشركة على مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية والإفصاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.

المسئولين عن الحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

---

[٣١] تم وضع قسم الرأي كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة رقم (٧٠٠).

[٣٢] تُذكر عادة الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسئوليات المراجع". كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٧٠٠).

[٣٣] يحتوي معيار المراجعة رقم (٨٠٠) على متطلبات وارشادات بشأن شكل ومحتوي القوائم المالية المعدة وفقا لإطار ذا أغراض خاصة

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة المالية

تنحصر مسئوليتنا في التوصل إلى تأكد مناسب عما إذا كانت القائمة المالية ككل تخلو من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القائمة المالية

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القائمة المالية سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القائمة المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة[٣٤].
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا الافصاحات ذات الصلة التي أعدت بمعرفة الإدارة.
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القائمة المالية، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.
- تقييم سلامة العرض الذي قدمت به القائمة المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الافصاحات، وما إذا كانت القائمة المالية تعبر عن المعاملات والاحداث بشكل يضمن عرض القائمة المالية بصورة عادلة وواضحة.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

[توقيع المراجع]

[تاريخ التقرير]

[عنوان المراجع]

---

(٣٤) خلال هذه الأمثلة التوضيحية لتقارير المراجع، قد يحتاج مصطلحًا الإدارة والمسئولين عن الحوكمة إلى استبدالهما بمصطلح أخر مناسب في سياق الاطار القانوني.

المثال التوضيحي (٣) تقرير المراجع عن عنصر محدد في قائمة مالية لمنشأة مقيدة، معدة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة.

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير المراجع، تم افتراض الظروف الآتية:

- مراجعة قائمة بأرصدة العملاء (بعبارة أخرى، عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية).
- أعدت إدارة المنشأة المعلومات المالية وفقا لأحكام القوائم المالية التي وضعتها سلطة تنظيمية للوفاء بمتطلبات تلك السلطة. ولا تملك الإدارة إمكانية اختيار إطار التقارير المالية.
- إطار التقارير المالية المطبق هو إطار يهدف إلى تلبية احتياجات مستخدمين محددين إلى المعلومات المالية[٣٥].
- تعكس شروط مهمة المراجعة وصف مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية المنصوص عليه في معيار المراجعة رقم (٢١٠).
- توصل المراجع إلى أنه من المناسب إبداء رأي غير معدل (أي "خال من التحفظات")، استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- المتطلبات السلوكية ذات الصلة المطبقة على المراجعة هي قواعد وأداب وسلوكيات مزاولية مهنة المحاسبة والمراجعة المعتمدة.
- ثمة قيد مفروض على توزيع تقرير المراجع.
- استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، خلص المراجع إلى أنه لا ترتبط بالأحداث أو الظروف حالة عدم تأكد هام ومؤثر قد تثير شكوكًا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقا لمعيار المراجعة رقم (٥٧٠).
- المراجع غير مطالب بالإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠١) في سياق مراجعة جدول المبالغ مستحقة التحصيل، ولم يقرر الإبلاغ عنها لأي سبب آخر.
- حدد المراجع أنه لا توجد أي معلومات أخرى (أي إن متطلبات معيار المراجعة رقم (٧٢٠) (غير مطبقة).
- يختلف المسؤولون عن الإشراف على القائمة المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد هذه القائمة.
- لا يتحمل المراجع مسؤوليات تقارير أخرى مطلوبة بموجب أنظمة أو لوائح محلية.

[٣٥] يحتوي معيار المراجعة رقم (٨٠٠) على متطلبات وارشادات بشان شكل ومحتوى القوائم المالية المعدة وفقًا لإطار ذات الأغراض الخاصة.

تقرير المراجع

[الموجه إليهم التقرير]

السادة مساهمي شركة ..... أو أي مخاطب آخر مناسب

الرأي

قمنا بمراجعة قائمة أرصدة العملاء للشركة ..... المرفق كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ ("القائمة").

ومن رأينا، فإن المعلومات المالية في قائمة الشـركة كما في ٣١ ديسـمبر ٢٠٢٤ معدة في جميع جوانبها الهامة وفقًا لـ (توضيح أحكام القوائم المالية الموضوعة من قبل السلطة التنظيمية). [٣٦]

أساس إبداء الرأي

تمت مراجعتنا وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة كما هو مبين بالتفصيل ضمن فقرة مسئوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القائمة الواردة بهذا التقرير.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القائمة [٣٧].

الاستقلالية

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأعمال المراجعة والتي قمنا بها عند مراجعة تلك القائمة. وقد استوفينا مسئولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات والقواعد.

فقرة توجيه الانتباه

كما هو موضح بالإيضاح (X) المرفق بالقائمة، الذي يوضح الأساس المحاسبي. وقد تم إعداد القائمة لمساعدة الشركة في الوفاء بمتطلبات السـلطة التنظيمية (ع). ونتيجة لذلك، فإن القائمة قد لا تكون مناسـبة لأغراض أخرى. وتقريرنا معد فقط للشركة والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة أو السلطة التنظيمية (ع). ولم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذا الأمر.

مسؤوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمة عن الجدول [٣٨]

الإدارة هي المسـؤولة عن إعداد القائمة وفقًا لـــ [توضـيح أحكام القوائم المالية الموضـوعة من قبل السـلطة التنظيمية]، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض القائمة عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ.

وتكون الإدارة مسـئولة أيضـاً عند إعداد القائمة عن تقييم قدرة الشـركة على مواصـلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاسـتمرارية والإفصـاح عندما يكون ذلك مناسباً عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية واستخدام مبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي، وذلك ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة بتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو لم يكن لديها بديل فعلى غير ذلك.

المسئولين عن الحوكمة هم المسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.[*]

---

[٣٦] تم وضع قسم الرأي أولاً كما هو مطلوب بموجب معيار المراجعة رقم (٧٠٠).

[٣٧] تُذكر عادة الجملتان الأولى والأخيرة الواردتان في هذا القسم في قسم "مسؤوليات المراجع" كما تم وضع قسم "أساس الرأي" مباشرة بعد قسم "الرأي" وفقًا لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٧٠٠).

[*] يجب علي مراقب الحسابات ان يسمي هنا من هم المسئولون عن الحوكمة في الشركة التي يراجعها وفقا لمعيار المراجعة (٢٦٠)

مسؤوليات المراجع عن مراجعة القائمة

تنحصر مسئوليتنا في التوصل إلى تأكد مناسب عما إذا كانت القائمة ككل تخلو من أية أخطاء هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، وفي إصدار تقرير المراجع الذي يتضمن رأينا. والتأكد المناسب هو مستوى عال من التأكد وليس مطلق بأن أعمال المراجعة التي تم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة سوف تكشف دائما كافة التحريفات الهامة والمؤثرة متى كانت موجودة. ويمكن أن تنشأ التحريفات من الغش أو الخطأ، وتعتبر التحريفات هامة ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر بصورة منفردة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه القائمة.

وتتضمن أعمال المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية اتخاذ احكام مهنية مع الحفاظ على الشك المهني خلال عملية المراجعة، بالإضافة الى قيامنا بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القائمة سواء الناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتلك المخاطر، للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وتعد أساساً لإبداء رأينا. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش أعلى من الناتجة عن الخطأ، لأن الغش قد يشمل على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تحريف أو تجاوز للرقابة الداخلية.
- التوصل إلى فهم نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القائمة والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة[٣٩].
- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا الافصاحات ذات الصلة التي أعدت بمعرفة الإدارة.
- التوصل الى استنتاج بشأن مدى ملاءمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية كأساس محاسبي لها، وتحديد ما إذا كان هناك عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً هامة ومؤثرة على قدرة الشركة على الاستمرارية، وذلك استنادا الى أدلة مراجعة يتم الحصول عليها. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر فإن علينا أن نلفت الانتباه في تقريرنا هذا الى الافصاحات ذات الصلة في القائمة، أو تعديل رأينا إذا كانت تلك الافصاحات غير كافية. وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المراجع ومع ذلك، قد تتسبب الاحداث أو الظروف المستقبلية في توقف الشركة عن مواصلة أعمالها وفقاً لمبدأ الاستمرارية.
- تقييم سلامة العرض الذي قدمت به القائمة وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الافصاحات، وما إذا كانت القائمة تعبر عن المعاملات والاحداث بشكل يضمن عرض القائمة بصورة عادلة وواضحة.

كما إننا تواصلنا مع المسئولين عن الحوكمة بشأن عدة موضوعات من ضمنها نطاق أعمال المراجعة والإطار الزمنى المحدد لها والنتائج الهامة والمؤثرة لأعمال المراجعة بما في ذلك أوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم اكتشافها خلال أعمال المراجعة.

كما إننا قدمنا إلى المسئولين عن الحوكمة بياناً نؤكد بموجبه التزامنا بقواعد السلوك المهني فيما يتعلق بالاستقلالية، وأطلعناهم على كافة العلاقات والأمور الأخرى التي قد يعتقد على نحو معقول أنها تؤثر على استقلاليتنا والإجراءات التي تم اتخاذها لاستبعاد التهديدات والضمانات والضوابط المطبقة ذات الصلة إن وجد.

[أسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة]
[توقيع المراجع]

[تاريخ التقرير]
[عنوان المراجع]

---

[٣٩] يتم تعديل هذه الجملة، حسب مقتضى الحال، في الظروف التي يكون المراجع فيما مسؤولا أيضًا عن إصدار رأي في فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع مراجعة الجدول.

المعيار المصري للمراجعة رقم (٨١٠) إصدار ٢٠٢٥

مهام إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

المعيار المصرى للمراجعة (٨١٠) اصدار ٢٠٢٥

مهام إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الأهداف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
قبول المهمة	٥ ـ ٧
طبيعة الإجراءات	٨
شكل الرأي	٩ ـ ١١
توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها	١٢ ـ ١٣
المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة	١٤ ـ ١٥
تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية المُلخصة	١٦ ـ ٢١
تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي	٢٢
المقارنات	٢٣ ـ ٢٤
المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية الملخصة	٢٥
اقتران اسم مراقب الحسابات بأحد المستندات	٢٦ – ٢٧
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
قبول المهمة	أ/١ – أ/ ٧
تقييم مدى إتاحة القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها	أ/ ٨
شكل الرأي	أ/ ٩
توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها	أ/ ١٠
المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة	أ/ ١١ – أ/ ١٦
تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة	أ/ ١٧ – أ/ ٢٣
المقارنات	أ/ ٢٤ – أ/ ٢٥
المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية الملخصة	أ/ ٢٦
اقتران اسم مراقب الحسابات بأحد المستندات	أ/ ٢٧
الملحق: أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٨١٠) جنبًا إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠)

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسئوليات مراقب الحسابات فيها يتعلق بتنفيذ مهمة لإعداد تقرير عن قوائم مالية ملخصة مشتقة من قوائم مالية تمت مُراجعتها وفقًا لمعايير المراجعة المصرية بواسطة نفس مراقب الحسابات.

تاريخ السريان

٢- يسري هذا المعيار على مهام إعداد التقارير عن القوائم المالية الملخصة التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧

الهدف

٣- **تتمثل أهداف مراقب الحسابات فيما يلي:**

(أ) تحديد ما إذا كان من المناسب قبول المهمة لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة.

(ب) في حالة تكليف مراقب الحسابات بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة:

(١) تكوين رأي عن القوائم المالية الملخصة استنادًا إلى تقييم الاستنتاجات المستنبطة من الأدلة التي تم الحصول عليها.

(٢) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير مكتوب يوضح أيضًا أساس ذلك الرأي.

التعريفات

٤- لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها:

(أ) الضوابط المطبقة الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.

(ب) **القوائم المالية التي تم مراجعتها**: قوائم مالية [١] قام مراقب الحسابات بمراجعتها طبقًا للمعايير المصرية للمراجعة، وتُشتق منها القوائم المالية الملخصة.

(ج) **القوائم المالية الملخصة**: معلومات مالية تاريخية مُشتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوي على تفاصيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا تزال توفر عرضًا هيكليًا يتسق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصادية للمنشأة أو التزاماتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية [٢].

المتطلبات

قبول المهمة

٥- لا يجوز لمراقب الحسابات قبول أي مهمة لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وفقًا لهذا المعيار إلا عندما يكون مراقب الحسابات قد تم تكليفه بإجراء مراجعة، وفقًا للمعايير المصرية للمراجعة، للقوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها (راجع الفقرة "أ /١").

٦- يجب على مراقب الحسابات قبل قبول أي مهمة لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة: (راجع الفقرة "أ/٢")

(أ) تحديد ما إذا كانت الضوابط المطبقة مقبولة؛ (راجع الفقرات "أ/٣" – "أ/٧")

(ب) الحصول على موافقة الإدارة بأنها تقر وتفهم مسئوليتها عن الأمور الآتية:

(١) إعداد القوائم المالية الملخصة وفقًا للضوابط المطبقة.

---

[١] يعرّف معيار المراجعة رقم (٢٠٠) في الفقرة "١٣(و)"، مصطلح "القوائم المالية".
[٢] معيار المراجعة رقم (٢٠٠)، الفقرة "١٣(و)".

(٢) جعل القوائم المالية التي تم مراجعتها متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا موجب لها (وإذا كانت هناك قانون أو لوائح تنص على عدم الحاجة لإتاحة القوائم المالية للمُراجعة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين، وتضع ضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة، تتمثل مسئولية الإدارة في توضيح هذا القانون أو اللوائح).

(٣) تضمين تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة والإشارة إلى أن مراقب الحسابات قد أعد تقريرًا بشأنها.

(ج) الإتفاق مع الإدارة على شكل الرأي الذي سيتم إبداؤه عن القوائم المالية الملخصة (انظر الفقرات "٩"–"١١").

٧- إذا خلص مراقب الحسابات إلى أن الضوابط المطبقة غير مقبولة، أو إذا لم يتمكن من الحصول على موافقة الإدارة الموضحة في الفقرة "٦ (ب)"، فلا يجوز له قبول المهمة لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة، ما لم يكن مطالبًا بذلك بموجب قانون أو لائحة، ولا يُعد المهمة المُنفّذة وفقًا لهذا القانون أو هذه اللائحة مستوفية لهذا المعيار، وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة إلى أن المهمة قد تم تنفيذها وفقًا لهذا المعيار، ويجب على مراقب الحسابات أن يُضمّن إشارة إلى القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.

طبيعة الإجراءات

٨- يجب على مراقب الحسابات تنفيذ الإجراءات الآتية، وأي إجراءات أخرى يراها ضرورية، كأساس لرأيه عن القوائم المالية الملخصة:

(أ) تقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها المُوجزة وتحدد القوائم المالية التي تم مراجعتها.

(ب) عندما لا تكون القوائم المالية الملخصة مرفقة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، تقييم ما إذا كانت تبين بوضوح:

(١) الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية التي تم مراجعتها؛ أو

(٢) القانون أو اللوائح التي تنص على أنه لا حاجة لتوفير القوائم المالية التي تم مراجعتها لمستخدمي القوائم المالية الملخصة للمستهدفين، والتي تضع الضوابط لإعداد القوائم المالية الملخصة.

(ج) تقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة.

(د) مقارنة القوائم المالية الملخصة بما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية التي تم مراجعتها لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية التي تم مراجعتها، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها.

(هـ) تقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة مُعدَّة وفقًا للضوابط المطبقة.

(و) القيام في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة تحتوي على المعلومات الضرورية، ومُعدّة بمستوى تجميع مناسب، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

(ز) تقييم ما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها متاحة بدون صعوبة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين (راجع الفقرة "أ/٨").

شكل الرأي

٩- عندما يخلص مراقب الحسابات إلى أن المناسب هو إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة، فيجب أن يستخدم رأي مراقب الحسابات العبارة التالية (راجع الفقرة "أ/٩"):

"أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، مع القوائم المالية التي تم مراجعتها، وفقًا لـ "الضوابط المطبقة".

١٠- إذا فرض قانون أو لائحة صياغة الرأي في القوائم المالية الملخصة بألفاظ تختلف عن تلك الموضحة في الفقرة "٩"، فيجب على مراقب الحسابات:

(أ) تطبيق الإجراءات المبينة في الفقرة "٨" وأي إجراءات إضافية ضرورية لتمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي المفروض.

(ب) تقييم ما إذا كان مستخدمو القوائم المالية الملخصة قد يسيئون فِهم رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية الملخصة، وإذا كان الحال كذلك، ما إذا كان ذكر تفسير إضافية في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

١١- في الحالة الموضحة في الفقرة ("١٠(ب)")، إذا استنتج مراقب الحسابات أن ذكر تفسير إضافي في تقريره عن القوائم المالية الملخصة لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول المهمة، ما لم يكن مطالبًا بذلك بموجب قانون أو لائحة، ولا تعد المهمة المُنفّذة وفقًا لهذا القانون أو هذه اللائحة مستوفيَة لهذا المعيار، وبناءً عليه، فلا يجوز أن يشير تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة إلى أن المهمة قد تم تنفيذها وفقًا لهذا المعيار.

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها

١٢- قد يكون تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخًا بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها، وفي مثل هذه الحالات، يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة على أن القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية التي تم مراجعتها لا تعكس تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها (راجع الفقرة "أ/١٠").

١٣- قد يعلم مراقب الحسابات بحقائق كانت موجودة في تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها، ولكنه لم يكن على علم بها في السابق، وفي هذه الحالات، يجب على مراقب الحسابات ألا يصدر تقريره عن القوائم المالية الملخصة حتى ينتهي من نظره في تلك الحقائق فيما يتعلق بالقوائم المالية التي تم مراجعتها وفقًا لمعيار المراجعة (٥٦٠).

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية الملخصة

١٤- يجب على مراقب الحسابات قراءة المعلومات المتضمنة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها، وينظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق هام ومؤثر بين تلك المعلومات والقوائم المالية الملخصة.

١٥- إذا اكتشف مراقب الحسابات وجود عدم اتساق هام ومؤثر، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية الملخصة أو المعلومات الواردة في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها تحتاج إلى تعديل، وإذا حدد مراقب الحسابات أن تلك المعلومات تحتاج إلى تعديل، ورفضت الإدارة أن تعدل المعلومات حسب الحاجة، فيجب على مراقب الحسابات أن يتخذ التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة (راجع: الفقرات "أ/١١"– "أ/١٦") .

تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير مراقب الحسابات

١٦- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة العناصر الآتية:[٣] (راجع الفقرة "أ/٢٣")

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير مراقب حسابات (راجع الفقرة "أ/١٧").

(ب) المخاطب بالتقرير (راجع الفقرة "أ/١٨").

(ج) تحديد القوائم المالية الملخصة التي يعد مراقب الحسابات تقريرًا بشأنها، بما في ذلك عنوان كل قائمة مُدرجة في القوائم المالية الملخصة (راجع الفقرة "أ/١٩").

(د) تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها.

(هـ) تعبير واضح عن الرأي، مع مراعاة الفقرة "٢٠" (انظر الفقرات "٩"-"١١").

(و) بيان يشير إلى أن القوائم المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار القوائم المالية المطبق عند إعداد القوائم المالية التي تم مراجعتها، وأن قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها لا تغني عن قراءة القوائم المالية التي تم مراجعتها وتقرير مراقب الحسابات عنها.

(ز) البيان المطلوب بموجب الفقرة "١٢"، عند الاقتضاء.

(ح) الإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها وتاريخ ذلك التقرير، والإشارة إلى حقيقة أنه تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية التي تم مراجعتها، مع مراعاة الفقرتين ("١٩"و"٢٠").

(ط) وصف لمسئولية الإدارة عن القوائم المالية الملخصة، وتوضيح أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقًا للضوابط المطبقة.

(ي) عبارة تفيد بأن مسئولية مراقب الحسابات هي إبداء الرأي، استنادًا إلى الإجراءات التي نفذها وفقًا لهذا المعيار، عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة المرفقة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها.

(ك) توقيع مراقب الحسابات.

(ل) عنوان مراقب الحسابات.

(م) تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع الفقرة " أ/٢٠").

١٧- إذا لم يكن الطرف المخاطب بالقوائم المالية الملخصة هو نفس المخاطب بتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها، فيجب على مراقب الحسابات تقييم مدى مناسبة استخدام طرف مخاطب مختلف (راجع الفقرة "أ/١٨")

١٨- يجب على مراقب الحسابات أن يؤرخ تقريره عن القوائم المالية الملخصة بتاريخ لا يسبق ما يلي: (راجع الفقرة "أ/٢٠")

(أ) التاريخ الذي حصل فيه على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساسًا لرأيه، بما في ذلك الأدلة على أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها وأن هؤلاء الذين يتمتعون بالسلطة المعترف بها قد أقروا بتحمل المسئولية عنها.

(ب) تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها.

---

[٣] تحتاج الفقرتان "١٩" و "٢٠"، اللتان تتعاملات مع الظروف التي تم فيها تعديل تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية، إلى عناصر أخرى إضافة لتلك المدرجة في هذه الفقرة.

الإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها (راجع الفقرة "أ/٢٣").

١٩- عندما يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها:

(أ) رأيًا متحفظًا وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠٥)؛ أو

(ب) فقرة لفت انتباه أو فقرة أمر آخر، وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٠٦)؛ أو

(ج) قسمًا بعنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" وفقًا لمعيار المراجعة (٥٧٠) [٤]؛ أو

(د) إبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١)؛ أو

(هـ) عبارة تصف تحريفًا هام ومؤثرا غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٧٢٠)؛

وكان مراقب الحسابات مقتنعًا بأن القوائم المالية الملخصة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، مع القوائم المالية التي تم مراجعتها، وفقًا للضوابط المطبقة، فإن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة "١٦":

(١) النص على أن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها يتضمن رأيًا متحفظًا، أو فقرة لفت انتباه، أو فقرة أمر آخر، أو قسمًا بعنوان "عدم التأكد الهام ومؤثر المتعلق بالاستمرارية، أو إبلاغًا عن الأمور الرئيسية للمراجعة، أو عبارة تصف تحريفًا هامًا ومؤثرا غير مصحح في المعلومات الأخرى؛ (راجع الفقرة "أ/٢١").

(٢) وصفًا لما يلي: (راجع الفقرة "أ/٢٢")

(أ) أساس الرأي المتحفظ في القوائم المالية التي تم مراجعتها وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو

(ب) الأمر المشار إليه في فقرة لفت الانتباه، أو فقرة الأمر الآخر، أو قسم "عدم التأكد الهام ومؤثر المتعلق بالاستمرارية" في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها وتأثير ذلك، إن وجد، على القوائم المالية الملخصة؛ أو

(ج) التحريف الهام والمؤثر غير المصحح في المعلومات الأخرى وتأثير ذلك، إن وجد، على المعلومات المُتضمنَّة في أي مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها (راجع الفقرة "أ/١٥").

٢٠- عندما يحتوي تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها على تقرير عكسي أو امتناع عن إبداء رأي، فإن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن ما يلي، إضافة إلى العناصر الواردة في الفقرة "١٦":

(أ) النص على أن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها يحتوي على رأي عكسي أو امتناع عن إبداء رأي.

(ب) وصفًا لأساس ذلك الرأي العكسي أو الامتناع عن إبداء رأي.

(ج) النص على أنه نتيجة للرأي العكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية التي تم مراجعتها فمن غير المناسب إبداء رأي في القوائم المالية الملخصة (راجع الفقرة "أ/٢٣").

---

[٤] معيار المراجعة رقم (٥٧٠) الفقرة "٢٢"

التعديلات على الرأي في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

٢١- إذا كانت القوائم المالية الملخصة غير متسقة في جميع الجوانب الهامة والمؤثرة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها، وفقًا للضوابط المطبقة، ولم توافق الإدارة على إجراء التغييرات الضرورية، فيجب على مراقب الحسابات إبداء رأي عكسي في القوائم المالية الملخصة (راجع الفقرة "أ/٢٣").

تقييد التوزيع أو الاستخدام أو تنبيه القراء إلى الإطار المحاسبي

٢٢- عندما يكون توزيع أو استخدام تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها مقيدًا، أو عندما ينبّه تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها القراء إلى أن القوائم المالية التي تم مراجعتها مُعدَّة وفقًا لإطار ذا أغراض خاصة، فيجب على مراقب الحسابات أن يضمِّن تقريره عن القوائم المالية الملخصة قيدًا أو تنبيهًا مماثلاً.

المقارنات

٢٣- في حالة احتواء القوائم المالية التي تم مراجعتها على مقارنات، ولم تحتوي القوائم المالية الملخصة على ذلك، فيجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كان هذا الإغفال يُعد معقولاً في ظل ظروف المهمة، ويجب على مراقب الحسابات أن يحدد تأثير أي إغفال غير معقول على تقريره عن القوائم المالية الملخصة (راجع الفقرة "أ/٢٤").

٢٤- في حالة احتواء القوائم المالية الملخصة على مقارنات قام بالتقرير عنها مراقب حسابات آخر، فإن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة يجب أيضًا أن يحتوي على الأمور التي يتطلب معيار المراجعة رقم (٧١٠) من مراقب الحسابات أن يُضمِّنها في تقريره عن القوائم المالية التي تم مراجعتها (راجع الفقرة "أ/٢٥").

المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية المخلصة

٢٥- يجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كان أي من المعلومات الإضافية غير التي تم مراجعتها المعروضة مع القوائم المالية الملخصة مميزة بوضوح عن القوائم المالية الملخصة، وإذا توصل مراقب الحسابات إلى أن عرض المنشأة للمعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها لا يميزها بوضوح عن القوائم المالية الملخصة، فيجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تغيير عرض المعلومات الإضافية هذه، وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، فيجب على مراقب الحسابات أن يوضح في تقريره عن القوائم المالية الملخصة أن تلك المعلومات لا يغطيها تقريره (راجع الفقرة "أ/٢٦").

اقتران اسم مراقب الحسابات بأحد المستندات

٢٦- إذا علم مراقب الحسابات أن المنشأة تخطط للنص على أن مراقب الحسابات قد أعد تقريرًا عن القوائم المالية الملخصة في مستند يحتوي على تلك القوائم، لكنها لا تنوي لتضمين تقرير مراقب الحسابات ذي الصلة، فيجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تضمين تقريره في المستند، وإذا لم تقم الإدارة بذلك، فيجب على مراقب الحسابات تحديد التصرفات الأخرى المناسبة والقيام بها، بغية منع الإدارة من إقران إسمه بشكل غير مناسب بالقوائم المالية الملخصة في ذلك المستند (راجع الفقرة "أ/٢٧").

٢٧- قد يتم تكليف مراقب الحسابات بإعداد تقرير عن القوائم المالية لمنشأة، ولا يتم تكليفه بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة، وإذا علم مراقب الحسابات في هذه الحالة أن المنشأة تخطط لإدراج عبارة في مستند تشير إلى مراقب الحسابات وحقيقة أن القوائم المالية الملخصة مشتقة من القوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل مراقب الحسابات، فيجب على مراقب الحسابات أن يكون مطمئنًا إلى ما يلي:

(أ) أن الإشارة إلى مراقب الحسابات ترد في سياق تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها.

(ب) أن العبارة لا تعطي انطباعًا بأن مراقب الحسابات قد أعد تقريرًا عن القوائم المالية الملخصة.

وفي حالة عدم استيفاء الشرطين (أ) و (ب) أعلاه، فيجب على مراقب الحسابات أن يطلب من الإدارة تغيير العبارة للوفاء بهما، أو عدم الإشارة إليه في المستند، وفي حالات أخرى، قد تكلف المنشأة مراقب الحسابات بإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة وتقوم بتضمين تقرير مراقب الحسابات ذي الصلة في المستند، وإذا لم تغير الإدارة العبارة، أو تحذف الإشارة إلى مراقب الحسابات ، أو تقم بتضمين تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة في المستند الذي يحتوي على هذه القوائم، فيجب على مراقب الحسابات أن يخطر الإدارة بعدم موافقته على الإشارة إليه، وأن يحدد التصرفات الأخرى المناسبة ويقوم بتنفيذها، بغية منع الإدارة من الإشارة إليه بشكل غير مناسب (راجع الفقرة "أ/٢٧").

*****

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

قبول المهمة (راجع الفقرتين "٥"، "٦").

أ/١ تزود مراجعة القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها مراقب الحسابات بالمعرفة اللازمة للوفاء بمسئولياته فيما يتعلق بالقوائم المالية الملخصة وفقًا لهذا المعيار، ولن يوفر تطبيق هذا المعيار ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساسًا لتكوين الرأي في القوائم المالية الملخصة إذا لم يكن مراقب الحسابات هو من قام أيضًا بمراجعة القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.

أ/٢ يمكن إثبات موافقة الإدارة على الأمور المبينة في الفقرة "٦" من خلال قبولها الكتابي لشروط المهمة.

الضوابط (راجع الفقرة "٦(أ)").

أ/٣ يتطلب إعداد القوائم المالية الملخصة من الإدارة أن تحدد المعلومات التي تحتاج أن تعكسها القوائم المالية الملخصة حتى تكون متسقة، في جميع الجوانب الهامة والمؤثرة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها، ونظرًا لأن القوائم المالية الملخصة تحتوي بطبيعتها على معلومات مُجمَّعة وإفصاحٍ محدود، فإنه يوجد خطر متزايد بأنها قد لا تحتوي على المعلومات اللازمة حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة، ويتزايد هذا الخطر عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.

أ/٤ تشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد مراقب الحسابات لإمكانية قبول الضوابط المطبقة ما يلي:

- طبيعة المنشأة.
- الغرض من القوائم المالية الملخصة.
- المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون.
- ما إذا كانت الضوابط المطبقة ستؤدي إلى قوائم مالية ملخصة غير مضللة في ظل الظروف القائمة.

أ/٥ قد تكون ضوابط إعداد القوائم المالية الملخصة موضوعة من قبل جهة معترف بها أو مصرح لها بوضع المعايير أو موضوعة بموجب قانون أو لائحة، وكما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، كما سبق شرحه في معيار المراجعة (٢١٠)[٥] ففي العديد من مثل هذه الحالات، يمكن أن يفترض مراقب الحسابات قبول تلك الضوابط.

أ/٦ عندما لا توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة، يمكن للإدارة وضع تلك الضوابط، على سبيل المثال، استنادًا إلى الممارسات المتبعة في صناعة معينة، وتؤدي الضوابط المقبولة في ظل الظروف القائمة إلى قوائم مالية ملخصة تتصف بأنها:

(أ) تفصح بشكلٍ كافٍ عن طبيعتها الموجزة وتحدد القوائم المالية التي تم مراجعتها.

(ب) تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية التي تم مراجعتها.

(ج) تفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة.

(د) تتوافق مع ما يتعلق بها من معلومات في القوائم المالية التي تم مراجعتها، أو يمكن أن يُعاد احتسابها منها.

(هـ) تحتوي على المعلومات الضرورية، في ضوء الغرض من القوائم المالية الملخصة، وتكون مُعدَّة بمستوى مناسب من التجميع، حتى لا تكون مضللة في ظل الظروف القائمة.

---

[٥] معيار المراجعة رقم (٢١٠) الفقرات ("أ/٣" و "أ/٨" و "أ/٩").

أ/٧ يمكن أن يتحقق الإفصاح الكافي عن الطبيعة الموجزة للقوائم المالية الملخصة وتحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها، وفقًا لما هو مشار إليه في الفقرة "أ/٦" على سبيل المثال، عن طريق إضافة عنوان مثل "القوائم المالية الملخصة المُعدَّة من القوائم المالية التي تم مراجعتها للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤".

تقييم مدى إتاحة القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها (راجع الفقرة "٨(ز)").

أ/٨ يتأثر تقييم مراقب الحسابات لما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها متاحة لمستخدمي القوائم المالية الملخصة المستهدفين دون صعوبة لا مبرر لها بعوامل مثل ما إذا كانت:

- القوائم المالية الملخصة تصف بوضوح الشخص أو المكان الذي يمكن الحصول منه على القوائم المالية التي تم مراجعتها؛ أو
- القوائم المالية التي تم مراجعتها موجودة في موضع عام.
- الإدارة قد وضعت آلية يستطيع من خلالها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون الوصول بسهولة إلى القوائم المالية التي تم مراجعتها.

شكل الرأي (راجع الفقرة "٩")

أ/٩ إن الإستنتاج المستند إلى تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة "٨"، والذي يفيد بأنه من المناسب إبداء رأي غير معدل عن القوائم المالية الملخصة يُمكّن مراقب الحسابات من إبداء رأي يحتوي على العبارة الواردة في الفقرة "٩".

توقيت العمل والأحداث اللاحقة لتاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها (راجع الفقرة "١٢")

أ/١٠ غالبًا ما يتم تنفيذ الإجراءات الموضحة في الفقرة "٨" أثناء مراجعة القوائم المالية أو بعدها مباشرة، وعندما يعد مراقب الحسابات تقريرًا عن القوائم المالية الملخصة بعد إتمام مراجعة القوائم المالية، فإن مراقب الحسابات لا يكون مطالبًا بالحصول على أدلة مراجعة إضافية بشأن القوائم المالية التي تم مراجعتها، أو إعداد تقرير عن تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها لأن القوائم المالية الملخصة تُعد مُشتقة من القوائم المالية التي تم مراجعتها ولا تقوم بتحديثها.

المعلومات الواردة في المستندات التي تحتوي على القوائم المالية المُلخصة (راجع: الفقرتين "١٤"، "١٥")

أ/١١ يتناول معيار المراجعة (٧٢٠) مسئوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى عند إجراء مراجعة للقوائم المالية، وفي سياق معيار المراجعة (٧٢٠)، يُقصد بالمعلومات الأخرى معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات بشأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة، ويحتوي التقرير السنوي على القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عنها، أو يكون مرفقًا بهما.

أ/١٢ في المقابل، تتناول الفقرتان "١٤"و"١٥" مسئوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في مستند يحتوي أيضًا على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها، ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات:

- بعض أو جميع نفس الأمور التي تم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي (على سبيل المثال، عندما يتم تضمين القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها في تقرير سنوي ملخص).
- أو أمورًا لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي.

أ/١٣ عند قراءة المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها، قد يعلم مراقب الحسابات أن تلك المعلومات مضللة وقد يحتاج إلى إتخاذ تصرف مناسب، وتستدعي المتطلبات السلوكية ذات الصلة [٦] (*) من مراقب الحسابات تجنب أن تكون له صلة عن علم بمعلومات يعتقد مراقب الحسابات أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ هام ومؤثر أو عبارات أو معلومات مُعدة بإهمال، أو معلومات تغفل ذكر معلومات مطلوب تضمينها، أو تحجبها، متى كان من شأن هذا الإغفال أو الحجب أن يُعد مضللاً.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي.

أ/١٤ عندما يتم تضمين معلومات في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها، وتتناول تلك المعلومات بعض أو جميع نفس الأمور الواردة في المعلومات الأخرى في التقرير السنوي، فإن العمل المُنفَّذ على تلك المعلومات الأخرى وفقًا لمعيار المراجعة (٧٢٠) قد يكون كافيًا لأغراض الفقرتين ("١٤" و "١٥") من هذا المعيار.

أ/١٥ عندما يكون هناك تحريف هام ومؤثر غير مُصحّح في المعلومات الأخرى تم تحديده في تقرير عن القوائم المالية التي تم مراجعتها، وكان ذلك التحريف الهام ومؤثر غير المصحح يتعلق بأمر تم تناوله في المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها، فقد يوجد عدم إتساق هام ومؤثر بين القوائم المالية الملخصة وتلك المعلومات أو قد تكون المعلومات مضللة.

المعلومات الواردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة، والتي تتناول أمورًا لم يتم تناولها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي

أ/١٦ قد يكون معيار المراجعة (٧٢٠)، بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، مفيدًا لمراقب الحسابات في تحديد التصرف المناسب تجاه رفض الإدارة إجراء التعديلات الضرورية على المعلومات، بما في ذلك النظر في انعكاسات ذلك على تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.

تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

عناصر تقرير مراقب الحسابات

العنوان (راجع الفقرة "١٦(أ)")

أ/١٧ يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير مراقب الحسابات، على سبيل المثال "تقرير مراقب الحسابات"، إلى تأكيد أن مراقب الحسابات قد استوفى جميع المتطلبات السلوكية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، ويميز هذا تقرير مراقب الحسابات عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرتين "١٦(ب)"، "١٧")

أ/١٨ تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تقييم مراقب الحسابات لمدى مناسبة المخاطب بالقوائم المالية الملخصة شروط المهمة، وطبيعة المنشأة، والغرض من القوائم المالية الملخصة.

---

[٦] قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ، الفقرتين "١١٠" – "٢".

(*) يجب أن يشير مراقب الحسابات إلى قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة

تحديد القوائم المالية الملخصة (راجع الفقرة "١٦(ج)")

أ/١٩ عندما يعلم مراقب الحسابات أن القوائم المالية الملخصة ستدخل ضمن مستند يحتوي على معلومات بخلاف القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها، فقد يأخذ مراقب الحسابات في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها القوائم المالية الملخصة، إذا سمح شكل العرض بذلك، ويساعد ذلك القرّاء في تحديد القوائم المالية الملخصة التي يتعلق بها تقرير مراقب الحسابات.

تاريخ تقرير مراقب الحسابات (راجع: الفقرتين "١٦/م"، "١٨")

أ/٢٠ يعتمد تحديد الشخص أو الأشخاص الذين لديهم سلطة معترف بها لإستنتاج أن القوائم المالية الملخصة قد تم إعدادها ولتحمل المسئولية عنها على شروط المهمة وطبيعة المنشأة والغرض من القوائم المالية الملخصة.

الإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها (راجع الفقرة "١٩")

أ/٢١ تتطلب الفقرة "١٩(ط)" من هذا المعيار أن يقوم مراقب الحسابات بإدراج عبارة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة عندما يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها الإبلاغ عن واحد أو أكثر من الأمور الرئيسية للمراجعة الموضحة وفقًا لمعيار المراجعة (٧٠١)[٧] ومع ذلك، ليس مطلوبًا من مراقب الحسابات وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره عن القوائم المالية الملخصة.

أ/٢٢ المقصود من العبارات والأوصاف والتوضيحات المطلوبة بموجب الفقرة "١٩" هو لفت الانتباه إلى تلك الأمور، ولا يُستغنى بها عن قراءة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها، وتهدف الأوصاف والتوضيحات المطلوبة إلى بيان طبيعة الأمر أو الأمور، وليس من الضروري تكرار النص المقابل في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها بكامله.

الأمثلة التوضيحية (راجع: الفقرات "١٦" ، "١٩" ، "٢١")

أ/٢٣ يحتوي ملحق هذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير مراقبي الحسابات عن القوائم المالية الملخصة، بطرق مختلفة:

(أ) تحتوي على آراء غير معدلة.

(ب) تُعد مشتقة من قوائم مالية كاملة تم مراجعتها أصدر بشأنها مراقب الحسابات آراءً معدلة.

(ج) تحتوي على آراء معدلة.

(د) تُعد مشتقة من قوائم مالية كاملة تم مراجعتها ويتضمن تقرير مراقب الحسابات عنها عبارة تصف تحريفًا هام ومؤثرا غير مصحح في المعلومات الأخرى وفقًا لمعيار المراجعة (٧٢٠).

(هـ) تُعد مشتقة من قوائم مالية كاملة تم مراجعتها ويتضمن تقرير مراقب الحسابات عنها قسمًا بعنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغًا عن الأمور الرئيسية الأخرى للمراجعة.

المقارنات (راجع: الفقرتين "٢٣"، "٢٤")

أ/٢٤ في حالة احتواء القوائم المالية التي تم مراجعتها على مقارنات، فيفترض أن تحتوي القوائم المالية الملخصة أيضًا على مقارنات، وقد يُنظر إلى المقارنات في القوائم المالية التي تم مراجعتها على أنها أرقام مقابلة أو أنها معلومات مالية مقارنة ويوضح معيار المراجعة (٧١٠) كيف يؤثر هذا الفرق على تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية، بما

[٧] معيار المراجعة رقم (٧٠١) الفقرة "١٣".

في ذلك على وجه الخصـــوص، الإشـــارة إلى مراقبي الحســـابات الآخرين الذين قاموا بمراجعة القوائم المالية للفترة السابقة.

أ/٢٥ من بين الظروف التي قد تؤثر على تحديد مراقب الحســـابات لما إذا كان إغفال ذكر المقارنات يُعد معقولاً، طبيعة وهدف القوائم المالية الملخصة، والضوابط المطبقة، والمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية الملخصة المستهدفون.

المعلومات الإضافية التي لم يتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية الملخصة (راجع الفقرة "٢٥")

أ/٢٦ يحتوي معيار المراجعة (٧٠٠) [٨] على متطلبات وإرشادات تُطبّق عندما يتم عرض معلومات إضافية لم يتم مراجعتها مع القوائم المالية التي تم مراجعتها وقد تكون مفيدة، بعد تكييفها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة، في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة "٢٥".

اقتران اسم مراقب الحسابات بأحد المستندات (راجع: الفقرتين "٢٦"، "٢٧")

أ/٢٧ قد تتضمن التصرفات الأخرى المناسبة التي قد يتخذها مراقب الحسابات عندما لا تتخذ الإدارة التصرف المطلوب إعلام المستخدمين المستهدفين والأطراف الأخرى المعروفة بالإشارة غير المناسبة لمراقب الحسابات، ويعتمد التصرف الذي يتخذه مراقب الحسابات على الحقوق والإلتزامات القانونية له، وبالتالي، فقد يرى مراقب الحسابات أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

[٨] معيار المراجعة رقم (٧٠٠) الفقرتان "٥٣" و "٥٤"

الملحق (*)

(راجع الفقرة "أ/٢٣")

أمثلة توضيحية لتقارير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة (*)

- المثال التوضيحي (١): تقرير مراقب الحسابات عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقًا لضوابط مفروضة، وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة، ويتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها قسمًا بعنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" وإبلاغًا عن موضوعات المراجعة الرئيسية أخرى.

- المثال التوضيحي (٢): تقرير مراقب الحسابات عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقًا لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكل كافٍ في القوائم المالية الملخصة، وحدد مراقب الحسابات أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة، وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة، ويتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها عبارة تصف تحريفًا هامًا ومؤثرا غير مصحح في المعلومات الأخرى، والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الهام ومؤثر غير المصحح هي أيضًا معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها.

- المثال التوضيحي (٣): تقرير مراقب الحسابات عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقًا لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة، وحدد مراقب الحسابات أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة، وقد تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة.

- المثال التوضيحي (٤): تقرير مراقب الحسابات عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقًا لضوابط من إعداد الإدارة، ومفصح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الملخصة، وحدد مراقب الحسابات أن الضوابط المطبقة تُعد مقبولة في ظل الظروف القائمة، وقد تم إبداء رأي عكسي في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة.

- المثال التوضيحي (٥): تقرير مراقب الحسابات عن قوائم مالية ملخصة مُعدَّة وفقًا لضوابط مفروضة، وقد تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وخلُص مراقب الحسابات إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة، وتقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة.

(*) تم إدخال بعض التعديلات على صياغة نماذج تقرير مراقب الحسابات الواردة في هذا المعيار ومعايير التقارير الأخرى، بما يتفق مع البيئة القانونية، ولم تغير أي من تلك التعديلات من مكونات تقرير مراقب الحسابات حسب ما يتطلبه كل معيار.

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها لمنشأة مقيدة.
- توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.
- تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها قسمًا "لعدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية".
- يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها إبلاغًا عن موضوعات المراجعة الرئيسية الأخرى. (١)

(١) كما هو موضح في الفقرة "١٥" من معيار المراجعة (٧٠١)، فإن عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية يُعد بطبيعته أحد الموضوعات المراجعة الرئيسية ولكن يلزم التقرير عنه في قسم منفصل في تقرير مراقب الحسابات وفقًا للفقرة "٢٢" من معيار المراجعة (٥٧٠).

تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

الرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية الملخصة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي الملخصة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الملخصة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات والتي استخرجت من القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك وفقًا لـ (يتم توضيح الضوابط المفروضة).

القوائم المالية الملخصة

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا (يتم توضيح إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها)، يقتضي الامر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وتقريرنا عنها. ، ولا تعكس القوائم المالية الملخصة والقوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا عن القوائم المالية التي تم مراجعتها.

القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها وتقريرنا عنها

- وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ في ٢٧ فبراير ٢٠٢٥ فقد أبدينا رأياً غير متحفظ على القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة، ويتضمن ذلك التقرير أيضًا:
  - قسمًا بعنوان "عدم التأكد الهام والمؤثر المتعلق بالاستمرارية" والذي يلفت الانتباه إلى الإيضاح رقم (X) في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، ويشير الإيضاح رقم (X) في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة قدرها (X X) خلال السنة المنتهية في ديسمبر ٢٠٢٤، وتجاوزت الإلتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار (X)، وتشير هذه الأحداث أو الظروف، جنبًا إلى جنب مع الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح رقم (X) من القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها إلى وجود عدم تأكد هام ومؤثر قد يثير شكوكًا كبيرة حول قدرة الشركة على البقاء كمنشأة مستمرة، وقد تم تناول هذه الأمور في الإيضاح رقم (X) المرفق بالقوائم المالية الملخصة.
  - الإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية الأخرى [٢]. (موضوعات المراجعة الرئيسية هي تلك الموضوعات التي كانت لها في تقديرنا المهني، الأهمية البالغة عند مراجعتنا لهذه القوائم المالية للسنة المالية الحالية) [٣].

---

[٢] في الظروف التي لا يوجد فيها عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بالاستمرارية، فلن يكون من الضروري إدراج كلمة "أخرى" في القائمة للإبلاغ عن موضوعات المراجعة الرئيسية.

[٣] قد يضمّن مراقب الحسابات شرحًا إضافيًا عن موضوعات المراجعة الرئيسية التي تُعد مفيدة لمستخدمي تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.

مسئولية *الإدارة والمسئولين عن الحوكمة* [٤] [*] **عن القوائم المالية الملخصة**

الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقًا لـ (يتم توضيح الضوابط المفروضة).

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، مع القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وذلك إستنادًا إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقًا للمعيار المصري للمراجعة رقم (٨١٠).

[اسم الشريك المسئول عن مهمة المراجعة]
[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]
[عنوان مراقب الحسابات]

[٤] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني.

[*] المقصود بالإدارة هي الجهة المسئولة بموجب قانون أو لائحة (أو وفقًا لعقد المهمة في ظل غياب قانون أو لائحة محددة) عن إعداد القوائم المالية وعن محتوياتها تجاه الأطراف الخارجية.

المثال التوضيحي (٢)

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح (×)، وقد حدد مراقب الحسابات أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي اشتقت منها القوائم المالية الملخصة.
- يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها عبارة تصف تحريفًا هامًا ومؤثرا غير مصحح في المعلومات الأخرى، والمعلومات الأخرى التي يتعلق بها هذا التحريف الهام ومؤثر غير المصحح هي أيضًا معلومات واردة في مستند يحتوي على القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها.

تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

الرأي

قمنا بمراجعة القوائم المالية الملخصة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي الملخصة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الملخصة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات والتي استخرجت من القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك وفاً للأساس المبين في الإيضاح رقم (×).

القوائم المالية الملخصة

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا (يتم توضيح إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها)، يقتضي الامر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وتقريرنا عنها.

القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها وتقريرنا عنها

- وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ في ١٦ فبراير ٢٠٢٥ فقد أبدينا رأياً غير متحفظ على القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة، (القوائم المالية التي تم مراجعتها مُضمّنة في التقرير السنوي لسنة ٢٠٢٤، ويتضمن تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية التي تم مراجعتها عبارة تصف تحريفًا هام ومؤثرا غير مصحح في المعلومات الأخرى ضمن مناقشة وتحليل الإدارة للتقرير السنوي لسنة ٢٠٢٤، ومناقشة وتحليل الإدارة والتحريف الهام ومؤثر غير المصحح في المعلومات الأخرى، مُضمَّنان أيضًا في التقرير السنوي الملخص لسنة ٢٠٢٤) (يتم وصف التحريف الهام والمؤثر غير المصحح الذي تحتوي عليه المعلومات الأخرى).

مسئولية *الإدارة والمسئولين عن الحوكمة*(٥) عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبيّن في الإيضاح رقم (×).

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، مع القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وذلك استنادًا إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقًا للمعيار المصري للمراجعة رقم (٨١٠)

(توقيع مراقب الحسابات)

(عنوان مراقب الحسابات)
(تاريخ تقرير مراقب الحسابات)

(٥) أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

المثال التوضيحي (٣):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي متحفظ في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح (×)، وقد حدد مراقب الحسابات أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

الرأي المتحفظ

قمنا بمراجعة القوائم المالية الملخصة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي الملخصة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الملخصة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات والتي استخرجت من القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وقد أبدينا رأي مراجعة متحفظ على القوائم المالية الكاملة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠٢٥.

فيما عدا ما ورد في قسم أساس إبداء الرأي المتحفظ" الوارد في تقريرنا هذا والتأثيرات المحتملة للأمر الموضح به فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي للشركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك وفاً للأساس المبين في الإيضاح رقم (×).

أساس إبداء الرأي المتحفظ

أظهرت قائمة المركز المالي مخزون الشركة بالتكلفة بمبلغ ××× . ولم تُظهر الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية، أيهما أقل، مما يشكل خروجاً عن المعايير المحاسبة المصرية. وتشير سجلات الشركة إلى أنه لو أظهرت الإدارة المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة الاستردادية، أيهما أقل، لكان ينبغي تخفيض المخزون بمبلغ ××× ليصل إلى صافي قيمته الاستردادية. وبالتالي، كانت ستزيد تكلفة المبيعات بمبلغ ××× ، وكانت ستنخفض ضريبة الدخل، وصافي الدخل، وحقوق ملكية المساهمين بمبلغ ××× ، و ××× ، و ××× على الترتيب، وتُعد القوائم المالية الملخصة مُحرفةً بقدر مماثل لتحريف القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤.

القوائم المالية الملخصة

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا (يتم توضيح إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها)، يقتضي الامر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وتقريرنا عنها.

القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها وتقريرنا عنها

وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ في ١٦ فبراير ٢٠٢٥ فقد أبدينا رأياً متحفظاً على القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة.

مسئولية الإدارة والمسئولين عن الحوكمة [٦] **عن القوائم المالية الملخصة**

الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبيّن في الإيضاح (×).

مسئولية مراقب الحسابات

تتمثل مسئوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، مع القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وذلك إستنادًا إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقًا للمعيار المصري للمراجعة رقم (٨١٠)

(توقيع مراقب الحسابات)

(عنوان مراقب الحسابات)

(تاريخ تقرير مراقب الحسابات)

---

[٦] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

المثال التوضيحي (٤):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي عكسي في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها.
- تم وضع الضوابط من قبل الإدارة وتم الإفصاح عن ذلك بشكلٍ كافٍ في الإيضاح (×)، وقد حدد مراقب الحسابات أن الضوابط تعد مقبولة في ظل الظروف القائمة.
- تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقريره عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

الامتناع عن أبداء رأي

تم تكليفنا بمراجعة القوائم المالية الملخصة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي الملخصة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الملخصة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات والتي استخرجت من القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤.

ونتيجة للراي العكسي على القوائم المالية الكاملة الموضح في قسم **" أساس الامتناع عن إبداء رأي "** الوارد في تقريرنا هذا، فإنه من غير المناسب إبداء رأي على هذه القوائم المالية الملخصة المرفقة.

أساس الامتناع عن أبداء رأي

ونظراً لجوهرية الأمر فقد أبدينا رأينا عكسياً على القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها وكان أساس رأينا العكسي (يتم توضيح أساس رأي العكسي).

القوائم المالية الملخصة

ومن أجل الحصول على تفهم أشمل للمركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا (يتم توضيح إطار التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها)، يقتضي الامر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وتقريرنا عنها.

القوائم المالية التى تم مراجعتها وتقريرنا عنها

في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠٢٥ أبدينا رأيًا عكسيًا على القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة.

مسئولية *الإدارة والمسئولين عن الحوكمة* [٧] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة على الأساس المبيّن في الإيضاح (×).

مسئولية مراقب الحسابات

تتمثل مسئوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، مع القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وذلك إستنادًا إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقًا للمعيار المصري للمراجعة رقم (٨١٠)

(توقيع مراقب الحسابات)

(عنوان مراقب الحسابات)
(تاريخ تقرير مراقب الحسابات)

[٧] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

المثال التوضيحي (٥):

تتضمن الظروف ما يلي:

- تم إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها.
- توجد ضوابط مفروضة لإعداد القوائم المالية الملخصة.
- خلُص مراقب الحسابات إلى أنه من غير الممكن إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية الملخصة.
- تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة مؤرخ بنفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الكاملة التي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة.

تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

الرأي العكسي

لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي الملخصة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الملخصة عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات والتي استخرجت من القوائم المالية الكاملة للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤.

ومن رأينا، ونظرًا لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الرأي العكسي"، فإن القوائم المالية الملخصة المرفقة غير متسقة مع القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وفقًا لـ (يتم توضيح الضوابط المفروضة).

أساس إبداء الرأي العكسي

(يتم توضيح الأمر الذي تسبب في أن تكون القوائم المالية الملخصة غير متَّسقة، في جميع جوانبها الهامة، مع القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وفقًا للضوابط المطبقة).

القوائم المالية الملخصة

لا تحتوي القوائم المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب (يتم توضيح إطار التقارير المالية المطبقة في إعداد القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها)، وبناء عليه، لا تُغني قراءة القوائم المالية الملخصة وتقرير مراقب الحسابات عنها عن قراءة القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها وتقرير مراقب الحسابات عنها.

القوائم المالية التى تم مراجعتها وتقريرنا عنها

لقد أبدينا رأي مراجعة غير معدل في القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠٢٥.

مسئولية الإدارة *والمسئولين عن الحوكمة*[٨] عن القوائم المالية الملخصة

الإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الملخصة وفقًا لـ (يتم توضيح الضوابط المفروضة).

مسئولية مراقب الحسابات

تتمثل مسئوليتنا في إبداء رأي عمّا إذا كانت القوائم المالية الملخصة تتفق في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، مع القوائم المالية الكاملة التي تم مراجعتها، وذلك إستنادًا إلى إجراءاتنا التي قمنا بها وفقًا لمعيار المراجعة رقم (٨١٠)

(توقيع مراقب الحسابات)

(عنوان مراقب الحسابات)
(تاريخ تقرير مراقب الحسابات)

[٨] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني

المعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) اصدار ٢٠٢٥

الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدي بمعرفة مراقب حساباتها

معيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) اصدار ٢٠٢٥

الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١-٣
المبادئ العامة للفحص المحدود للقوائم المالية الدورية	٤-٦
هدف مهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية	٧-٩
الاتفاق على شروط المهمة	١٠-١١
إجراءات فحص المحدود	١٢-٢٩
تقييم التحريفات	٣٠-٣٣
اقرارات الإدارة	٣٤-٣٥
مسؤولية المراقب عن المعلومات المرفقة	٣٦-٣٧
المراسلات	٣٨-٤٢
إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية	٤٣-٦٣
التوثيق	٦٤
تاريخ السريان	٦٥

الملحق الأول: مثال لخطاب ارتباط لمهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية

الملحق الثاني: الإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراقب في الحسبان عند تنفيذ فحص محدود للقوائم المالية الدورية

الملحق الثالث: مثال لخطاب تمثيل من الإدارة

الملحق الرابع: أمثلة لتقارير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

الملحق الخامس: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب الخروج عن إطار التقارير المالية المطبق

الملحق السادس: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج متحفظ بسبب قيد على النطاق لم تفرضه الإدارة

الملحق السابع: أمثلة لتقارير فحص تحتوي على استنتاج عكسي بسبب الخروج عن إطار التقارير المالية المطبق

مقدمة

١- الغرض من هذا المعيار لمهام الفحص المحدود هو وضع معايير وتقديم إرشادات عن المسؤوليات المهنية لمراقب الحسابات عندما يتولى مهمة للفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لأحد عملاء المراجعة، وكذلك عن شكل التقرير ومحتواه. ويُستخدم مصطلح "المراقب" خلال هذا المعيار، ليس بسبب أن المراقب يُنفذ إحدى مهام المراجعة، وإنما لأن نطاق هذا المعيار يقتصر على الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية الذي ينفِّذه مراقب الحسابات للقوائم المالية للمنشأة.

٢- لأغراض هذا المعيار، فإن القوائم المالية الدورية هي القوائم المالية المُعدَّة والمعروضة وفقاً لإطار تقارير مالية مطبق وهي تشمل إما مجموعة كاملة أو مختصرة من القوائم المالية لفترة أقل من السنة المالية للمنشأة.

٣- ينبغي على المراقب الذي يتم تكليفه بتنفيذ فحص محدود للقوائم المالية الدورية أن يُنفذ الفحص وفقاً لهذا المعيار. ويتوصل المراقب خلال تنفيذه لمراجعة القوائم المالية السنوية إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية. وعندما يتم تكليف المراقب بفحص محدود للقوائم المالية الدورية، فإن هذا الفهم يتم تحديثه من خلال الاستفسارات التي تتم أثناء الفحص، ويستعين به المراقب في تركيز استفساراته التي سيتم طرحها، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها.

أ- يستهدف هذا المعيار الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية الذي ينفذه مراقب المنشأة. ومع ذلك، فإنه يُطبَّق بعد تكييفه حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة عندما يتولى مراقب المنشأة مهمة لفحص معلومات مالية تاريخية أخرى بخلاف القوائم المالية الدورية لأحد عملاء المراجعة.

المبادئ العامة للفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

٤- ينبغي أن يلتزم المراقب بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة الخاصة بمراجعة القوائم المالية السنوية للمنشأة. وتحكم هذه المتطلبات السلوكية المسؤوليات المهنية للمراقب في المجالات الآتية: الاستقلال والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.

٥- ينبغي على المراقب تطبيق إجراءات رقابة الجودة المطبقة على كل مهمة. وتتضمن عناصر رقابة الجودة ذات الصلة بكل مهمة مسؤوليات القيادة عن جودة المهمة، والمتطلبات السلوكية، وقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل مهمة معينة والاستمرار في تلك العلاقات والمهمات، وتعيين فرق العمل، وتنفيذ المهمة، والمتابعة.

٦- ينبغي على المراقب التخطيط للفحص المحدود وتنفيذه مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني، مع إدراك أنه قد توجد ظروف تكون سبباً في حاجة القوائم المالية الدورية إلى إدخال تعديل هام ومؤثر عليها حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق. والمقصود بالموقف السلوكي القائم على نزعة الشك المهني أن يقوم المراقب بعمل تقييم انتقادي، بعقلية متسائلة، لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها، وأن يكون منتبهاً للأدلة التي تتناقض مع المستندات أو الاقرارات المقدمة من إدارة المنشأة، أو تثير الشك في إمكانية الاعتماد عليها.

هدف مهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

٧- يتمثل الهدف من إجراء مهمة لفحص محدود للقوائم المالية الدورية في تمكين المراقب من إبداء استنتاج، على أساس الفحص، عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية غير مُعدَّة، في جميع جوانبها الهامة، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق. ويطرح المراقب استفسارات، وينفذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى من أجل أن يخفض إلى مستوى معتدل لخطر إبداء استنتاج غير مناسب عندما تكون القوائم المالية الدورية مُحرَّفة بشكلٍ هام ومؤثر.

٨- يختلف الهدف من الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية بشكلٍ كبير عن هدف المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية. ولا يوفر الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية أساساً لإبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

٩- على عكس عملية المراجعة، لا يهدف الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية للوصول إلى تأكد مناسب بأن القوائم المالية الدرية تخلو من التحريف الهام والمؤثر. ويتألف الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص. وقد يلفت الفحص انتباه المراقب لأمورٍ مهمة تؤثر على القوائم المالية الدورية، ولكنه لا يوفر جميع الأدلة التي تُطلب في عملية المراجعة.

الاتفاق على شروط المهمة

١٠- ينبغي أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة.

١١- تُسجل عادةً شروط المهمة المتفق عليها في خطاب الارتباط. ويساعد هذا الشكل من أشكال الاتصال في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة المهمة، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراقب، ودرجة التأكد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. ويغطي هذا الخطاب عادةً الأمور الآتية:

- الهدف من الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية.
- نطاق الفحص.
- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الدورية.
- مسؤولية الإدارة عن وضع نظام فعال للرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية الدورية.
- مسؤولية الإدارة عن إتاحة جميع السجلات المالية وما يتعلق بها من معلومات للمراقب.
- موافقة الإدارة على تقديم اقرارات مكتوبة للمراقب لتأكيد الاقرارات المقدمة شفهيا أثناء الفحص، بالإضافة إلى الاقرارات الضمنية في سجلات المنشأة.
- الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدر، بما في ذلك تحديد هوية المخاطب بالتقرير.
- موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على القوائم المالية الدورية إلى أن تلك القوائم المالية الدورية قد تم فحصها من قبل مراقب المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ويحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب الارتباط. ويمكن أيضاً دمج شروط مهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية مع شروط مهمة مراجعة القوائم المالية السنوية.

إجراءات فحص محدود للقوائم المالية الدورية

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها

١٢- ينبغي أن يكون لدى المراقب فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والدورية، بشكل يكفي للتخطيط للمهمة وتنفيذه، وحتى يكون قادراً على:

(أ) تحديد أنواع التحريفات الهام ومؤثرة المحتملة والنظر في احتمال حدوثها؛

(ب) اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي ستوفر للمراقب أساساً لإعداد تقرير عمّا إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية غير مُعدَّة، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، وفقا لإطار التقارير المالية المطبق.

١٣- وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم (٣١٥)، فإن المراقب الذي راجع القوائم المالية للمنشأة لفترة سنوية واحدة أو أكثر، يكون قد توصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد المعلومات المالية السنوية، وكان هذا الفهم كافياً للقيام بالمراجعة. وعند التخطيط لفحص محدود للقوائم المالية الدورية، يُحدث المراقب هذا الفهم. ويتوصل

المراقب أيضاً إلى فهمٍ كافٍ للرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية الدورية، حيث إنها قد تختلف عن الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد القوائم المالية السنوية.

١٤- يستخدم المراقب فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، لتحديد الاستفسارات التي سيتم طرحها والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى التي سيتم تطبيقها، وتحديد الأحداث أو المعاملات أو الإقرارات المعينة التي يمكن طرح الاستفسارات بشأنها أو التي يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية أو إجراءات الفحص الأخرى عليها.

١٥- تتضمن عادةً الإجراءات التي ينفذها المراقب لتحديث فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ما يلي:

- قراءة الوثائق الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات فحص الفترة (الفترات) الدورية السابقة في السنة الحالية والفترة (الفترات) الدورية المقابلة لها في السنة السابقة، وذلك بالقدر اللازم لتمكين المراقب من تحديد الأمور التي قد تؤثر على القوائم المالية الدورية للفترة الحالية.
- النظر في أي مخاطر مهمة تم التعرف عليها عند مراجعة القوائم المالية للسنة السابقة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
- قراءة أحدث المعلومات المالية السنوية والقوائم المالية الدورية للفترات السابقة القابلة للمقارنة.
- النظر في الأهمية النسبية مع الرجوع إلى إطار التقارير المالية المطبق المتعلق بالقوائم المالية الدورية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتقييم تأثير التحريفات.
- النظر في طبيعة أي تحريفات هامة ومؤثرة تم تصحيحها، وأي تحريفات غير هامة ومؤثرة لم يتم تصحيحها تم اكتشافها في القوائم المالية للسنة السابقة.
- النظر في الأمور المُهمة المتعلقة بالمحاسبة المالية والتقرير المالي، والتي قد تكون لها أهمية دائمة مثل أوجه القصور المُهمة في الرقابة الداخلية.
- النظر في نتائج أي إجراءات مراجعة تم تنفيذها فيما يتعلق بالقوائم المالية للسنة الحالية.
- النظر في نتائج أية عمليات مراجعة داخلية تم تنفيذها والإجراءات اللاحقة التي اتخذتها الإدارة.
- الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر احتمال تحريف القوائم المالية الدورية بشكلٍ هام ومؤثر نتيجة لغش.
- الاستفسار من الإدارة عن تأثير التغييرات في أنشطة أعمال المنشأة.
- الاستفسار من الإدارة عن أي تغييرات مهمة في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي من تلك التغييرات على إعداد القوائم المالية الدورية.
- الاستفسار من الإدارة عن الآلية التي أُعدت بها القوائم المالية الدورية، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي تتفق أو تتطابق معها القوائم المالية الدورية.

١٦- يحدد المراقب طبيعة إجراءات الفحص، إن وجدت، التي سيتم تنفيذها على وحدات المجموعة ويقوم، عند الاقتضاء، بإبلاغ هذه الأمور للمراقبين الآخرين المشاركين في الفحص. وتتضمن العوامل التي سيتم أخذها في الحسبان الأهمية النسبية للمعلومات المالية الدورية لوحدات المجموعة وخطر التحريف فيها، وفهم المراقب لمدى المركزية أو عدم المركزية في المراجعة الداخلية المطبقة على إعداد هذه المعلومات.

١٧- من أجل التخطيط لفحص محدود للقوائم المالية الدورية، وإجراء هذا الفحص، ينبغي على المراقب المكلف حديثاً، والذي لم ينفذ بعد مراجعة للقوائم المالية السنوية وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة، أن يتوصل إلى فهمٍ للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، المتعلقة بإعداد كلٍ من المعلومات المالية السنوية والدورية.

١٨- يمكن هذا الفهم المراقب من تركيز الاستفسارات المطروحة، والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة

عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الدورية وفقاً لهذا المعيار. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يطرح المراقب عادةً استفسارات على المراقب السابق ويقوم، متى كان ذلك ممكناً عملياً، بفحص أوراق عمل المراقب السابق عن المراجعة السنوية السابقة، وعن أي فترات دورية سابقة في السنة الحالية تم فحصها من قبل المراقب السابق. وعند القيام بذلك، يأخذ المراقب في الحسبان طبيعة أي تحريفات تم تصحيحها، وأي تحريفات لم يتم تصحيحها قام بتجميعها المراقب السابق، وأي مخاطر مهمة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، والأمور المحاسبية المهمة وأي أمور تتعلق بعملية التقرير قد تكون لها أهمية دائمة، مثل أوجه القصور المُهمة في الرقابة الداخلية.

الاستفسارات والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى

١٩- ينبغي على المراقب طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتنفيذ إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى لتمكينه من أن يستنتج، على أساس الإجراءات المُنفذة، ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية غير مُعدَّة، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

٢٠- لا تتطلب مهمة الفحص عادة إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال الفحص المادي أو الملاحظة أو المصادقة. وتقتصر عادةً الإجراءات اللازمة لتنفيذ فحص للمعلومات المالية الدورية على طرح استفسارات بشكل أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق الإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى، بدلاً من تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها بشأن الأمور المحاسبية المهمة المتعلقة بالقوائم المالية الدورية. وتتأثر طبيعة ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المُنفذَّة بفهم المراقب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ونتائج تقييمات المخاطر فيما يتعلق بالمراجعة السابقة، ونظر المراقب في الأهمية النسبية المتعلقة بالقوائم المالية الدورية.

٢١- ينفذ المراقب عادةً الإجراءات الآتية:

- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمسئولين عن الحوكمة واللجان المعنية الأخرى للتعرف على الأمور التي قد تؤثر على القوائم المالية الدورية، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا توجد لها محاضر متاحة، والتي قد تؤثر على القوائم المالية الدورية.
- النظر في تأثير الأمور التي نشأ عنها تعديل في تقرير المراجعة أو الفحص، إن وجد هذا التأثير، وفي التعديلات المحاسبية أو التحريفات غير المُعدَّلة، في وقت المراجعة أو عمليات الفحص السابقة.
- الاتصال، متى كان ذلك مناسباً، بالمراقبين الآخرين الذين ينفذون فحصاً للمعلومات المالية الدورية الخاصة بالوحدات المُهمة في المنشأة المعدة للتقرير محل الفحص.
- الاستفسار عما يلي من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وغيرهم من الأشخاص حسب مقتضى الحال:
  - ما إذا كان قد تم إعداد وعرض القوائم المالية الدورية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية أو في طرق تطبيقها.
  - ما إذا كانت هناك أي معاملات جديدة استلزمت تطبيق سياسة محاسبية جديدة.
  - ما إذا كانت القوائم المالية الدورية تحتوي على أي تحريفات معروفة لم يتم تصحيحها.
  - المواقف غير المعتادة أو المُعقدة التي يمكن أن تكون قد أثرت على القوائم المالية الدورية، مثل تجميع الأعمال أو استبعاد جزء من النشاط.

- الافتراضات المُهمة ذات الصلة بقياس القيمة العادلة أو الإفصاحات المتعلقة بها، ونية الإدارة وقدرتها على تنفيذ تصرفات معينة نيابة عن المنشأة.
- ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تمت المحاسبة والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية الدورية.
- التغييرات المُهمة في التعهدات والالتزامات التعاقدية.
- التغييرات المُهمة في الالتزامات المحتملة بما في ذلك الدعاوى القضائية أو المطالبات.
- الالتزام بشروط الديون.
- الأمور التي تثير تساؤلات أثناء تطبيق إجراءات الفحص.
- المعاملات المُهمة التي تتم في الأيام القليلة الأخيرة من الفترة الدورية أو الأيام القليلة الأولى من الفترة الدورية التالية.
- المعرفة بأي غش أو غش مشتبه فيه يؤثر على المنشأة ويكون من بين المتورطين فيه:
  - الإدارة؛ أو
  - الموظفون الذي لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
  - أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية.
- مدي علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبه فيه، يؤثر على القوائم المالية الدورية.
- مدي علمهم بأية حالة فعلية أو محتملة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية.

- تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الدورية بهدف تحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير معتادة، والتي قد تعكس تحريفا هاما ومؤثرا في القوائم المالية الدورية. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية تحليل النسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل التراجعات، وقد يتم تنفيذ هذه الإجراءات يدويا أو باستخدام أساليب بمساعدة الحاسب. ويحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراقب في الحسبان عند تنفيذ فحص للمعلومات المالية الدورية.
- قراءة القوائم المالية الدورية، والنظر فيما إذا كان قد نما إلى علم المراقب ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية ليست مُعدَّة، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

٢٢- قد ينفذ المراقب العديد من إجراءات الفحص قبل إعداد المنشأة للمعلومات المالية الدورية أو بالتزامن مع إعدادها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الممكن عملياً تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية، والبدء في قراءة المحاضر قبل نهاية الفترة الدورية. ويسمح أيضاً تنفيذ بعضٍ إجراءات الفحص في وقت مبكر من الفترة الدورية بالتحديد المبكر للأمور المحاسبية المُهمة التي تؤثر على القوائم المالية الدورية، وبالنظر في مثل هذه الأمور.

٢٣- إن المراقب الذي ينفذ الفحص للمعلومات المالية الدورية يتم تكليفه أيضاً بتنفيذ مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة. ولأغراض المواءمة والكفاءة، قد يقرر المراقب تنفيذ إجراءات مراجعة معينة بالتزامن مع فحص محدود للقوائم المالية الدورية. فعلى سبيل المثال، المعلومات المكتسبة من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص محدود للقوائم المالية الدورية، قد تُستخدم أيضا في المراجعة السنوية. وقد يقرر المراقب أيضاً أن

ينفذ، في وقت الفحص الدوري، إجراءات مراجعة سيكون من اللازم تنفيذها لغرض مراجعة القوائم المالية السنوية، على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة على المعاملات المُهمة أو غير المعتادة التي وقعت خلال الفترة، مثل عمليات تجميع الأعمال، أو عمليات إعادة الهيكلة، أو معاملات الإيرادات المُهمة.

٢٤- لا يتطلب فحص محدود للقوائم المالية الدورية عادةً تأييد الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى القضائية أو المطالبات. ولذلك، لا يكون من الضروري عادةً إرسال خطاب استفسار إلى محامي المنشأة. لكن الاتصال المباشر بمحامي المنشأة فيما يتعلق بالدعاوى القضائية أو المطالبات قد يكون مناسباً إذا نما إلى علم المراقب ما يدعوه إلى التساؤل عما إذا كانت القوائم المالية الدورية غير مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، واعتقد المراقب أن محامي الشركة قد تكون لديه معلومات وثيقة الصلة.

٢٥- ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة بأن القوائم المالية الدورية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية. ويمكن أن يحصل المراقب على أدلة بأن القوائم المالية الدورية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية عن طريق تتبع القوائم المالية الدورية إلى:

(أ) السجلات المحاسبية، مثل دفتر الأستاذ العام، أو ميزان المراجعة الذي يتفق أو يتطابق مع السجلات المحاسبية؛

(ب) البيانات الأخرى الداعمة في سجلات المنشأة كلما كان ذلك ضرورياً.

٢٦- ينبغي على المراقب أن يستفسر عمّا إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير الفحص، والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحا في القوائم المالية الدورية. ومن غير الضروري أن يُنفذ المراقب إجراءات أخرى لتحديد الأحداث الواقعة بعد تاريخ تقرير الفحص.

٢٧- ينبغي على المراقب أن يستفسر عمّا إذا كانت الإدارة قد غيّرت تقييمها لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعندما يصبح المراقب على علم، نتيجةً لهذا الاستفسار أو لإجراءات فحص أخرى، بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراقب:

(أ) الاستفسار من الإدارة عن خططها المتعلقة بالتصرفات المستقبلية استناداً إلى تقييمها للاستمرارية، وجدوى هذه الخطط، وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع؛

(ب) النظر في مدى كفاية الإفصاح عن تلك الأمور في القوائم المالية الدورية.

٢٨- ربما كانت الأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة موجودة في تاريخ القوائم المالية السنوية، أو قد يتم التعرف عليها نتيجةً للاستفسارات المطروحة على الإدارة أو أثناء تنفيذ إجراءات الفحص الأخرى. وعندما تثير تلك الأحداث أو الظروف انتباه المراقب، فعلى المراقب أن يستفسر من الإدارة عن خططها بشأن التصرف المستقبلي، مثل خططها لتسييل الأصول، أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون، أو تخفيض النفقات أو تأجيلها، أو زيادة رأس المال. وعلى المراقب أن يستفسر أيضاً عن جدوى خطط الإدارة، وما إذا كانت الإدارة تعتقد بأن نتيجة تلك الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع. ولكن ليس من الضروري عادةً بالنسبة للمراقب أن يتأكد من جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت نتيجة هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع.

٢٩- عندما يلفت أمر ما انتباه المراقب ويقوده إلى التساؤل عمّا إذا كان ينبغي إجراء تعديلٍ هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية، حتى تكون مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، فينبغي على المراقب طرح استفسارات إضافية أو تنفيذ إجراءات أخرى لتمكينه من إبداء استنتاج في تقرير الفحص. فعلى سبيل المثال، إذا أدت إجراءات الفحص التي قام بها المراقب إلى تساؤله عما إذا كانت معاملة بيع مُهمة مُسجَّلة وفقا لإطار التقارير المالية المطبق، فعلى المراقب تنفيذ إجراءات إضافية كافية للإجابة على تساؤلاته، مثل مناقشة شروط المعاملة مع كبار موظفي التسويق والمحاسبة أو قراءة عقد البيع.

تقييم التحريفات

٣٠- ينبغي على المراقب أن يُقيم ما إذا كانت التحريفات غير التي تم تصحيحها التي لفتت انتباهه تُعد، منفردة أو في مجملها، هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية الدورية.

٣١- على عكس مهمة المراجعة، لا يهدف الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية الي الوصول إلى تأكد مناسب بأن القوائم المالية الدورية تخلو من التحريف الهام ومؤثر. ومع ذلك، فإن التحريفات التي تلفت انتباه المراقب، بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية، يتم تقييمها منفردة وفي مجملها لتحديد ما إذا كان يلزم إجراء تعديل هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية حتى تكون مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

٣٢- يمارس المراقب الحكم المهني عند تقييم الأهمية النسبية لأي تحريفات لم تصححها المنشأة. ويأخذ المراقب في الحسبان أموراً مثل طبيعة التحريفات وسببها ومبلغها، وما إذا كانت التحريفات قد نشأت في السنة السابقة أو في فترة دورية من السنة الحالية، والتأثير المحتمل للتحريفات على الفترات السنوية أو الدورية المستقبلية.

٣٣- قد يحدد المراقب مبلغاً، لا يلزم تجميع التحريفات التي تقل عنه، لأنه يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية. وعند القيام بذلك، يأخذ المراقب في الحسبان حقيقة أن تحديد الأهمية النسبية ينطوي على اعتبارات كمية وأيضا نوعية، وأن التحريفات التي تكون بمبالغ صغيرة نسبياً قد يكون لها مع ذلك تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية.

اقرارات الإدارة

٣٤- ينبغي على المراقب أن يحصل من الإدارة على اقرار مكتوب:

(أ) بأنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ؛

(ب) بأن القوائم المالية الدورية مُعدَّة ومعروضة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛

(ج) بأنها تعتقد أن تأثير التحريفات غير المصححة التي جمعها المراقب أثناء الفحص تُعد، سواءً منفردة أو في مجملها، غير هامة ومؤثرة بالنسبة للمعلومات المالية الدورية ككل. ويتم تضمين ملخص بهذه البنود في الاقرار المكتوب، أو يُرفق به.

(د) بأنها قد أفصحت للمراقب عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش أو حالات غش مشتبه فيها تعلم بها الإدارة وربما تكون قد أثرت على المنشأة؛

(هـ) بأنها قد أفصحت للمراقب عن نتائج تقييمها لمخاطر أن تكون القوائم المالية الدورية مُحرفّة بشكل هام ومؤثر نتيجة لغش؛(*)

(و) بأنها قد أفصحت للمراقب عن جميع حالات عدم الالتزام الفعلية أو المحتملة بالأنظمة واللوائح، والتي من المقرر أن يؤخذ في الحسبان تأثيراتها عند إعداد القوائم المالية الدورية؛

(ز) بأنها قد أفصحت للمراقب عن جميع الأحداث المُهمة التي وقعت بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ تقرير الفحص والتي قد تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية الدورية.

٣٥- يحصل المراقب على اقرارات إضافية، حسب الاقتضاء، فيما يتعلق بالأمور الخاصة بعمل المنشأة أو صناعتها. ويحتوي الملحق الثالث من هذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب التمثيل من الإدارة.

(*) توضح الفقرة"٣٦" من معيار المراجعة (٢٤٠) أن طبيعة مثل هذا التقييم ونطاقه ومدى وتكراره يختلف من منشأة لأخرى، وأن الإدارة قد تقوم بإجراء تقييم تفصيلي على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وعليه، فإن هذا الاقرار، طالما كانت متعلقا بالقوائم المالية الدورية، يتم تكييفه ليتماشى مع الظروف الخاصة بالمنشأة.

مسؤولية المراقب عن المعلومات المرفقة

٣٦- ينبغي على المراقب قراءة المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية الدورية للنظر فيما إذا كانت أي من تلك المعلومات غير متسقة بشكلٍ هام ومؤثر مع القوائم المالية الدورية. وإذا حدد المراقب وجود عدم اتساق هام ومؤثر، فإنه ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية الدورية أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في القوائم المالية الدورية ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراقب ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص. وإذا كان هناك تعديل من الضروري إجرائه في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراءه، فإن المراقب ينظر في تضمين فقرة إضافية في تقرير الفحص تصف عدم الاتساق الهام ومؤثر، أو ينظر في اتخاذ إجراءات أخرى، مثل الامتناع عن إصدار تقرير الفحص أو الانسحاب من المهمة. فعلى سبيل المثال، قد تعرض الإدارة مقاييس بديلة للأرباح تصور الأداء المالي بشكل أكثر إيجابية من القوائم المالية الدورية، وتُعطى تلك المقاييس أهمية زائدة، أو لا تكون محددة بشكلٍ واضح، أو لا يتم مطابقتها بوضوح مع القوائم المالية الدورية بحيث تكون مُربكة وربما مضلِّلة.

٣٧- إذا لفت انتباه المراقب ما يدعوه للاعتقاد بأن المعلومات الأخرى تتضمن تحريفاً هام ومؤثراً لاحد الحقائق، فينبغي عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة. وعند قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الهام ومؤثرة، فقد يلفت انتباه المراقب تحريف هام ومؤثر واضح لإحدى الحقائق (بعبارة أخرى، معلومات لا تتعلق بالأمورِ الظاهرة في القوائم المالية الدورية، ومنصوص عليها أو معروضة بشكلٍ غير صحيح). وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة، ينظر المراقب في صحة المعلومات الأخرى، وردود الإدارة على استفساراته، وما إذا كانت هناك اختلافات صحيحة في الحكم أو الرأي، وما إذا كان سيطلب من الإدارة استشارة طرف ثالث مُؤهل لحل التحريف الواضح في الحقائق. وإذا كان من الضروري إجراء تعديل لتصحيح التحريف الهام ومؤثر في إحدى الحقائق ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل، فعلى المراقب أن ينظر في اتخاذ الإجراء الإضافي المناسب، مثل إخطار المسئولين عن الحوكمة والحصول على مشورة قانونية.

المراسلات

٣٨- عندما يلفت انتباه المراقب، نتيجة لتنفيذ فحص محدود للقوائم المالية الدورية، أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل هام ومؤثر في القوائم المالية الدورية حتى تكون مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، فينبغي على المراقب إبلاغ هذا الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب.

٣٩- وفقاً لحكم المراقب، فعندما لا تستجيب الإدارة لهذا الابلاغ بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراقب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة. ويتم الإبلاغ في أقرب وقت ممكن عملياً، إما شفهيا أو كتابياً. ويتأثر قرار المراقب بشأن الإبلاغ شفهياً أو كتابياً بعوامل مثل طبيعة الأمر الذي سيتم الإبلاغ به وحساسيته وأهميته وتوقيت ذلك الإبلاغ. وإذا تم الإبلاغ بالمعلومات شفهياً، فعلى المراقب توثيق الإبلاغ.

٤٠- وفقاً لحكم المراقب، فعندما لا يستجيب المسؤولين عن الحوكمة لهذا الإبلاغ بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة، فينبغي على المراقب أن ينظر فيما يلي:

(أ) إمّا تعديل التقرير؛ أو

(ب) إمكانية الانسحاب من المهمة؛ و

(ج) إمكانية الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية.

٤١- عندما يلفت انتباه المراقب، نتيجة لتنفيذ فحص محدود للقوائم المالية الدورية، أمر يدعوه إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح، فينبغي عليه إبلاغ الأمر في أقرب وقت ممكن عملياً للمستوى الإداري المناسب. ويتأثر تحديد المستوى الإداري المناسب باحتمال تواطؤ أو تورط أحد أعضاء الإدارة. وينظر المراقب أيضاً

في الحاجة إلى التقرير عن تلك الأمور للمسئولين عن الحوكمة، وينظر في الأثر المنعكس على الفحص.

٤٢- ينبغي على المراقب أن يبلغ المسئولين عن الحوكمة بالأمور ذات الصلة التي لها أهمية من حيث الحوكمة والتي نشأت عن فحصه المحدود للقوائم المالية الدورية. ونتيجةً الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية، قد يصبح المراقب على علم بأمور تُعد في رأيه مهمة وتخص أيضاً المسئولين عن الحوكمة عند إشرافهم على آلية التقرير المالي والإفصاحات. ويقوم المراقب بإبلاغ تلك الأمور للمسئولين عن الحوكمة.

إعداد تقرير عن طبيعة ومدى ونتائج الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

٤٣- ينبغي على المراقب إصدار تقرير مكتوب يحتوي على ما يلي:

(أ) عنوان مناسب.

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه ظروف المهمة.

(ج) تحديد القوائم المالية الدورية التي تم فحصها، بما في ذلك عنوان كل قائمة في المجموعة الكاملة أو المختصرة من القوائم المالية والتاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية الدورية ؛

(د) عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها العادل وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، وذلك إذا كانت القوائم المالية الدورية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة المُعدَّة وفقاً لإطار تقارير مالية يهدف إلى تحقيق العدالة والوضوح.

(هـ) في الظروف الأخرى، عبارة بأن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية الدورية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

(و) عبارة بأن المراقب مسؤول عن إبداء استنتاج بشأن القوائم المالية الدورية استناداً إلى الفحص.

(ز) عبارة بأن الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية تم القيام به وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود (٢٤١٠)، وعبارة بأن مثل هذا الفحص يتألف من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص.

(ح) عبارة بأن الفحص يُعدّ أقل بكثير في نطاقه من المراجعة التي يتم القيام بها وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة، وتبعاً لذلك فإنه لا يمكِّن المراقب من الوصول إلى تأكد بأنه سيعلم بجميع الأمور المُهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة، وبالتالي، فإن المراقب لا يبدي أي رأي مراجعة.

(ط) إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق العرض العادل واستنتاج، عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية) .

(ي) وفي الظروف الأخرى، استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية).

(لـ) تاريخ التقرير.

(ل) عنوان المراقب.

(م) توقيع المراقب.

ويحتوي الملحق الرابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص المحدود.

٤٤- تظل مسئولية المراقب في صياغة الاستنتاج عن نتائج الفحص على النحو الموضح بالفقرتين "٤٣ (ط)، (ي)" قائمة ،على الرغم مما قد تلزمه بعض القواعد القانونية ، التي تحكم فحص القوائم المالية الدورية من صياغة مختلفة لاستنتاجاته .

الخروج عن إطار التقارير المالية المطبق

٤٥- ينبغي على المراقب أن يبدي استنتاجاً متحفظاً أو عكسيا عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأنه ينبغي إجراء تعديل هام ومؤثر أو جوهري على القوائم المالية الدورية حتى تكون مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقاً لإطار التقرير المالية المطبق.

٤٦- إذا لفت انتباه المراقب أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية تتأثر أو يمكن أن تتأثر بشكلٍ هام ومؤثر بسبب خروج عن إطار التقارير المالية المطبق، ولم تصحح الإدارة القوائم المالية الدورية، فإنه يعدل تقرير الفحص. ويصف التعديل طبيعة الخروج وينص، إن أمكن، على تأثيرات ذلك على القوائم المالية الدورية. وفي حالة عدم تضمين المعلومات التي يعتقد المراقب أنها ضرورية لغرض الإفصاح الكافي في القوائم المالية الدورية، فإن المراقب يعدل تقرير الفحص ويذكر فيه، إن أمكن، المعلومات الضرورية. ويتم التعديل على تقرير الفحص عادة عن طريق إضافة فقرة توضيحية، والتحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق الخامس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

٤٧- عندما يكون تأثير الخروج عن إطار التقارير المالية المطبق جوهريا ومنتشراً جداً في القوائم المالية الدورية إلى درجة يخلص معها المراقب إلى أن الاستنتاج المتحفظ لا يُعد كافياً للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير المكتملة للمعلومات المالية الدورية، فإن المراقب يبدي استنتاجاً عكسيا. ويحتوي الملحق السابع لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج عكسي.

القيد على النطاق

٤٨- تمنع عادةً القيود المفروضة على النطاق المراقب من إكمال الفحص.

٤٩- عندما يكون المراقب غير قادر على إكمال الفحص، فينبغي عليه أن يبلغ كتابياً المستوى الإداري المناسب والمسئولين عن الحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص، وأن ينظر فيما إذا كان من المناسب إصدار تقرير.

القيد المفروض من الإدارة على النطاق

٥٠- لا يقبل المراقب أي مهمة لفحص محدود للقوائم المالية الدورية إذا كانت معرفته المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أنه لن يكون قادراً على إكمال الفحص نظراً لوجود قيد مفروض من إدارة المنشأة على نطاق الفحص الذي يقوم به المراقب.

٥١- إذا فرضت الإدارة قيداً على نطاق الفحص بعد قبول المهمة، فعلى المراقب أن يطلب إزالة ذلك القيد. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يكون المراقب غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج. وفي تلك الحالات، يبلغ المراقب كتابياً المستوى الإداري المناسب والمسئولين عن الحوكمة بسبب عدم استطاعته إكمال الفحص. وبالرغم من ذلك، فعندما يلفت انتباه المراقب أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية حتى تكون مُعدَّة من جميع الجوانب الهام ومؤثرة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، فإن المراقب يقوم بالإبلاغ عن

هذا الأمر وفقاً للإرشادات الموضحة في الفقرات "٣٨" –"٤٠".

٥٢- يأخذ المراقب أيضاً في الحسبان المسؤوليات النظامية والتنظيمية، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يصدر المراقب تقريراً. وفي حال وجود مثل هذا المتطلب، فإن المراقب يمتنع عن إبداء استنتاج، ويذكر في تقرير الفحص سبب عدم استطاعته إكمال الفحص. ومع ذلك، فعندما يلفت انتباه المراقب أمرٍ يدعوه إلى الاعتقاد بأنه من الضروري إجراء تعديل هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية حتى تكون مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، فإن المراقب يبلغ أيضاً عن مثل هذا الأمر في التقرير.

القيود الأخرى على النطاق

٥٣- قد يوجد قيد على النطاق بسبب ظروف أخرى بخلاف ما تفرضه الإدارة من قيود. وفي تلك الظروف، يكون المراقب عادة غير قادرٍ على إكمال الفحص وإبداء استنتاج، وعليه أن يسترشد في ذلك بالفقرتين"٥١" و"٥٢". ولكن قد توجد بعض الظروف النادرة التي يقتصر فيها القيد على نطاق عمل المراقب بشكلٍ واضح على أمرٍ واحد محدد أو أكثر، ومع أنه هام ومؤثر، إلا أنه بحسب حكم المراقب غير منتشر في القوائم المالية الدورية. وفي تلك الظروف، يعدل المراقب تقرير الفحص عن طريق الإشارة إلى أنه باستثناء الأمر الموضح في فقرة توضيحية واردة في تقرير الفحص، فإن الفحص قد تم القيام به وفقاً لهذا المعيار، وأيضا عن طريق التحفظ في الاستنتاج. ويحتوي الملحق السادس لهذا المعيار على أمثلة توضيحية لتقارير الفحص التي تحتوي على استنتاج متحفظ.

٥٤- قد يكون المراقب قد أبدى رأياً متحفظاً في مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد مفروض على نطاق المراجعة. وعلى المراقب أن يأخذ في الحسبان ما إذا كان ذلك القيد المفروض على النطاق لا يزال موجوداً، وفي هذه الحالة فإنه ينظر في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

الاستمرارية وحالات عدم التأكد المُهمة

٥٥- في ظروفٍ معينة، قد تُضاف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص، دون أن يؤثر ذلك على استنتاج المراقب، لتسليط الضوء على أمرٍ تم تضمينه في إيضاح مرفق بالقوائم المالية الدورية، يناقش الأمر على نطاق أكثر اتساعاً. ويُفضل تضمين تلك الفقرة بعد فقرة الاستنتاج، وعادةً ما تشير إلى حقيقة أن الاستنتاج غير متحفظ في هذا الصدد.

٥٦- إذا تم الإفصاح بشكل كافٍ في القوائم المالية الدورية عن عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراقب أن يضيف فقرة لفت انتباه إلى تقرير الفحص لتسليط الضوء على هذه الحالة.

٥٧- قد يكون المراقب قد عدّل تقريراً سابقاً لعملية مراجعة أو فحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه لتسليط الضوء على عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وإذا كان عدم التأكد الهام والمؤثر لايزال موجوداً وتم الإفصاح عنه بشكل كافٍ في القوائم المالية الدورية، فإن المراقب يعدل تقرير الفحص المتعلق بالقوائم المالية الدورية الحالية عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على استمرار حالة عدم التأكد الهام والمؤثر.

٥٨- إذا لفت انتباه المراقب، نتيجةً للاستفسارات أو إجراءات الفحص الأخرى، عدم تأكد هام ومؤثر متعلق بحدثٍ أو ظرف قد يثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وتم الإفصاح بشكل كافٍ عن ذلك في القوائم المالية الدورية، فإن المراقب يعدل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لفت انتباه.

٥٩- إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافٍ في القوائم المالية الدورية عن حالة عدم تأكد هام ومؤثر تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فينبغي على المراقب إبداء استنتاج متحفظ أو عكسي، حسب مقتضى الحال. وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة إلى حقيقة وجود حالة عدم التأكد الهام والمؤثر.

٦٠- ينبغي على المراقب أن يأخذ في الحسبان تعديل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لتسليط الضوء على عدم التأكد الهام والمؤثر (بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة) الذي لفت انتباه المراقب، والذي يعتمد حله على أحداث مستقبلية والذي قد يؤثر على القوائم المالية الدورية.

اعتبارات أخرى

٦١- تتضمن شروط المهمة موافقة الإدارة على أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على القوائم المالية الدورية إلى أن تلك القوائم المالية الدورية قد تم فحصها من قبل مراقب المنشأة، فإن تقرير الفحص سيتم تضمينه أيضا في هذا المستند. وإذا لم تقم الإدارة بتضمين تقرير الفحص في المستند، فإن المراقب ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة.

٦٢- إذا كان المراقب قد أصدر تقرير فحص معدل، وأصدرت الإدارة القوائم المالية الدورية دون تضمين تقرير الفحص المعدل في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الدورية، فإن المراقب ينظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب في ظل الظروف القائمة، وإمكانية الاستقالة من تكليفه بمراجعة القوائم المالية السنوية.

٦٣- ليس من الضروري أن تحتوي القوائم المالية الدورية، التي تتألف من مجموعة مختصرة من القوائم المالية، على جميع المعلومات التي ستكون موجودة في مجموعة كاملة من القوائم المالية، ولكنها بدلاً من ذلك تعرض تفسيراً للأحداث والتغيرات التي تُعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي والأداء المالي للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوي. وهذا بسبب أنه من المفترض أن يكون لمستخدمي القوائم المالية الدورية إمكانية الوصول إلى أحدث قوائم مالية تم مراجعتها، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت المقيدة. وفي ظروفٍ أخرى، يناقش المراقب مع الإدارة مدى الحاجة لأن تتضمن القوائم المالية الدورية افصاحا بأنه يجب قراءتها جنبا إلى جنب مع أحدث القوائم المالية التي تم مراجعتها. وفي حال غياب ذلك الافصاح، ينظر المراقب فيما إذا كانت القوائم المالية الدورية، بدون ذكر إشارة إلى أحدث قوائم مالية تم مراجعتها، تُعد مضللة في ظل الظروف القائمة، وينظر أيضاً في انعكاسات ذلك على تقرير الفحص.

التوثيق

٦٤- ينبغي على المراقب إعداد توثيق لأعمال الفحص يُعد كافياً ومناسباً لتوفير أساس لاستنتاج المراقب وتوفير أدلة على أن الفحص قد نُفِّذ وفقا لهذا المعيار ووفقا للمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة. ويمكن التوثيق أي مراقب خبير لم تكن له صلة في السابق بالمهمة من فهم طبيعة وتوقيت ومدى الاستفسارات المطروحة والإجراءات التحليلية وإجراءات الفحص الأخرى المطبقة، والمعلومات التي تم الحصول عليها، وأي أمور مهمة تم أخذها في الحسبان أثناء تنفيذ الفحص، بما في ذلك التصرف المتخذ في تلك الأمور.

تاريخ السريان

٦٥- يسري هذا المعيار على أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية التي تبدأ فترتها المالية في أو بعد اول يناير ٢٠٢٧.

المعيار من منظور القطاع العام

٦٦- تتطلب الفقرة"١٠" أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة. وتوضح الفقرة "١١" أن خطاب الارتباط يساعد في تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بطبيعة المهمة، وتحديداً فيما يتعلق بهدف الفحص ونطاقه، ومسؤوليات الإدارة، ومدى مسؤوليات المراقب، والتأكيد الذي سيتم الوصول إليه، وطبيعة وشكل التقرير. وتلزم الأنظمة أو اللوائح التي تحكم مهمة الفحص في القطاع العام عادةً بتعيين المراقب. وبالتالي، فإن خطابات الارتباط قد لا تكون ممارسة شائعة في القطاع العام. وبالرغم من ذلك، فإن خطاب الارتباط الذي يوضح الأمور المُشار إليها في الفقرة "١١" قد يكون مفيداً لكلٍ من المراقب في القطاع العام والعميل. ولذلك، ينظر مراقبو القطاع العام في إمكانية الاتفاق مع العميل على شروط

مهمة الفحص عن طريق تحرير خطاب الارتباط.

٦٧- في القطاع العام، قد يمتد الالتزام القانوني للمراقب فيما يتعلق بالمراجعة لأعمال أخرى، مثل فحص محدود للقوائم المالية الدورية. وفي هذه الحالة، لا يستطيع المراقب في القطاع العام تجنب مثل هذا الالتزام، وبالتالي قد يكون في وضع لا يمكنه من عدم القبول (انظر الفقرة"٥٠") أو من الانسحاب من مهمة الفحص (انظر الفقرتين"٣٦" و"٤٠(ب)"). وأيضاً، قد لا يكون المراقب في القطاع العام في وضع يمكنه من الاستقالة من التعيين لمراجعة القوائم المالية السنوية (انظر الفقرتين"٤٠ (ج)" و"٦٢").

٦٨- تناقش الفقرة "٤١" مسؤولية المراقب عندما يلفت انتباهه أمر يدعوه إلى الاعتقاد بوجود غش أو عدم التزام من جانب المنشأة بالأنظمة واللوائح. وقد يخضع المراقب في القطاع العام لمتطلبات نظامية أو متطلبات تنظيمية أخرى للتقرير عن أمر للسلطات التنظيمية أو السلطات العامة الأخرى.

الملحق الأول

مثال لخطاب ارتباط فحص محدود للقوائم المالية الدورية

يُستخدم الخطاب التالي للاسترشاد به، إلى جانب الاعتبارات المبينة في الفقرة" ١٠ "من هذا المعيار، وسيكون من اللازم تكييفه وفقاً لمتطلبات وظروف كل مهمة.

إلى مجلس الإدارة (أو ممثل الإدارة العليا المعني)

نقدم هذا الخطاب لتأكيد فهمنا لشروط وأهداف مهمتنا لفحص قائمة المركز المالي الدورية للمنشأة كما في ٣٠ يونيو ٢٠٢٦ وما يتعلق بها من قوائم للدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

وسنقوم بالفحص وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود (٢٤١٠)، وذلك بهدف تزويدنا بأساس للتقرير عما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يدعونا للاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية غير مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك إشارة للمنطقة أو الدولة المُنشئة للتقرير المالي عندما لا يكون إطار التقارير المالية المستخدم هو معايير المحاسبة المصرية]. ويتألف مثل هذا الفحص من طرح استفسارات، بشكلٍ أساسي على الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص، ولكنه لا يتطلب عادةً تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها. ويُعد نطاق الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية أقل بكثير من نطاق المراجعة التي تُنفَّذ وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة، والتي يتمثل الهدف منها في إبداء رأي يتعلق بالقوائم المالية، وبالتالي، فإننا لن نُبدي أي رأي من ذلك القبيل.

ونحن نتوقع أن يكون تقريرنا عن القوائم المالية الدورية كما يلي:

[يتم إدراج نص نموذج التقرير]

وتُعد القوائم المالية الدورية، بما في ذلك الإفصاحات الكافية فيها، من مسؤوليات إدارة المنشأة. ويشمل ذلك تصميم الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض القوائم المالية الدورية التي تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواءً بسبب غش أو خطأ، وتطبيق تلك الرقابة الداخلية والحفاظ عليها؛ واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ وإجراء التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف القائمة. وكجزء من الفحص، سنطلب اقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بالتأكيدات المقدمة بخصوص الفحص. وسنطلب أيضاً أنه في حال إشارة أي مستند يحتوي على القوائم المالية الدورية إلى أن تلك القوائم المالية الدورية قد تم فحصها بمعرفتنا، فإن تقريرنا سيتم تضمينه أيضاً في هذا المستند.

ولا يوفر فحص محدود للقوائم المالية الدورية تأكيدا بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور المهمة التي يمكن اكتشافها خلال أي من عمليات المراجعة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن مهمتنا لا يمكن الاعتماد عليها للإفصاح عن وجود أي غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية. ومع ذلك، سنبلغكم بأي أمورٍ هامة ومؤثرة تلفت انتباهنا.

ونتطلع إلى التعاون التام من جانب موظفي شركتكم، ونثق بأنهم سيوفرون لنا أي سجلات أو وثائق أو معلومات أخرى نطلبها فيما يتعلق بالفحص.

[تُضاف هنا المعلومات الإضافية المتعلقة بترتيبات الأتعاب والفواتير، حسب مقتضى الحال].

سيكون هذا الخطاب سارياً للسنوات القادمة ما لم يتم إنهاؤه أو تعديله أو إحلاله بآخر (عند الاقتضاء).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب، للإشارة إلى أنها تتفق مع فهمكم لترتيبات فحصنا للقوائم المالية، وإعادة إرسالها إلينا.

أقر بالعلم والموافقة بالنيابة عن المنشأة (س)

(التوقيع)

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

الإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراقب في الحسبان عند تنفيذ فحص محدود للقوائم المالية الدورية

فيما يلي أمثلة للإجراءات التحليلية التي قد يأخذها المراقب في الحسبان عند تنفيذ فحص للقوائم المالية الدورية:

- مقارنة القوائم المالية الدورية بالقوائم المالية الدورية للفترة الدورية السابقة مباشرةً، وبالقوائم المالية الدورية للفترة الدورية المقابلة في السنة المالية السابقة، وبالقوائم المالية الدورية التي توقعتها الإدارة للفترة الحالية، وبأحدث القوائم المالية السنوية المراجعة.
- مقارنة القوائم المالية الدورية الحالية بالنتائج المتوقعة، مثل الموازنات أو التنبؤات
- مقارنة القوائم المالية الدورية الحالية بالمعلومات غير المالية ذات الصلة.
- مقارنة المبالغ المسجلة، أو النسب التي تم التوصل إليها من المبالغ المسجلة، بالتوقعات الموضوعة من جانب المراقب. ويضع المراقب تلك التوقعات عن طريق تحديد وتطبيق العلاقات المتوقع بدرجة معقولة وجودها استناداً إلى فهم المراقب للمنشأة والصناعة التي تعمل بها المنشأة.
- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة الدورية الحالية بتلك الخاصة بمنشآت أخرى في نفس الصناعة.
- مقارنة العلاقات بين العناصر في القوائم المالية الدورية الحالية بالعلاقات المقابلة لها في القوائم المالية الدورية للفترات السابقة، على سبيل المثال، المصروف حسب نوعه كنسبة مئوية من المبيعات، والأصول حسب نوعها كنسبة مئوية من إجمالي الأصول، والنسبة المئوية للتغير في المبيعات إلى النسبة المئوية للتغير في أرصدة العملاء.
- مقارنة البيانات التفصيلية. وفيما يلي أمثلة لطرق تفصيل البيانات:
  - حسب الفترة، على سبيل المثال، بنود الإيرادات أو المصروفات مُفصَّلة إلى مبالغ ربع سنوية، أو شهرية، أو أسبوعية.
  - حسب الخط الإنتاجي أو مصدر الإيراد.
  - حسب الموقع، على سبيل المثال، حسب وحدات المجموعة.
  - حسب صفات المعاملة، على سبيل المثال، الإيراد المتولد من المصممين، أو المعماريين، أو الحرفيين.
  - حسب الصفات المتعددة للمعاملة، على سبيل المثال، المبيعات حسب المنتج والشهر.

الملحق الثالث

مثال لخطاب تمثيل من الإدارة

ليس المقصود أن يكون الخطاب التالي خطاباً نمطيا. بل إن اقرارات الإدارة ستختلف من منشأة لأخرى، ومن فترة دورية لأخري.

(المطبوعات الخاصة بالمنشأة)

(إلى مراقب الحسابات) (التاريخ)

فقرات افتتاحية إذا كانت القوائم المالية الدورية تشتمل على قوائم مالية مختصرة:

نقدم خطاب التمثيل هذا بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي المختصرة للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠٢٦ وقوائم الدخل و الدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المختصرة لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية غير مُعدَّة في جميع جوانبها الهامة وفقا ل [يُشار إلى إطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك إشارة إلى المنطقة أو الدولة المُنشئة لإطار التقارير المالية، عندما لا يكون إطار التقارير المالية المستخدم هو معايير المحاسبة المصرية].

ونقر بمسؤوليتنا عن إعداد وعرض القوائم المالية الدورية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقارير المالية المطبق].

فقرات افتتاحية إذا كانت القوائم المالية الدورية تشتمل على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة:

نقدم خطاب التمثيل هذا بخصوص فحصكم لقائمة المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠٢٦ وقوائم الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية لفترة الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يدعوكم إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية (لا تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة) (*) □ عن المركز المالي للمنشأة (س) كما في ٣١ مارس ٢٠٢٦ وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك إشارة إلى الإقليم أو الدولة المُنشئة لإطار التقارير المالية، عندما لا يكون إطار التقارير المالية المستخدم هو معايير المحاسبة المصرية].

ونقر بمسؤوليتنا عن العرض الواضح والعادل للمعلومات المالية الدورية وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقارير المالية المطبق]. ونؤكد، على حد علمنا واعتقادنا، على الاقرارات الآتية:

- لقد تم إعداد وعرض القوائم المالية الدورية المُشار إليها أعلاه وفقاً لـ [يُشار إلى إطار التقارير المالية المطبق].
- لقد وفرنا لكم جميع الدفاتر المحاسبية والوثائق الداعمة، وجميع محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (وتحديداً تلك التي عُقدت في [يتم إدراج التواريخ المطبقة].
- لا توجد أية معاملات مهمة لم يتم تسجيلها بشكلٍ سليم في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية الدورية.
- لم توجد أية حالة عدم التزام فعلية أو محتملة معروفة من حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية الدورية في حال عدم الالتزام.
- نقر بمسؤوليتنا عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.

* تمشياً مع العرف السائد في جمهورية مصر العربية، فإن العبارة التي سيتم استخدامها في نماذج تقارير مراقب الحسابات هي: استناداً إلى فحصنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية الدورية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة....

- لقد أفصحنا لكم عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بأي حالات غش معروفة أو مشتبه فيها ربما تكون قد أثرت على المنشأة.
- لقد أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر احتمال تحريف القوائم المالية الدورية بشكلٍ هام ومؤثر نتيجة للغش.
- أننا نعتقد أن تأثيرات التحريفات التي لم يتم تصحيحها الملخصة في البيان المرفق تُعد، سواءً منفردة أو في مجملها، غير هامة ومؤثرة بالنسبة للمعلومات المالية الدورية ككل.
- إننا نؤكد اكتمال المعلومات المقدمة لكم فيما يتعلق بهوية الأطراف ذات العلاقة.
- لقد تم تسجيل ما يلي بشكلٍ سليم، وعند الاقتضاء، تم الإفصاح عنه بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية الدورية:
  - المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المبيعات، والمشتريات، والقروض، والتحويلات، وترتيبات التأجير وضماناته، والمبالغ مستحقة التحصيل من الأطراف ذات العلاقة أو واجبة السداد لها؛
  - الضمانات، سواءً كانت مكتوبة أو شفهية، والتي قد ترتب التزامات مُحتملة على المنشأة؛
  - اتفاقيات وخيارات إعادة شراء الأصول التي تم بيعها سابقاً.
- إن العرض والإفصاح عن قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات تم وفقا لـ [يُشار إلى إطار التقارير المالية المطبق]. إن الافتراضات المستخدمة تعكس نيتنا وقدرتنا على تنفيذ إجراءات محددة بالنيابة عن المنشأة، عندما يكون لذلك صلة بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح عنها.
- ليست لدينا خطط أو نوايا قد تؤثر بشكلٍ هام ومؤثر على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المنعكسة في القوائم المالية الدورية أو على تبويبها.
- ليست لدينا خطط للتخلي عن خطوط إنتاج أو خطط أو نوايا أخرى ستؤدي إلى أية زيادة في المخزون أو تقادمه، ولا يوجد مخزون تم تحديده بمبلغ يزيد على قيمته الاستردادية.
- لدى المنشأة مستندات الملكية المعتمدة لجميع الأصول ولا توجد أي رهونات أو أعباء على أصول المنشأة.
- لقد سجلنا أو أفصحنا، حسب مقتضى الحال، عن كل من الالتزامات الفعلية والمحتملة.
- [يتم إضافة أية اقرارات إضافية تتعلق بمعايير المحاسبة الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة، ويؤخذ في الحسبان تضمين أية اقرارات إضافية يتطلبها أي معيار مصري جديد للمراجعة وتكون ذات صلة بالقوائم المالية الدورية].

وعلى حد علمنا واعتقادنا، لم تقع أي أحداث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وحتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية الدورية المذكورة آنفاً.

(المسؤول التنفيذي الأول)

(المسؤول المالي الأول)

الملحق الرابع

أمثلة لتقارير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المُعدَّة وفقاً لإطار تقارير مالية مصـــمم لإعطاء صـــورة عادلة وواضحة (انظر الفقرة ٤٣ (ط))

تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات [١].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية الدورية عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) [٢] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

الاستنتاج

وفى ضـوء فحصـنا المحدود، لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضـوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي الدوري للمنشـاة في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية الدورية عن الثلاثة أشـهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـــ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصـدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

(١) قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

(٢) في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

القوائم المالية الدورية الاخرى (انظر الفقرة "٤٣ (ي)")

تقرير عن فحص محدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية (المختصرة) المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية (المختصرة) عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ [٣].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية الدورية (المختصرة) عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) [٤] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغير ها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

الاستنتاج

وفى ضوء فحصنا المحدود، لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية ا(المختصرة) المرفقة ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لـــ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

(٣) قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

(٤) في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

الملحق الخامس

أمثلة لتقارير فحص محدود باستنتاج متحفظ بسبب الخروج عن إطار التقارير المالية المطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المُعدَّة وفقاً لإطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة (انظر الفقرة "٤٣ (ط)")

تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه اليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات[٥].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) [٦] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

أساس الاستنتاج المتحفظ

في ضوء المعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة، قامت الشركة برسملة تكلفة اقتراض بمبلغ (X X) على أصول غير مؤهلة للرسملة وكان يجب تحميلها على المصروفات لكي تتفق مع (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تم إلغاء هذه الرسملة في ٣١ مارس ٢٠٢٥ لكان يجب تخفيض الأصول الثابتة بمبلغ (X X)، وزيادة المصروفات بمبلغ (X X)، وانخفاض صافي الربح ونصيب السهم في الأرباح بمبلغ (X X) و (X X) على التوالي عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

---

[٥] قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

[٦] في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

الاستنتاج المتحفظ

وفى ضوء فحصنا المحدود، وباستثناءا ما جاء في الفقرة السابقة، لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضـوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي الدوري للمنشـاة في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية الدورية عن الثلاثة أشـهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـــ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

القوائم المالية الدورية الاخرى (انظر الفقرة" ٤٣ (ي)")
تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية (المختصرة) المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية (المختصرة) عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ [٧].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية الدورية (المختصرة) عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) [٨] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغير ها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

أساس الاستنتاج المتحفظ

في ضوء المعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة، قامت الشركة برسملة تكلفة اقتراض بمبلغ (X X) على أصول غير مؤهلة للرسملة وكان يجب تحميلها على المصروفات لكي تتفق مع (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) وتشير هذه المعلومات إلى أنه إذا تم إلغاء هذه الرسملة في ٣١ مارس ٢٠٢٥ لكان يجب تخفيض الأصول الثابتة بمبلغ (X X)، وزيادة المصروفات بمبلغ (X X)، وانخفاض صافي الربح ونصيب السهم في الأرباح بمبلغ (X X) و (X X) على التوالي عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ.

الاستنتاج المتحفظ

وفى ضوء فحصنا المحدود، وباستثناءا ما جاء في الفقرة السابقة، لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية (المختصرة) المرفقة ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

[٧] قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

[٨] في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

الملحق السادس

أمثلة لتقارير فحص محدود باستنتاج متحفظ بسبب قيد على نطاق عمل المراقب لم تفرضه الإدارة

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المُعدَّة وفقاً لإطار تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة (انظر الفقرة "٤٣ (ط)")

تقرير عن فحص محدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات[٩].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

فيما عدا ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠)[١٠] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

---

(٩) قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

(١٠) في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

أساس الاستنتاج المتحفظ

أدى حريق في فرع الشركة في ..... في (التاريخ) إلى هلاك سجلات العملاء بهذا الفرع. وبالتالي لم نتمكن من استكمال فحصنا لحساب العملاء والتي يبلغ إجماليها مبلغ (XX) والواردة في القوائم المالية الدورية. وتقوم المنشأة بإعادة تسجيل سجلات العملاء وهناك عدم تأكد عما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ المذكور أعلاه وكذلك مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة لها، ولو استطعنا استكمال فحصنا المحدود لحسابات العملاء، لكان يمكن أن ينمُ إلى علمنا ما يشير إلى ضرورة عمل تسوية فى القوائم المالية الدورية.

الاستنتاج المتحفظ

وفيما عدا التسويات في القوائم المالية التي كان من الممكن أن نكون على دراية بها إذا لم يحدث الموقف المذكور أعلاه ،وفى ضوء فحصنا المحدود، وباستثناءا ما جاء في الفقرة السابقة، لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي الدوري للمنشاة في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية الدورية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـــ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

القوائم المالية الدورية الاخرى (انظر الفقرة" ٤٣ (ي)")
تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية (المختصرة) المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية (المختصرة) عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ [١١].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية الدورية (المختصرة) عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

فيما عدا ما هو موضح في الفقرة التالية، فقد قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) [١٢] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

أساس الاستنتاج المتحفظ

أدى حريق في فرع الشركة في ..... في (التاريخ) إلى هلاك سجلات العملاء بهذا الفرع. وبالتالي لم نتمكن من استكمال فحصنا لحساب العملاء والتي يبلغ إجماليها مبلغ (XX) والواردة فى القوائم المالية الدورية. وتقوم المنشأة بإعادة تسجيل سجلات العملاء وهناك عدم تأكد عما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ المذكور أعلاه وكذلك مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة لها، ولو استطعنا استكمال فحصنا المحدود لحسابات العملاء، لكان يمكن أن ينمُ إلى علمنا ما يشير إلى ضرورة عمل تسوية في القوائم المالية الدورية.

---

[١١] قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

[١٢] في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

الاستنتاج المتحفظ

وفيما عدا التســـويات في القوائم المالية التي كان من الممكن أن نكون على دراية بها إذا لم يحدث الموقف المذكور أعلاه، وفى ضوء فحصنا المحدود، وباستثناءا ما جاء في الفقرة السابقة، لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية (المختصرة) المرفقة ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

الملحق السابع

أمثلة لتقارير فحص محدود باستنتاج عكسي بسبب الخروج عن تطبيق إطار التقارير المالية المطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المُعدَّة وفقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصممة لإعطاء صورة عادلة وواضحة (راجع الفقرة ٤٣(ط)).

تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات [١٣].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) [١٤] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

---

(١٣) قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

(١٤) في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

أساس إبداء رأى عكسى

اعتبارا من هذه الفترة، قررت الإدارة التوقف عن إعداد قوائم مالية مجمعة لشـركات تابعة حيث أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية المجمعة سوف تكون غير ملائمة بسبب ظهور عوامل جوهرية تشير إلى عدم وجود سيطرة وذلك بالمخالفة لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق). و تجدر الإشـارة إلى أنه لو أعدت قوائم مالية مجمعة لاختلف كل حسـاب اختلافاً جوهرياً بما جاء في القوائم المالية الدورية.

الرأي العكسى

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس مجمع، كما هو مذكور في الفقرة السابقة، فان القوائم المالية الدورية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في ٣١ مارس ٢٠٢٥، وكذا أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

القوائم المالية الدورية الاخرى (انظر الفقرة ٤٣ (ي))

تقرير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

[الموجه إليهم التقرير]

السادة .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية (المختصرة) المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ مارس ٢٠٢٥ وكذا قوائم الدخل والدخل الشامل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية (المختصرة) عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ [١٥].

الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية الدورية (المختصرة) عرضاً عادلاً وواضحاً طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق أعمال الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود وفقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) [١٦] ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا للمعايير المصرية للمراجعة وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية.

أساس إبداء رأى عكسى

اعتبارا من هذه الفترة، قررت الإدارة التوقف عن إعداد قوائم مالية مجمعة لشركات تابعة حيث أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية المجمعة سوف تكون غير ملائمة بسبب ظهور عوامل جوهرية تشير إلى عدم وجود سيطرة وذلك بالمخالفة لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق). وتجدر الإشارة إلى أنه لو أعدت قوائم مالية مجمعة لاختلف كل حساب اختلافاً جوهرياً بما جاء في القوائم المالية الدورية.

الرأى العكسى

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس مجمع، كما هو مذكور في الفقرة السابقة، فان القوائم المالية الدورية (المختصرة) المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

---

(١٥) قد يرغب المراقب في تحديد السلطة التنظيمية أو ما يعادلها من السلطات التي تُقدم لها القوائم المالية الدورية.

(١٦) في حالة فحص المعلومات المالية التاريخية بدلاً من القوائم المالية الدورية، ينبغي قراءة هذه الجملة على النحو الآتي: لقد قمنا بالفحص وفقا للمعيار المصري لمهمة الفحص المحدود (٢٤١٠)، الذي يُطبق على فحص المعلومات المالية التاريخية المُنفذ من قبل مراقب حسابات المنشأة. ويجب تعديل بقية التقرير حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

المعيار المصري مهام التأكد (٣٠٠٠) اصدار ٢٠٢٥

مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية

المعيار المصري مهام التأكد (٣٠٠٠) اصدار ٢٠٢٥

مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١-٤
النطاق	٥-٨
تاريخ السريان	٩
الأهداف	١٠-١١
التعريفات	١٢-١٣
المتطلبات	
القيام بمهمة تأكد وفقاً لمعايير مهام التأكد	١٤-١٩
المتطلبات الأخلاقية	٢٠
القبول والاستمرار	٢١-٣٠
رقابة الجودة	٣١-٣٦
نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكد	٣٧-٣٩
التخطيط للمهمة وتنفيذها	٤٠-٤٧
الحصول على الأدلة	٤٨-٦٠
الأحداث اللاحقة	٦١
المعلومات الأخرى	٦٢
وصف الضوابط المطبقة	٦٣
تكوين استنتاج التأكد	٦٤-٦٦
إعداد تقرير التأكد	٦٧-٧١
الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة	٧٢-٧٧
مسؤوليات الاتصال الأخرى	٧٨
التوثيق	٧٩-٨٣
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
المقدمة	أ/١
الأهداف	أ/٢
التعريفات	أ/٣-أ/٢٠
القيام بمهمة تأكد وفقاً لمعايير مهام التأكد	أ/٢١ – أ/٢٩
المتطلبات الأخلاقية	أ/٣٠- أ/٣٤
القبول والاستمرار	أ/٣٥ – أ/٥٩
رقابة الجودة	أ/٦٠- أ/٧٥
نزعة الشك المهني والحكم المهني	أ/٧٦- أ/٨٥

التخطيط للمهمة وتنفيذها	أ/٨٦- أ/١٠٨
الحصول على الأدلة	أ/١٠٩- أ/١٤٠
الأحداث اللاحقة	أ/١٤١- أ/١٤٢
المعلومات الأخرى	أ/١٤٣
وصف الضوابط المطبقة	أ/١٤٤- أ/١٤٦
تكوين استنتاج التأكد	أ/١٤٧- أ/١٥٨
إعداد تقرير التأكد	أ/١٥٩- أ/١٨٨
الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة	أ/١٨٩- أ/١٩٢
مسؤوليات الاتصال الأخرى	أ/١٩٣- أ/١٩٩
التوثيق	أ/٢٠٠- أ/٢٠٧

الملحق: الأدوار والمسؤوليات

ينبغي قراءة المعيار المصري لمهام التأكد (٣٠٠٠) جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير المصرية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص المحدود وخدمات التأكد الأخرى.

مقدمة

١- يتناول هذا المعيار المصرى لمهام التأكد مهام التأكد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، التي تم تناولها في معايير المراجعة ومعايير مهام الفحص على الترتيب. (راجع: الفقرتين "أ/٢١"، "أ/٢٢")

٢- تشمل مهام التأكد كلاً من مهام التصديق، التي يقوم فيها طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط؛ والمهام المباشرة، التي يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط. ويحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بمهام التصديق للتأكد المعقول والمحدود. ويمكن أن يطُبَّق هذا المعيار أيضاً على المهام المباشرة للتأكد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف المهمه.

٣- ينبني هذا المعيار على أساس أن:

(أ) أعضاء فريق المهمة وفاحص رقابة جودة المهمة (للمهام التي يعُين فيها أحدهم) يخضعون للجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بمهام التأكد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب)؛ (راجع: الفقرات "أ/٣٠"-"أ/٣٤")

(ب) المحاسب القانوني الذي ينفذ المهمة هو عضو في مكتب يخضع للمعيار المصري لرقابة الجودة ١،[١] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص برقابة الجودة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار المصري لرقابة الجودة ١. (راجع: الفقرات "أ/٦١"-"أ/٦٦")

٤- مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ مهام التأكد، والالتزام بالمبادئ الأخلاقية، بما فيها متطلبات الاستقلال، يحققان المصلحة العامة ويعُدان جزءاً أساسياً من مهام التأكد عالية الجودة. والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة سيكونون على علم بتلك المتطلبات. وفي حالة اختيار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة أن يبدي الالتزام بهذا المعيار أو معيار مهام تأكد آخر، فمن المهم أن يدرك أن هذا المعيار يتضمن متطلبات تعكس الافتراض الأساسي الوارد في الفقرة السابقة.

النطاق

٥- يغطي هذا المعيار مهام التأكد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، كما هو موضح في الإطار المصري لمهام التأكد (إطار التأكد). وعندما يكون أحد معايير مهام التأكد المتعلقة بموضوعات محددة ذا صلة بموضوع مهمة معين، فإنه يتم تطبيق ذلك المعيار إضافة إلى هذا المعيار. (راجع: الفقرتين "أ/٢١"، "أ/٢٢")

٦- ليست جميع المهام التي يقوم بها المحاسبون القانونيون مهام تأكد. فمن بين المهام الأخرى التي يكثر القيام بها وليست مهام تأكد، حسب التعريف الوارد في الفقرة "١٢(أ) "(وبالتالي لا يغطيها هذا المعيار) ما يلي:

(أ) المهام التي تغطيها المعايير المصرية للخدمات ذات العلاقة، مثل مهام الإجراءات المتفق عليها ومهام اعداد بيانات مالية؛[٢]

(ب) إعداد الإقرارات الضريبية عندما لا يتم إبداء أي استنتاج تأكدي؛

(ج) مهام الاستشارات (أو المهام الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية. (راجع: الفقرة "أ/١")

٧- يمكن أن تكون مهمة التأكد المنفذة بموجب معايير مهام التأكد جزءاً من مهمة أكبر. وفي مثل هذه الظروف، تكون معايير مهام التأكد ذات صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكد في المهمة.

٨- لا تعُد المهام الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة" ١٢(أ)"، مهام تأكد بالمعنى المقصود في معايير مهام التأكد:

---

(١) المعيار المصرى لرقابة الجودة ١، "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ مهام مراجعة وفحص للقوائم المالية ومهام التأكد الأخرى".
(٢) معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) ومعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤١٠).

(أ) المهام للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛

(ب) المهام التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستنبط منها المستخدم نوعاً من التأكد، في حالة انطباق جميع ما يلي:

(١) أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال عارضة فقط للمهمة عموماً؛

(٢) أن يكون استخدام أي تقرير مكتوب يتم إصداره مقتصر صراحةً على المستخدمين المستهدفين المحددين في التقرير؛

(٣) أن يكون هناك تفاهم مكتوب مع المستخدمين المستهدفين المحددين على أن المهمة لا يُقصد منها أن تكون مهمة تأكد؛

(٤) ألا تصوّر المهمة على أنها مهمة تأكد في تقرير المحاسب القانوني.

تاريخ السريان

٩- يسري هذا المعيار على مهام التأكد التي يكون تقرير التأكد فيها مؤرخاً في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

١٠- عند القيام بمهمة تأكد، تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إمّا إلى تأكد معقول أو تأكد محدود، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر ؛

(ب) إبداء استنتاج بشأن مخرجات قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة من خلال تقرير مكتوب يتضمن إمّا استنتاج تأكد معقول أو تأكد محدود، ويصف أساس الاستنتاج؛ (راجع: الفقرة "أ/٢")

(ج) القيام بالاتصالات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير مهام التأكد ذات الصلة.

١١- في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكد معقول أو تأكد محدود، حسب مقتضى الحال، والتي يكون فيها إبداء استنتاج متحفظ في تقرير تأكد المحاسب القانوني غير كافٍ في ظل الظروف القائمة لأغراض تقديم التقرير إلى المستخدمين المستهدفين، فإن هذا المعيار يتطلب أن يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج، أو أن ينسحب من المهمة (أو يستقيل منها)، عندما يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للأنظمة أو اللوائح المطبقة.

التعريفات

١٢- لأغراض هذا المعيار ومعايير مهام التأكد الأخرى، وما لم تتم الإشارة إلى عكس ذلك، يكون للمصطلحات الآتية المعاني المُبيَّنة قرين كل منها فيما يلي. (راجع: الفقرة "أ/٢٧")

(أ) مهمة التأكد: مهمة يهدف فيها المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي مخرجات تقييم أو قياس موضوع ما محل مهمة مقارنة بالضوابط). وتصُنَّف كل مهمة تأكد تبعاً لبعُدين اثنين: (راجع: الفقرة "أ/٣")

(١) إما أنها مهمة تأكد معقول أو مهمة تأكد محدود:

أ- مهمة التأكد المعقول: هو مهمة تأكد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر المهمة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف المهمة، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصورة تنقل رأي المحاسب القانوني في مخرجات قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط.

ب- مهمة التأكد المحدود: هي مهمة تأكد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر المهمة إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف المهمة، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في مهمة التأكد المعقول، ليكون الأساس لإبداء استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع المهمة مُحرّفة بشكل هام ومؤثر. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار مهمة التأكد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في

مهمة التأكد المعقول ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل. (راجع: الفقرات "أ/٣"–"أ/٧")

(٢) إما أنه مهمة تصديق أو مهمة مباشره: (راجع: الفقرة "أ/٨")

أ- مهمة التصديق: هى مهمة تأكد يقوم فيه طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضاً طرف آخر خلاف المحاسب القانوني المعلومات الناتجة بشأن الموضوع في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكد. وفي مهمة التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر . وقد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن: (راجع: الفقرتين "أ/١٧٩"، أ/١٨١")

١- الموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو

٢- معلومات الموضوع والضوابط المطبقة؛ أو

٣- بيان مقدم من الأطراف المعنية.

ب- المهمة المباشرة: هي مهمة تأكد يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط المطبقة ويعرض المحاسب القانوني المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكد أو في ملحق مرفق به. وفي المهمة المباشرة، يتناول استنتاج المحاسب القانوني المخرجات المُعلن عنها لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط.

(ب) مهارات وأساليب التأكد: مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقييمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لمهمة التأكد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساسي لأي مهمة تأكد بعينها أو قياسها أو تقييمها. (راجع: الفقرة "أ/٩")

(ج) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمه. و"الضوابط المطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بمهمة معينه. (راجع: الفقرة "أ/١٠")

(د) ظروف المهمه: السياق العام المحدد لمهمة معينة، والذي يتضمن: شروط المهمة،وما إذا كانت مهمة تأكد معقول أو مهمة تأكد محدود، وخصائص الموضوع محل المهمة، وضوابط القياس أو التقييم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات ،والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقييم، والطرف القائم بالتكليف وبيئته، وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على المهمه.

(هـ) الشريك المسؤول عن المهمه: الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن المهمة وتنفيذها، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المعقولة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمه" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(و) خطر المهمه: خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاج غير معقول عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر. (راجع: الفقرات "أ/١١"–"أ/١٤")

(ز) الطرف القائم بالتكليف: الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء مهمة التأكد.(راجع: الفقرة "أ/١٥")

(ح) فريق المهمة: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون المهمة، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في مؤسسة لتنفيذ إجراءات خاصة بالمهمة. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والذي يقوم بتكليف المكتب أو مكتب في مؤسسة.

(ط) الأدلة: معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلاً من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير مهام التأكد، فإن: (راجع: الفقرات "أ/١٤٧"–"أ/١٥٣")

(١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.

(٢) معقولية الأدلة هي مقياس لجودتها.

(ي) المكتب: محاسب قانوني فرد أو مؤسسة. ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ك) المعلومات المالية التاريخية: معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساساً من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ل) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكدية واستشارية مصممة لتقييم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(م) المستخدمون المستهدفون: الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكد. (راجع: الفقرات "أ/١٦"–"أ/١٨"، "أ/٣٧")

(ن) القائم بالقياس أو التقييم: الطرف الذي يقيس أو يقيم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقييم الخبرة في الموضوع محل المهمه. (راجع: الفقرتين "أ/٣٧"، "أ/٣٩")

(س) التحريف: اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقييم المعقول للموضوع محل المهمة وفقاً للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمداً أو غير متعمد، نوعياً أو كمياً، ويمكن أن يتضمن إغفالات.

(ع) تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى): معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الهام والمؤثر لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتوي على معلومات الموضوع.

(ف) المعلومات الأخرى: المعلومات (بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكد بشأنها.

(ص) المحاسب القانوني: الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المهمة (وهو عادةً الشريك المسؤول عن المهمة أو أعضاء فريق المهمة الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن المهمة بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استُخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمه" بدلاً من "المحاسب القانوني". (راجع: الفقرة "أ/٣٧")

(ق) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني: فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. ويمكن أن يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني إما خبيراً داخلياً (أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب في مؤسسة المحاسب القانوني) أو خبيراً خارجياً.

(ر) الحكم المهني: تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكد ومعايير آداب وسلوكيات المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبه في ظل الظروف المحيطة بالمهمه.

(ش) نزعة الشك المهني: موقف يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف وإجراء تقييم نقدي للأدلة.

(ت) الطرف المسؤول: الطرف المسؤول عن الموضوع محل المهمه. (راجع: الفقرة "أ/٣٧")

(ث) خطر التحريف الهام والمؤثر : خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر قبل المهمه.

(خ) معلومات الموضوع: مخرجات قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط ، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل المهمه. (راجع: الفقرة "أ/١٩")

(ذ) الموضوع محل المهمه: الحدث الذي يتم قياسه أو تقييمه عن طريق تطبيق الضوابط.

١٣- لأغراض هذا المعيار ومعايير مهام التأكد الأخرى، يجب أن تتم قراءة الإشارات إلى "الطرف المعني (الأطراف المعنية)" على أنها "الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقييم، أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال". (راجع: الفقرتين "/٢٠"، "أ/٣٧")

المتطلبات

القيام بمهمة تأكد وفقاً لمعايير مهام التأكد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالمهمة

١٤- يجب أن يلتزم المحاسب القانوني بهذا المعيار وبأي معيار متعلق بموضوع محدد من معايير مهام التأكد، يكون ذا صلة بالمهمه.

١٥- لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار أو بأي من معايير مهام التأكد الأخرى ما لم يكن قد التزم بمتطلبات هذا المعيار ومتطلبات أي معايير مهام تأكد أخرى ذات صلة بالمهمه. (راجع: الفقرات "أ/٢١"، "أ/٢٢"، "أ/١٧١")

نص معيار مهمة التأكد

١٦- يجب أن يتوفر لدى المحاسب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح. (راجع: الفقرات "أ/٢٣"–"أ/٢٨")

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٧- مع مراعاة الفقرة التاليه، يجب على المحاسب القانوني الالتزام بكل متطلب من متطلبات هذا المعيار وأي معيار آخر من معايير مهام التأكد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد إلا إذا كان المتطلب، في ظل ظروف المهمة، غير ذي صلة لأنه مشروط والشرط غير متحقق. وتم عرض المتطلبات التي تطبق فقط على مهام التأكد المحدود أو مهام التأكد المعقول في شكل جدول مع إضافة حرف "د" (تأكد محدود) أو "م" (تأكد معقول) بعد رقم الفقرة. (راجع: الفقرة "أ/٢٩")

١٨- قد يتوصل المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، إلى الحكم بضرورة الخروج عن متطلب ذي صلة في أحد معايير مهام التأكد. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. ولا يتوقع أن تنشأ حاجة المحاسب القانوني للخروج عن متطلب ذي صلة إلا عندما يكون المتطلب خاصاً بتنفيذ إجراء معين، ويعتقد المحاسب القانوني أن ذلك الإجراء لن يكون فعالاً في تحقيق هدف المتطلب في ظل الظروف الخاصة بالمهمه.

الفشل في تحقيق الهدف

١٩- في حالة عدم إمكانية تحقيق أحد الأهداف الواردة في هذا المعيار أو معيار آخر من معايير مهام التأكد ذات الصلة المتعلقة بموضوع محدد، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كان ذلك يتطلب منه تعديل استنتاجه أو الانسحاب من المهمة (عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة). ويمثل الفشل في تحقيق أحد الأهداف الواردة في معايير مهام التأكد ذات الصلة أمراً مهماً يتطلب التوثيق وفقاً للفقرة "٧٩" من هذا المعيار.

المتطلبات الاخلاقية

٢٠- يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أداب وسلوكيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب). (راجع: الفقرات "أ/٣٠"–"أ/٣٤"، "أ/٦٠")

القبول والاستمرار

٢١- يجب أن يقتنع الشـريك المسـؤول عن المهمة بأن المكتب قد اتبع إجراءات مناسـبة بشـأن قبول العلاقات مع العملاء ومهام التأكد والاستمرار في تلك العلاقات والمهمات، ويجب عليه أن يحدد أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الخصوص تعُد مناسبة.

٢٢- ولا يجوز للمحاسب القانوني قبول مهمة التأكد أو الاستمرار فيه إلا عندما: (راجع: الفقرات "أ٣٠"–"أ٣٤")

(أ) لا يوجد لديه أي سـبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن المتطلبات الاخلاقية ذات الصـلة، بما في ذلك متطلبات الاسـتقلال، لن يتم الوفاء بها؛ أو

(ب) يكون مطمئناً إلى أن الأشـخاص الذين سـيؤدون المهمة تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسـبة (انظر أيضـاً الفقرة "٣٢")؛

(ج) تتم الموافقة على الأساس الذي سيتم تنفيذ المهمة بناءً عليه، من خلال:

(١) تحديد وجود الشروط المسبقة لمهمة التأكد (انظر أيضاً الفقرات "٢٤"-"٢٦")؛

(٢) التأكد من وجود فهم مشـترك بين المحاسـب القانوني والطرف القائم بالتكليف بشـأن شـروط المهمة، بما في ذلك مسؤوليات المحاسب القانوني عن عملية التقرير.

٢٣- إذا حصـل الشـريك المسـؤول عن المهمة على معلومات كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض المكتب لمهمة الفحص فيما لو كانت متاحة من قبل، فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسـنى للمكتب وللشـريك المسـؤول عن المهمة اتخاذ الإجراء اللازم.

الشروط المسبقة لمهمة التأكد

٢٤- من أجل تحديد ما إذا كانت الشـروط المسـبقة لمهمة التأكد متحققة، يجب على المحاسـب القانوني -على أسـاس المعرفة المبدئية بظروف المهمة ومناقشة الطرف المعني - تحديد ما يلي: (راجع: الفقرتين "أ٣٥"، "أ٣٦")

(أ) ما إذا كانت أدوار ومسؤوليات الأطراف المعنية تعُد مناسبة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرات "أ٣٧"–"أ٣٩")

(ب) ما إذا كانت المهمة تستوفي جميع الخصائص الآتية:

(١) أن يكون الموضوع محل المهمة مناسباً؛ (راجع: الفقرات "أ٤٠"–"أ٤٤")

(٢) أن تكون الضـوابط التي يتوقع المحاسـب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضـوع مناسـبة لظروف المهمة، بما في ذلك استيفاء هذه الضوابط للخصائص الآتية: (راجع: الفقرات "أ٤٥"–"أ٥٠")

(أ) الملاءمة.

(ب) الاكتمال.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها.

(د) الحيادية.

(هـ) القابلية للفهم.

(٣) أن تكون الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين للاطلاع عليها؛ (راجع: الفقرتين "أ٥١"، "أ٥٢")

(٤) أن يتوقع المحاسـب القانوني أنه سـيكون قادراً على الحصـول على الأدلة اللازمة لدعم الاسـتنتاج الذي يتوصـل إليه؛ الفقرات "أ٥٣"–"أ٥٥")

(٥) أن يكون استنتاج المحاسب القانوني، الذي يكون في صورة تناسب إما مهمة التأكد المعقول أو مهمة التأكد المحدود، من المقرر إدراجه في تقرير مكتوب؛

(٦) أن يوجد غرض منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بمهمة تأكد محدود، أن يتوقع المحاسب القانوني أنه سيكون قادراً على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكد. (راجع: الفقرة "أ/٥٦")

٢٥- في حالة عدم توفر الشروط المسبقة لمهمة التأكد، فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف القائم بالتكليف. وإذا كان من غير الممكن إجراء تغييرات لاستيفاء الشروط المسبقة ،فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول المهمة كمهمة تأكد ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. لكن المهمة التي يتم تنفيذها في ظل تلك الظروف لا يكون ملتزماً بمعايير مهام التأكد. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يضمّن في تقرير التأكد أية إشارة إلى أن المهمة قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير مهام التأكد.

فرض قيد على النطاق قبل قبول المهمة

٢٦- إذا فرض الطرف القائم بالتكليف قيداً على نطاق عمل المحاسب القانوني في شروط مهمة تأكد مقترح بشكل يعتقد المحاسب القانوني معه بأن القيد سيؤدي إلى امتناعه عن إبداء استنتاج بشأن معلومات الموضوع، فلا يجوز للمحاسب القانوني قبول مثل هذا المهمة كمهمة تأكد، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. (راجع: الفقرة" أ١٥٦(ج)")

الاتفاق على شروط المهمة

٢٧- يجب أن يتفق المحاسب القانوني مع الطرف القائم بالتكليف على شروط المهمه. ويجب أن تكون شروط المهمة المتفق عليها محددة بتفصيل كافٍ في خطاب ارتباط أو في شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب، أو في مصادقة مكتوبة، أو في نظام أو لائحة. (راجع: الفقرتين "أ٥٧"، "أ/٥٨")

٢٨- في المهام المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط المهمة، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط المهمة القائمة.

قبول التغيير في شروط المهمة

٢٩- لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل بأي تغيير في شروط المهمة، ما لم توجد مبررات مناسبة لذلك. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يجوز للمحاسب القانوني أن يتخلى عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. (راجع: الفقرة "أ/٥٩")

تقرير التأكد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٣٠- في بعض الحالات، تفرض الأنظمة أو اللوائح تنسيق أو صيغة تقرير التأكد. وفي هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني تقييم:

(أ) ما إذا كان المستخدمون المستهدفون قد يسيئون فهم استنتاج التأكد؛

(ب) وإذا كان الأمر كذلك، ما إذا كان تضمين توضيح إضافي في تقرير التأكد يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

وإذا استنتج المحاسب القانوني أن التوضيح الإضافي في تقرير التأكد لن يخفف من سوء الفهم المحتمل، فلا يجوز له قبول المهمة، ما لم يكن مطالباً بذلك بموجب نظام أو لائحة. ولا تعد المهمة المُنفَّذه وفقاً لهذا النظام أو هذه اللائحة مستوفياهلهذا المعيار. وعليه، فإنه لا يجوز للمحاسب القانوني أن يُضمّن في تقرير التأكد أية إشارة إلى أن المهمة قد تم وفقاً لهذا المعيار أو وفقاً لأي معيار آخر من معايير مهام التأكد (انظر أيضاً الفقرة "٧١").

رقابة الجودة

خصائص الشريك المسؤول عن المهمة

٣١- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة:

(أ) أن يكون عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة (١)، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار المصري لرقابة الجودة(١)؛ (راجع: الفقرات "أ/٦٠"– "أ/٦٦")

(ب) أن تكون لديه كفاءة في مهارات وأساليب التأكد، اكتسبها من خلال التدريب المكثف والتطبيق العملي؛ (راجع: الفقرة "أ/٦٠")

(ج) أن تكون لديه كفاءة في الموضوع محل المهمة وقياسه أو تقييمه، تكفي لقبول المسؤولية عن استنتاج التأكد. (راجع: الفقرتين "أ٦٧"، "أ/٦٨")

تعيين الفريق

٣٢- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة: (راجع: الفقرة "٦٩/")

(أ) أن يكون مطمئناً إلى أن الأشخاص الذين يؤدون المهمة تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة لما يلي: (راجع: الفقرتين "أ/٧٠"، "أ/٧١")

(١) تنفيذ المهمة وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛

(٢) التمكن من إصدار تقرير تأكد معقول في ظل الظروف القائمة.

(ب) أن يكون مطمئناً إلى أنه سيكون قادراً على أن يشارك في العمل الذي يقوم به:

(١) الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني، عندما يكون من المقرر استخدام عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين "أ/٧٠"، "أ/٧١")

(٢) أي محاسب قانوني آخر، ليس عضواً في فريق المهمة، عندما يكون من المقرر استخدام أعمال التأكد التي قام بها ذلك المحاسب القانوني، (راجع: الفقرتين "أ/٧٢"، "أ/٧٣")

وذلك بالقدر الذي يكفي لقبول المسؤولية عن استنتاج التأكد بشأن معلومات الموضوع.

مسؤوليات الشريك المسؤول عن المهمة

٣٣- يتحمل الشريك المسؤول عن المهمة مسؤولية الجودة العامة للمهمه. ويشمل هذا المسؤولية عن:

(أ) تنفيذ الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والمهام والاستمرار في تلك العلاقات والمهام؛

(ب) التخطيط للمهمة وتنفيذها (بما في ذلك التوجيه والإشراف المعقولين) للالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛

(ج) تنفيذ عمليات الفحص وفقاً لسياسات وإجراءات الفحص الخاصة بالمكتب، وفحص توثيق أعمال المهمة في تاريخ تقرير التأكد أو قبله؛ (راجع: الفقرة "أ/٧٤")

(د) الحفاظ على التوثيق المناسب لأعمال المهمة الذي يقدم أدلة على تحقيق أهداف المحاسب القانوني، وأن المهمة قد تم تنفيذها وفقاً لمعايير مهام التأكد ذات الصلة وأيضاً المتطلبات النظامية والتنظيمية ذات الصلة؛

(هـ) التشاور المناسب من جانب فريق المهمة في الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

٣٤- طوال مدة المهمة، يجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن يظل منتبهاً، عن طريق الملاحظة وتوجيه الاستفسارات إذا لزم الأمر، لكل ما يدل على عدم التزام فريق المهمة بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة. وإذا نما إلى علم الشريك المسؤول عن المهمة ،من خلال نظام رقابة الجودة بالمكتب أو من أي مصدر آخر ،أمورا تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق المهمة بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة ،فيجب على الشريك المسؤول عن المهمة تحديد الإجراء المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المكتب.

٣٥- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن يأخذ في الحسبان نتائج آلية المتابعة الخاصة بالمكتب الثابتة في آخر معلومات تم تعميمها من خلال المكتب ومكاتب المؤسسة الأخرى، في حالة الانطباق، وما إذا كان من الممكن لأوجه القصور التي تمت الإشارة إليها في تلك المعلومات أن تؤثر على مهمة التأكد.

فحص رقابة جودة المهمة

٣٦- بالنسبة لتلك المهام، إن وجدت، التي تتطلب إجراء فحص لرقابة الجودة بموجب نظام أو لائحة أو التي قرر المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها:

(أ) يجب على الشريك المسؤول عن المهمة تحمل المسؤولية عن مناقشة الأمور المهمة الناشئة أثناء المهمة مع فاحص رقابة جودة المهمة، وعدم تأريخ تقرير التأكد لحين الانتهاء من ذلك الفحص؛

(ب) يجب على فاحص رقابة جودة المهمة إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق المهمة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكد.ويجب أن يتضمن هذا التقييم ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/٧٥")

(١) مناقشة الأمور المهمة مع الشريك المسؤول عن المهمه؛

(٢) فحص معلومات الموضوع وتقرير التأكد المقترح؛

(٣) فحص وثائق أعمال المهمة المختارة المتعلقة بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق المهمة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

(٤) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير التأكد، والنظر فيما إذا كان تقرير التأكد المقترح يعُد مناسبا.

نزعة الشك المهني والحكم المهني ومهارات وأساليب التأكد

٣٧- يجب على المحاسب القانوني التخطيط للمهمة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في تحريف معلومات الموضوع بشكل هام ومؤثر. (راجع: الفقرات "أ/٧٦"–"أ/٨٠")

٣٨- يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لمهمة التأكد وتنفيذها، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. (راجع: الفقرات "أ/٨١"–"أ/٨٥")

٣٩- يجب على المحاسب القانوني تطبيق مهارات وأساليب التأكد كجزء من آلية متكررة ومنتظمة للمهمه.

التخطيط للمهمة وتنفيذها

التخطيط

٤٠- يجب على المحاسب القانوني التخطيط للمهمة حتى يتم تنفيذها بطريقة فعآلة، بما في ذلك تحديد نطاق وتوقيت واتجاه المهمة، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخطط لها المطلوب القيام بها من أجل تحقيق هدف المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات "أ/٨٦"–"أ/٨٩")

٤١- يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت الضوابط مناسبة لظروف المهمة، بما في ذلك ما إذا كانت مستوفية للخصائص المحددة في الفقرة "٢٤(ب)(٢)".

٤٢- في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لمهمة التأكد بعد قبول المهمة، يجب على المحاسب القانوني أن يناقش هذا الأمر مع الأطراف المعنية، وأن يقرر:

(أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في المهمه؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.

٤٣- إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول المهمة أن بعض الضوابط أو جميعها غير مناسبة أو أن جزءاً من الموضوع محل المهمة أو كله غير مناسبة للقيام بمهمة تأكد، فيجب على المحاسب القانوني أن ينظر في الانسحاب من المهمة، إن كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة. وفي حالة استمرار المحاسب القانوني في المهمة، فيجب عليه إبداء استنتاج متحفظ أو عكسى أو الامتناع عن إبداء استنتاج، حسب مقتضى الحال في ظل الظروف القائمة. (راجع: الفقرتين "أ/٩٠"، "أ/٩١")

الأهمية النسبية

٤٤- يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية عند: (راجع: الفقرات "أ/٩٢"–"أ/١٠٠")

(أ) التخطيط لمهمة التأكد وتنفيذها، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛

(ب) تقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر .

فهم الموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى

٤٥- يجب على المحاسب القانوني طرح استفسارات على الأطراف المعنية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) ما إذا كانت لديهم معرفة بأية حالة تحريف متعمد فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم أو حالة عدم التزام بالأنظمة واللوائح تؤثر على معلومات الموضوع؛ (راجع: الفقرتين "أ/١٠١"، "أ/١٠٢")

(ب) ما إذا كان الطرف المسؤول يعمل في إحدى وظائف المراجعة الداخلية، وفي هذه الحالة ،يطرح المحاسب القانوني المزيد من الاستفسارات للتوصل إلى فهم للأنشطة والنتائج الرئيسية لوظيفة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بمعلومات الموضوع؛

(ج) ما إذا كان الطرف المسؤول قد استعان بأي خبراء في إعداد معلومات الموضوع.

التأكد المحدود	التأكد المعقول
٤٦د- يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف هام ومؤثر لمعلومات الموضوع؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة "٤٦د(أ) "الوصول إلى تأكد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات "أ/١٠١"–"أ/١٠٥"، "أ/١٠٨") ٤٧د. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى بموجب الفقرة "٤٦د"، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة "أ/١٠٧")	٤٦م.-يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى بما يكفي لتحقيق ما يلي: (أ) تمكينه من تحديد وتقدير مخاطر التحريف الهام والمؤثر في معلومات الموضوع؛ (ب) وبناءً عليه، توفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات لمواجهة المخاطر المقيَّمة وللتوصل إلى تأكد معقول لدعم استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات "أ/١٠١"–"أ/١٠٤"، "أ/١٠٨") ٤٧م. عند التوصل إلى فهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى بموجب الفقرة "٤٦م"، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع وذات الصلة بالمهمة. ويشمل هذا تقييم تصميم تلك الأدوات الرقابية ذات الصلة بالمهمة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها عن طريق تنفيذ إجراءات أخرى بالإضافة إلى الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة "أ/١٠٦")

الحصول على الأدلة

النظر في المخاطر والتعامل معها

التأكد المحدود	التأكد المعقول
٤٨د- استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة "٤٦د")، يجب عليه: (راجع: الفقرات "أ/١٠٩"–"أ/١١٣") (أ) تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف هام ومؤثر لمعلومات الموضوع؛	٤٨م- استناداً إلى فهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة "٤٦م")، يجب عليه: (راجع: الفقرات "أ/١٠٩"–"أ/١١١") (أ) تحديد وتقدير مخاطر التحريف الهام والمؤثر في معلومات الموضوع؛ (ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المقيّمة وللتوصل إلى تأكد معقول لدعم استنتاج المحاسب

(ب) تصـــميم وتنفيذ إجراءات لمعالجة المجالات المحددة في الفقرة "٤٨د(أ) "والوصول إلى تأكد محدود لدعم استنتاج المحاسب القانوني.	القانوني. وبالإضـــافة إلى أي إجراءات أخرى يتم تنفيذها على معلومات الموضـــوع تكون مناسـبة في ظل ظروف المهمة، يجب أن تتضـــمن إجراءات المحاســـب القانوني الحصـول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشـأن الفاعلية التشـــغيلية لأدوات الرقابـة ذات الصـــلـة المطبقـة على معلومات الموضوع عندما: ١) يتضـمن تقييم المحاسـب القانوني لمخاطر التحريف الهام والمؤثر توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية؛ أو لا يمكن للإجراءات الأخرى، بخلاف اختبار أدوات الرقابة، أن توفر وحدها ما يكفي من الأدلة المناسبة.
تحديد ما إذا كان من الضـــروري تنفيذ إجراءات إضـــافية في مهمة تأكد محدود. ٤٩د- إذا علم المحاســـب القانوني بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضـوع قد تكون مُحرَّفة بشـكل هام ومؤثر، فيجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على المزيد من الأدلة حتى يكون المحاســـب القانوني قادراً على: (راجع: الفقرات "أ/١١٣"–"أ/١١٨") (أ) اســـتنتاج أن الأمر من غير المرجح أن يتســـبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر؛ أو (ب) اســتنتاج أن الأمر أو الأمور تتســبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر.	إعادة النظر في تقييم المخاطر في مهمة التأكد المعقول ٤٩م- قد يتغير تقييم المحاســـب القانوني لمخاطر التحريف الهام والمؤثر في معلومات الموضـــوع خلال ســـير المهمة، نتيجة للحصول على أدلة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المحاســب القانوني على أدلة غير متسـقة مع الأدلة التي اســـتند إليها المحاســـب القانوني في البداية في تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ، فيجب عليه إعادة النظر في التقييم وتعديل الإجراءات المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة "أ/١١٣")

٥٠- عند تصـميم وتنفيذ الإجراءات، يجب على المحاسـب القانوني أن يأخذ في حسـبانه مدى ملاءمة المعلومات التي سـيتم اسـتخدامها كأدلة وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات. وإذا:

(أ) كانت الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو

(ب) كانت لدى المحاسب القانوني شكوك بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة،

فيجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما هي التغييرات أو الإضافات التي من الضروري إدخالها على الإجراءات لمعالجة هذا الأمر، ويجب عليه أن ينظر في تأثير هذا الأمر، إن وجد، على جوانب المهمة الأخرى.

٥١- يجب على المحاسـب القانوني تجميع التحريفات غير المُصـحَّحة المُكتشـفة أثناء المهمة، بخلاف تلك التي تعُد من الواضـح انها ليست ذات شأن. (راجع: الفقرتين "أ/١١٩"، "أ/١٢٠")

العمل المنفذ من قبل خبير استعان به المحاسب القانوني

٥٢- عندما يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني، يجب على المحاسب القانوني أيضـاً: (راجع: الفقرات "أ/١٢١"–"أ/١٢٥")

(أ) تقييم ما إذا كان الخبير الذي يستعين به يتمتع بالكفاءة والقدرات والموضوعية اللازمة لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. وفي حالة استعانة المحاسب القانوني بأحد الخبراء الخارجيين، يجب أن يتضمن تقييم الموضوعية الاستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تشُكّل تهديداً لموضوعية ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرات "أ/١٢٦"–"أ/١٢٩")

(ب) التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني؛ (راجع: الفقرات "أ/١٣٠"–"أ/١٣١")

(ج) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛ (راجع: الفقرتين "أ/١٣٢"، أ/١٣٣")

(د) تقييم مدى كفاية عمل الخبير لتحقيق أغراض المحاسب القانوني. (راجع: الفقرتين "أ/١٣٤"، "أ/١٣٥")

(هـ) العمل المنفذ من قبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم، أو المنفذ من قبل مراجع داخلي (راجع: الفقرة "أ/١٣٦")

٥٣- عندما يكون من المقرر استخدام عمل محاسب قانوني آخر، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كان ذلك العمل كافياً لتحقيق أغراضه.

٥٤- إذا كانت المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة قد استُخدم في إعدادها عمل خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم، فيجب على المحاسب القانوني، إلى المدى الذي يراه ضرورياً، ومع الأخذ في الحسبان أهمية عمل ذلك الخبير لتحقيق أغراضه:

(أ) أن يقيم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛

(ب) أن يتوصل إلى فهم لعمل ذلك الخبير؛

(ج) أن يقيم مدى مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كأحد الأدلة.

٥٥- إذا كان المحاسب القانوني يخطط لاستخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فيجب عليه تقييم ما يلي:

(أ) مدى دعم الموقع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية والسياسات والإجراءات ذات الصلة لموضوعية المراجعين الداخليين؛

(ب) مستوى كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية؛

(ج) ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تطبق منهجاً منتظماً ومنضبطاً، بما في ذلك تطبيقها لرقابة الجودة؛

(د) ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية كافٍ لتحقيق أغراض المهمة.

الإقرارات المكتوبة

٥٦- يجب على المحاسب القانوني أن يطلب من الطرف المعني إقرارا مكتوبا:

(أ) بأنه قدم للمحاسب القانوني جميع المعلومات التي يعلم الطرف المعني أنها ذات صلة بالمهمة. (راجع: الفقرات "أ/٥٤"، "أ/٥٥"، "أ/١٣٧"–"أ/١٣٩")

(ب) تؤكد قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط المطبقة، بما في ذلك أن جميع الأمور ذات الصلة يظهر أثرها في معلومات الموضوع.

٥٧- بالإضافة إلى الإقرارات المطلوبة، فإذا قرر المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول على إقرار مكتوب أو أكثر لدعم أدلة أخرى ذات صلة بمعلومات الموضوع، فيجب عليه أن يطلب الحصول على مثل هذه الإقرارات المكتوبة الأخرى.

٥٨- عندما تتعلق الإقرارات المكتوبة بأمور هامه ومؤثره لمعلومات الموضوع، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) تقييم مدى معقوليتها واتساقها مع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإقرارات الأخرى (الشفهية أو المكتوبة)؛

(ب) النظر فيما إذا كان من المتوقع أن يكون لدى مقدمو الإقرارات المعرفة الجيدة بتلك الأمور المحددة.

٥٩- يجب أن يكون تاريخ الإقرارات المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير التأكد، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

عدم تقديم الإقرارات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإقرارات لا يمكن الاعتماد عليها

٦٠- إذا لم يتم تقديم واحد أو أكثر من الإقرارات المكتوبة المطلوبة، أو إذا خلص المحاسب القانوني إلى وجود شكوك كافية حول كفاءة من يقدمون الإقرارات المكتوبة أو نزاهتهم أو قيمهم الأخلاقية أو العناية التي يمارسونها، أو إذا كانت الإقرارات المكتوبة لا يمكن الاعتماد عليها لأي سبب آخر ، فيجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة "أ/١٤٠")

(أ) مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية؛

(ب) إعادة تقييم نزاهة من طُلبت منهم الإقرارات المكتوبة أو من قاموا بتقديمها، وتقييم التأثير المحتمل لذلك على إمكانية الاعتماد على الإقرارات (الشفهية أو المكتوبة) والأدلة عموماً؛

(ج) اتخاذ التصرفات المناسبة، بما في ذلك تحديد التأثير المحتمل على الاستنتاج الوارد في تقرير التأكد.

الأحداث اللاحقة

٦١- عندما يكون لذلك صلة بالمهمة، يجب على المحاسب القانوني أن ينظر في تأثير الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير التأكد على معلومات الموضوع وعلى تقرير التأكد، ويجب أن يتعامل بشكل مناسب مع الحقائق التي تصبح معروفة له بعد تاريخ تقرير التأكد، والتي لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، لربما أدت إلى قيامه بتعديل تقرير التأكد. ويعتمد مدى النظر في الأحداث اللاحقة على احتمالية أن تؤثر مثل هذه الأحداث على معلومات الموضوع وعلى مناسبة استنتاج المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير التأكد. (راجع: الفقرتين "أ/١٤١"، "أ/١٤٢").

المعلومات الأخرى

٦٢- عندما تشتمل المستندات التي تضم معلومات الموضوع وتقرير التأكد بشأنها على معلومات أخرى، فيجب على المحاسب القانوني أن يقرأ تلك المعلومات الأخرى لتحديد أوجه عدم الاتساق الجوهري، إن وجدت، مع معلومات الموضوع أو تقرير التأكد، وعند قراءة تلك المعلومات الأخرى: (راجع: الفقرة "أ/١٤٣")

(أ) إذا حدد المحاسب القانوني وجود عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات الأخرى ومعلومات الموضوع أو تقرير التأكد؛ أو

(ب) إذا أصبح المحاسب القانوني على علم بوجود تحريف هام ومؤثر لإحدى الحقائق في تلك المعلومات الأخرى، ليس له علاقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكد،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف أو الأطراف المعنية واتخاذ تصرفات أخرى حسب مقتضى الحال.

وصف الضوابط المطبقة

٦٣- يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع تشير إلى الضوابط المطبقة أو تصفها بشكل كاف. (راجع: الفقرات "أ/١٤٤"-"أ/١٤٦")

تكوين استنتاج التأكد

٦٤- يجب على المحاسب القانوني تقييم كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في سياق المهمة والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة. ويجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان جميع الأدلة ذات الصلة، بغض النظر عمّا إذا كان يبدو أنها تؤيد أو تتعارض مع قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط المطبقة. وإذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على المزيد من الأدلة اللازمة، فيجب عليه أن يأخذ في الحسبان انعكاسات ذلك على استنتاجه المشار إليه في الفقرة "٦٥". (راجع: الفقرات "أ/١٤٧"-"أ/١٥٣")

٦٥- يجب على المحاسب القانوني تكوين استنتاج عمّا إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر . وعند تكوين ذلك الاستنتاج، يجب عليه أن يأخذ في الحسبان استنتاج المحاسب القانوني المشار إليه في الفقرة "٦٤" فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وتقييم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد هامة ومؤثرة، منفردة أو في مجملها. (راجع: الفقرات "أ/٣"، "أ/١٥٤"، "أ/١٥٥")

٦٦- إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فعندئذٍ يوجد قيد على النطاق ويجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج أو الانسحاب من المهمة، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات "أ/١٥٦"-"أ/١٥٨")

إعداد تقرير التأكد

٦٧- يجب أن يكون تقرير التأكد مكتوباً، ويجب أن يعبّر بوضوح عن استنتاج المحاسب القانوني بشأن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرات "أ/٢"، "أ/١٥٩"-"أ/١٦١")

٦٨- يجب أن يكون استنتاج المحاسب القانوني مفصولاً فصلاً واضحاً عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرات أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للمهمة أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المُضمّنة في تقرير التأكد. ويجب أن توضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرات "أ/١٥٩"-"أ/١٦١")

محتوى تقرير التأكد

٦٩- يجب أن يشتمل تقرير التأكد، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية:

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكد مستقل. (راجع: الفقرة "أ/١٦٢")

(ب) المخاطب بالتقرير. (راجع: الفقرة "أ/١٦٣")

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكد الذي توصل إليه المحاسب القانوني، ومعلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، للموضوع محل المهمه. وعندما تتم صياغة استنتاج المحاسب القانوني فيما يتعلق ببيان أعده الطرف المعني، فيجب أن يرُفق ذلك البيان بتقرير التأكد، أو يعُاد ذكره في تقرير التأكد، أو يشُار في التقرير إلى مصدر له متاح للمستخدمين المستهدفين. (راجع: الفقرة "أ/١٦٤")

(د) تحديد الضوابط المطبقة. (راجع: الفقرة "أ/١٦٥")

(هـ) وصف، عند الاقتضاء، لأي قيود ملازمة مهمة مرتبطة بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط المطبقة. (راجع: الفقرة "أ/١٦٦")

(و) عندما تهدف الضوابط المطبقة لتحقيق غرض محدد، عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. (راجع: الفقرتين "أ/١٦٧"، "أ/١٦٨")

(ز) عبارة تحدد الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقييم، إذا لم يكونوا نفس الشخص، وتصف مسؤولياتهم ومسؤوليات المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة "أ/١٦٩")

(ح) عبارة بأن المهمة تم تنفيذها وفقاً لهذا المعيار، أو وفقاً لمعيار تأكد آخر عندما يوجد مهمة متعلق بموضوع محدد. (راجع: الفقرتين "أ/١٧٠"–"أ/١٧١")

(ط) عبارة بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار المصري لرقابة الجودة(١). (راجع: الفقرة "أ/١٧٢")

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلال والمتطلبات الاخلاقية الأخرى لقواعد أداب وسلوكيات المهنة، او المتطلبات المهنية الاخرى أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و (ب) من قواعد أداب وسلوكيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد. (راجع: الفقرة "أ/١٧٣")

(ك) ملخص بالعمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة تنفيذ مهمة تأكد محدود، فإن تقدير طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعُد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وعند تنفيذ مهمة تأكد محدود، يجب أن ينص ملخص العمل المنفذ على ما يلي:

(١) أن الإجراءات المنفذة في مهمة التأكد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن مهمة التأكد المعقول، وأنها أقل منها في المدى؛

(٢) وبالتالي، فإن مستوى التأكد الذي يتم الوصول إليه في مهمة التأكد المحدود يكون أقل بكثير من التأكد الذي كان سيتم الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ مهمة تأكد معقول. (راجع: الفقرات "أ/٦"، "أ/١٧٤"-"أ/١٧٨")

(ل) استنتاج المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات "أ/٢"، "أ/١٧٩"–"أ/١٨١")

(١) عند الاقتضاء، يجب أن يفصح الاستنتاج للمستخدمين المستهدفين على السياق الذي يلزم أن يقُرأ فيه استنتاج المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة "١٨٠")

(٢) في مهمة التأكد المعقول، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بصيغة الإثبات. (راجع: الفقرة "أ/١٧٩")

(٣) في مهمة التأكد المحدود، يجب أن يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل يفيد بما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر، وذلك استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها. (راجع: الفقرة "أ/١٨١")

(٤) يجب أن تتم صياغة الاستنتاج في الفقرة الفرعية(٢) أو(٣) باستخدام كلمات مناسبة للموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة في ظل ظروف المهمة، ويجب أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن: (راجع: الفقرة أ/١٨٢)

أ- الموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو

ب- معلومات الموضوع والضوابط المطبقة؛ أو

ج- بيان مقدم من الأطراف المعنية.

(٥) عندما يبدي المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً، يجب أن يحتوي تقرير التأكد على:

أ- قسم يقدِّم وصفاً للأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل؛

ب- قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل. (راجع: الفقرة "أ/١٨٣")

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة "أ/١٨٤")

(ن) تاريخ تقرير التأكد. يجب أن يؤرخ تقرير التأكد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه، بما في ذلك الأدلة على أن أولئك الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أقروا بتحملهم للمسؤولية عن معلومات الموضوع. (راجع: الفقرة "أ/١٨٥")

(س) عنوان المحاسب القانوني.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكد

٧٠- عندما يشير المحاسب القانوني في تقرير التأكد إلى عمل خبير استعان به، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن تعني ضمناً أن مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي أبداه في ذلك التقرير قد تم الانتقاص منها بسبب إشراك ذلك الخبير. (راجع: الفقرات "أ/١٨٦"–"أ/١٨٨")

تقرير التأكد المفروض بموجب نظام أو لائحة

٧١- إذا كان المحاسب القانوني مطالباً بموجب الأنظمة أو اللوائح باستخدام تصميم أو صيغة محددة لتقرير التأكد، فلا يجوز أن يشير تقرير التأكد إلى هذا المعيار أو إلى معايير مهام التأكد الأخرى إلا إذا تضمن كحد أدنى كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة "٦٩".

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة

٧٢- يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج غير معدل عندما يخلص إلى:

(أ) في حالة مهمة التأكد المعقول، أن معلومات الموضوع مُعدَّة، في جميع الجوانب الهامه والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة؛ أو

(ب) في حالة مهمة التأكد المحدود، أنه استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمه أمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع غير مُعدَّة، في جميع الجوانب الهامه والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة.

٧٣- إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، ويعُد بحسب حكم المحاسب القانوني على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر آخر بخلاف ما تم عرضه أو الإفصاح عنه في معلومات الموضوع، لأن هذا الأمر يعُد بحسب حكم المحاسب القانوني ذا صلة بفهم المستخدمين المستهدفين للمهمة أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فيجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكد ترد تحت عنوان معقول وتشير بوضوح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني غير مُعدَّل فيما يتعلق بهذا الأمر. وفي حالة إضافة فقرة للفت الانتباه، يجب أن تشير تلك الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في معلومات الموضوع.

٧٤- يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، قيدٌ على النطاق وتأثير الأمر قد يكون هاما ومؤثرا (انظر الفقرة "٦٦"). وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، محرفة تحريفاً هام ومؤثر. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي. (راجع: الفقرة "أ/١٩١")

٧٥- يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما هام ومؤثر ومنتشرة لدرجة تتطلب إبداء استنتاج عكسي أو الامتناع عن إبداء استنتاج. ويجب إبداء الاستنتاج المتحفظ عن طريق "استثناء" التأثيرات الفعلية أو المحتملة للأمر الذي يتعلق به التحفظ. (راجع: الفقرتين "أ/١٨٩"-"أ/١٩٠")

٧٦- إذا أبدى المحاسب القانوني استنتاجاً معدلاً بسبب وجود قيد على النطاق إلا أنه يعلم أيضاً بأمر أو أمور تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر، فيجب عليه أن يضُمّن في تقرير التأكد وصفاً واضحاً لكل من القيد على النطاق والأمر أو الأمور التي تتسبب في جعل معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر.

٧٧- عندما يكشف البيان المقدم من الطرف المعني، ويصف بشكل سليم، أن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر أو جوهرى، فيجب على المحاسب القانوني إمّا:

(أ) إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي مصاغاً للتعبير عن الموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو

(ب) إبداء استنتاج غير متحفظ، إذا كان مطلوباً على وجه التحديد بموجب شروط المهمة أن تتم صياغة الاستنتاج للتعبير عن بيان مقدم من الطرف المعني، ولكن مع تضمين فقرة لفت انتباه في تقرير التأكد تشير إلى البيان المقدم من الطرف المعني الذي يحدد ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر. (راجع: الفقرة "أ/١٩٢")

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

٧٨- ينظر المحاسب القانوني، حسب شروط المهمة وظروف المهمة الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه ويلزم أن يبُلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم أو الطرف القائم بالتكليف أو المسئولين عن الحوكمة أو أي أشخاص آخرين. (راجع: الفقرة "أ/١٩٣"-"أ/١٩٩")

التوثيق

٧٩- يجب على المحاسب القانوني إعداد توثيق لأعمال المهمة في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكد وعلى نحو يعُد كافياً ومناسبا لتمكين أي محاسب قانوني خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمهمة، من فهم ما يلي: (راجع: الفقرات "أ/٢٠٠"-"أ/٢٠٤")

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير مهام التأكد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المهمة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٨٠- إذا تعرف المحاسب القانوني على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٨١- يجب على المحاسب القانوني جمع توثيقه لأعمال المهمة في ملف المهمة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المهمة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكد. (راجع: الفقرتين "أ/٢٠٥"، "أ/٢٠٦")

٨٢- بعد الانتهاء من جمع ملف المهمة النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المهمة من أي نوع قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة "أ/٢٠٧")

٨٣- إذا وجد المحاسب القانوني ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال المهمة، أو إضافة توثيق جديد لأعمال المهمة بعد الانتهاء من جمع ملف المهمة النهائي، يجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

المقدمة (راجع: الفقرة "٦")

أ/١ في مهمة الاستشارات، يقوم المحاسب القانوني بتطبيق المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والخبرات والمعرفة. وتنطوي مهام الاستشارات على إجراء آلية تحليلية تنطوي عادةً على مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بما يلي: تحديد الأهداف والتقصي عن الحقائق وتحديد المشكلات أو الفرص وتقييم البدائل ووضع توصيات تحتوي على إجراءات عملية والإعلان عن النتائج وفي بعض الأحيان التنفيذ والمتابعة. وعادةً ما تكون التقارير (في حال صدورها) مكتوبة بأسلوبٍ سرديّ (أو "مطوّل"). وبشكل عام، لا يكون العمل المنفذ إلا لاستخدام العميل وفائدته. وتُحدّد طبيعة العمل ونطاقه بالاتفاق بين المحاسب القانوني والعميل. وأية خدمة تستوفي تعريف مهمة التأكد لا تكون مهمة استشارات وإنما مهمة تأكد.

الأهداف

مهام تحتوي على معلومات موضوع تضم عددا من الجوانب (راجع: الفقرات "١٠"، "٦٥"، "٦٩(ل)")

أ/٢ عندما تتكون معلومات الموضوع من عدد من الجوانب، فإنه يمكن تقديم استنتاجات منفصلة لكل جانب. ولا يلزم أن تتعلق جميع تلك الاستنتاجات المنفصلة بنفس المستوى من التأكد. وبدلاً من ذلك، يتم إبداء كل استنتاج بالشكل الذي يعُد مناسبا إما لمهمة تأكد معقول أو لمهمة تأكد محدود. وتشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى الاستنتاج الوارد في تقرير التأكد كل استنتاج عندما يتم تقديم استنتاجات منفصلة.

التعريفات

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات في مهمة التأكد المحدود والمعقول (راجع: الفقرة" ١٢(أ)(١)")

أ/٣ نظراً لأن مستوى التأكد الذي يتم الوصول إليه في مهمة التأكد المحدود أقل منه في مهمة التأكد المعقول، فإن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني في مهمة التأكد المحدود تختلف في طبيعتها وتوقيتها عن تلك التي ينفذها في مهمة التأكد المعقول، وتكون أقل منها في المدى. ومن بين الاختلافات الأساسية بين إجراءات مهمة التأكد المعقول ومهمة التأكد المحدود ما يلي:

(أ) أن التركيز على طبيعة مختلف الإجراءات باعتبارها مصدر للأدلة من المحتمل أن يختلف اعتماداً على ظروف المهمه. فعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف مهمة تأكد محدود معين أن يتم التركيز بشكل أكبر نسبياً، مما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ مهمة تأكد معقول، على الاستفسارات من موظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، والتركيز بشكل أقل نسبياً على اختبار أدوات الرقابة والحصول على أدلة من مصادر خارجية، إن وجدت.

(ب) في مهمة التأكد المحدود، يمكن للمحاسب القانوني:

- اختيار بنود أقل للتحقق منها؛ أو
- تنفيذ إجراءات أقل (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات تحليلية فقط في ظل الظروف القائمة فيما يمكن، في مهمة التأكد المعقول، أن يتم تنفيذ إجراءات تحليلية وغيرها.)

(ج) في مهمة التأكد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية المنفذة استجابةً لخطر المهمة على وضع توقعات دقيقة بما يكفي لتحديد التحريفات الهامة والمؤثرة. وفي مهمة التأكد المحدود، يمكن تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات المتعلقة بمسار الاتجاهات والعلاقات والنسب وليس لتحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقع في مهمة التأكد المعقول.

(د) علاوة على ذلك، عندما يتم تحديد وجود تقلبات أو علاقات أو اختلافات كبيرة، يمكن الحصول على الأدلة المناسبة في مهمة التأكد المحدود عن طريق طرح الاستفسارات والنظر في الردود المستلمة في ضوء ظروف المهمة المعروفة.

(هـ) بالإضافة إلى ذلك، عند تنفيذ الإجراءات التحليلية في مهمة التأكد المحدود يمكن للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، استخدام بيانات مجمعة على مستوى أعلى، مثل البيانات ربع السنوية بدلاً من البيانات الشهرية، أو استخدام بيانات لم تخضع لتطبيق إجراءات منفصلة لاختبار إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي كان سيطُبق لتنفيذ مهمة تأكد معقول.

مستوى التأكد المجدي (راجع: الفقرتين "١٢(أ)(١) (ب) "،"٤٧د")

أ/٤ مستوى التأكد الذي يخطط المحاسب القانوني للوصول إليه لا يكون عادةً قابلاً للقياس الكمي، وتحديد ما إذا كان مجدياً هو مسألة متروكة لتحديد المحاسب القانوني بحسب حكمه المهني في ظل ظروف المهمه. وفي مهمة التأكد المحدود، ينفذ المحاسب

القانوني إجراءات تعُد محدودة مقارنة بتلك الضرورية لتنفيذ مهمة تأكد معقول ولكنها، مع ذلك، تهدف للوصول إلى مستوى تأكد يعُد مجدياً. وحتى يكون مستوى التأكد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجدياً، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل (انظر أيضاً الفقرات "أ/١٦"-"أ/١٨").

أ/٥ عبر المدى الخاص بجميع مهام التأكد المحدود، يمكن أن يتراوح ما يعُد تأكداً مجدياً من درجة تزيد بالكاد عن التأكد الذي من المرجح أنه يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل وصولاً إلى ما يقل بالكاد عن التأكد المعقول. وما يعُد مجدياً في مهمة معينة من مهام التأكد هو الاجتهاد ضمن ذلك المدى بناءً على ظروف المهمة، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المستهدفين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، والضوابط، والموضوع محل المهمه.

أ/٦ نظراً لتباين مستوى التأكد الذي يصل إليه المحاسب القانوني في مهام التأكد المحدود، فإن تقرير المحاسب القانوني يحتوي على ملخص عن الإجراءات المنفذة، مع الأخذ في الاعتبار أن ذكر تقدير لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة ي عُد أمراً أساسياً لفهم استنتاج المحاسب القانوني (الفقرات "٦٩(ك)" و"أ/١٧٤"-"أ/١٧٨").

أ/٧ من بين العوامل التي قد تكون ذات صلة عند تحديد ما يشكل تأكداً مجدياً في مهمة معينة، على سبيل المثال:

- خصائص الموضوع محل المهمة والضوابط، وما إذا كان هناك أي معيار ذي صلة من معايير مهام التأكد المتعلقة بموضوعات محددة.
- التعليمات أو الدلالات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الطرف القائم بالتكليف عن طبيعة التأكد الذي يسعى الطرف القائم بالتكليف أن يحصل عليه المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تنص شروط المهمة على إجراءات معينة يرى الطرف القائم بالتكليف أنها ضرورية أو جوانب معينة من معلومات الموضوع يرغب الطرف القائم بالتكليف في أن يركز المحاسب القانوني إجراءاته عليها. ومع ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري تنفيذ إجراءات أخرى للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة للوصول إلى تأكد مجدٍ.
- الممارسات المتعارف عليها، في حال وجودها، فيما يتعلق بمهام التأكد لمعلومات الموضوع المعينة، أو لمعلومات موضوع مماثلة أو ذات صلة.
- المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون، كمجموعة. وبشكل عام، كلما كبرت تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير معقول عندما تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر، زادت درجة التأكد التي يلزم الوصول إليها لكي يكون التأكد مجدياً لهم. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المستهدفين على استنتاج غير معقول كبيرة لدرجة أنه يلزم على المحاسب القانوني القيام بمهمة تأكد معقول للحصول على تأكد يكون مجدياً في ظل الظروف المحيطة.
- توقع المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني سيكوّن استنتاج تأكد محدود عن معلومات الموضوع في إطار زمني قصير وبتكلفة منخفضة.

أمثلة على مهام التصديق (راجع: الفقرة "١٢(أ)(٢)(أ)")

أ/٨ من أمثلة المهام التي قد يتم القيام بها بموجب هذا المعيار ما يلي:

(أ) الاستدامة - يستلزم تنفيذ مهمة بشأن الاستدامة الوصول إلى تأكد بشأن تقرير أعدته الإدارة أو خبير استعانت به الإدارة (القائم بالقياس أو التقييم) عن أداء الاستدامة في المنشأة.

(ب) الالتزام بنظام أو لائحة - يستلزم تنفيذ مهمة بشأن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح الوصول إلى تأكد بشأن بيان أعده طرف آخر (القائم بالقياس أو التقييم) عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

(ج) القيمة المحققة مقابل المال المدفوع - يستلزم تنفيذ مهمة عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع الوصول إلى تأكد بشأن قياس أو تقييم طرف آخر (القائم بالقياس أو التقييم) للقيمة المحققة مقابل المال المدفوع.

مهارات وأساليب التأكد (راجع: الفقرة "١٢(ب)")

أ/٩ تشمل مهارات وأساليب التأكد:

- تطبيق نزعة الشك المهني والحكم المهني؛
- تخطيط وتنفيذ مهمة التأكد، بما في ذلك الحصول على الأدلة وتقييمها؛
- فهم نظُم المعلومات ودور الرقابة الداخلية والقيود المفروضة عليها؛
- ربط النظر في الأهمية النسبية ومخاطر المهمة بطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات؛
- تطبيق الإجراءات حسب مقتضى الحال على المهمة (والتي قد تشمل الاستفسار والفحص المادي وإعادة الاحتساب وإعادة التنفيذ والملاحظة والمصادقة والإجراءات التحليلية)؛
- ممارسات التوثيق المنتظم ومهارات كتابة تقارير التأكد.

الضوابط (راجع: الفقرة "١٢(ج)"، الملحق)

أ/١٠ يلزم أن تكون هناك ضوابط مناسبة من أجل التقييم أو القياس المتسق بدرجة مناسبة للموضوع محل المهمة في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره الضوابط المناسبة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. ويعُد مدى مناسبة الضوابط حساساً للسياق، وبعبارة أخرى، تحُدد مناسبة الضوابط في سياق ظروف المهمه. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس الموضوع محل المهمة، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقييم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضا العملاء أحد الضوابط التي يمكن للقائم بالقياس أو التقييم اختيارها كمقياس لموضوع رضا العملاء الذي يكون محل المهمة، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقييم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ولا تتأثر مناسبة الضوابط بمستوى التأكد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود ضوابط غير مناسبة لإجراء مهمة تأكد معقول، فإنها لا تكون مناسبة أيضاً لإجراء مهمة تأكد محدود، والعكس صحيح. وتشمل الضوابط المناسبة، عند الاقتضاء، ضوابط العرض والإفصاح.

خطر المهمة (راجع: الفقرة "١٢(و)")

أ/١١ لا يشمل خطر المهمة، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المحاسب القانوني، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

أ/١٢ وبوجه عام، قد يتمثل خطر المهمة في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع مهام التأكد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) مخاطر لا يؤثر عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

(١) قابلية احتواء معلومات الموضوع على تحريف جوهري قبل الأخذ في الاعتبار قيام الأطراف المعنية بتطبيق أي من أدوات الرقابة ذات الصلة (الخطر المتأصل)؛

(٢) خطر أن التحريف الهام والمؤثر الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه ،أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المعقول بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) الخطر الذي يؤثر فيه المحاسب القانوني بشكل مباشر، وهو الخطر المتمثل في أن الإجراءات التي ينفذها المحاسب القانوني لن تكتشف أحد التحريفات الهام والمؤثر ة (خطر الاكتشاف.)

أ/١٣ تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بظروف المهمة، وخصوصاً:

- طبيعة الموضوع محل المهمة ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق الموضوع محل المهمة بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة مادية.
- ما إذا كان المهمة الذي يتم تنفيذه مهمة تأكد معقول أم مهمة تأكد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المحاسب القانوني غالباً في مهام التأكد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في مهمة التأكد المعقول المتعلق بنفس معلومات الموضوع.

ويعُد النظر في المخاطر أمراً خاضعاً للحكم المهني، وليس أمراً يمكن قياسه بدقة.

أ/١٤ قلّما يمكن إزالة خطر المهمة بالكليّة أو قلّما يكون مفيداً من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكد المعقول" أقل من التأكد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمحاسب القانوني تكون مقنعة وليست قطعية.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقيمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص الموضوع محل المهمة عند قياسه أو تقييمه مقارنة بالضوابط.

الطرف القائم بالتكليف (راجع: الفقرة "١٢(ز)"، الملحق)

أ/١٥ قد يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل الظروف المختلفة، هو الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة في الطرف المسؤول، أو سلطة لوضع الأنظمة، أو المستخدمين المستهدفين، أو القائم بالقياس أو التقييم، أو طرف ثالث مختلف.

المستخدمون المستهدفون (راجع: الفقرة "١٢(م)"، الملحق)

أ/١٦ في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكد. وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المحتملين مجموعة كبيرة من الاهتمامات في الموضوع محل المهمة، يجوز قصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين تكون لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المحاسب القانوني والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

أ/١٧ يمكن أن يكون المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المحاسب القانوني والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات المهمة. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لمهمة الإجراءات المتفق عليها) الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج:)

(أ) يتحمل المحاسب القانوني المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛

(ب) قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية إذا نمت إلى علمه معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي استند إليها تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها (انظر الفقرات "أ/١١٦"-"أ/١١٨").

أ/١٨ في بعض الحالات، يقوم المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) بفرض متطلب يقضي بقيام الأطراف المعنية، أو يطالبون الأطراف المعنية بالقيام بالترتيب لإجراء مهمة تأكد لغرض معين. وعندما تستخدم المهام ضوابط موضوعة لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكد يشتمل على إفادة تنبة القارئين إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المعقول الإشارة إلى أن تقرير التأكد موجه فقط لمستخدمين معينّين. وبناءً على الظروف المحيطة بالمهمة، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكد أو تقييد استخدامه (انظر الفقرتين "أ/١٦٧" و"أ/١٦٨").

معلومات الموضوع (راجع: الفقرة "١٢(خ)"، الملحق)

أ/١٩ في بعض الحالات، قد تكون معلومات الموضوع بياناً لتقييم جانب من جوانب آلية معينة، أو أداء أو التزام، مقارنة بالضوابط. ومثال ذلك، "الرقابة الداخلية للشركة (أ) عملت بفاعلية وفقاً للضوابط (س) خلال الفترة..." أو "هيكل الحوكمة للشركة (أ) استوفى الضوابط (س) خلال الفترة."...

الأطراف المعنية (راجع: الفقرة "١٣"، الملحق)

أ/٢٠ يمكن أن تختلف الأدوار التي يقوم بها الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو التقييم والطرف القائم بالتكليف (انظر الفقرة "أ/٣٧") وتختلف أيضاً هياكل الإدارة والحوكمة حسب المنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص

الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لمعايير مهام التأكد أن تحدد لجميع المهام الشخص أو الأشخاص الذين سيقوم المحاسب القانوني بالاستفسار منهم، أو طلب إفادات منهم، أو الاتصال بهم على أي نحو آخر في جميع الظروف. وفي بعض الحالات، على سبيل المثال، عندما يكون الطرف المعني جزءاً فقط من منشأة نظامية مكتملة، فإن تحديد موظفي الإدارة المعنيين أو المسئولين عن الحوكمة الذين سيتم التواصل معهم سيتطلب ممارسة الحكم المهني لتحديد الشخص الذي يتحمل المسؤوليات المناسبة عن الأمور المعنية وتتوفر لديه المعرفة المناسبة بها.

القيام بمهمة التأكد وفقاً لمعايير مهام التأكد

الالتزام بالمعايير ذات الصلة بالمهمة (راجع: الفقرات "١"، "٥"، "١٥")

أ/٢١ يتضمن هذا المعيار المتطلبات المطبقة على مهام التأكد[٣] (بخلاف عمليات مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية)، بما في ذلك المهام التي تتم وفقاً لأحد معايير مهام التأكد المتعلقة بموضوع محدد. وفي بعض الحالات، يكون أحد معايير مهام التأكد المتعلقة بموضوع محدد ذا صلة أيضاً بالمهمه. ويكون معيار مهام التأكد المتعلق بموضوع محدد ذا صلة بالمهمة عندما يكون المعيار ساري المفعول، ويكون موضوع المعيار ذا صلة بالمهمة، وتكون الظروف التي يتناولها المعيار موجودة.

أ/٢٢ لاتنطبق المعايير المصرية للمراجعة و الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية، على مهام التأكد الأخرى. ولكنها قد توفر إرشادات فيما يتعلق بآلية المهمة عموماً للمحاسبين القانونيين الذين يقومون بتنفيذ مهمة تأكد وفقاً لهذا المعيار.

نص معيار مهمة التأكد (راجع: الفقرتين "١٢"، "١٦")

أ/٢٣ تحتوي المعايير المصرية لمهام التأكد على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع تلك المعايير، ومتطلبات تهدف إلى تمكينه من تحقيق تلك الأهداف. وتحتوي كذلك على إرشادات ذات صلة في شكل مواد تطبيقية ومواد تفسيرية أخرى، وعلى مقدمة توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار، وعلى تعريفات.

أ/٢٤ توفر الأهداف الواردة في أي من معايير مهام التأكد السياق الذي حُدِّدَت فيه متطلبات المعيار، والمقصود منها هو المساعدة فيما يلي:

(أ) فهم ما سيتم إنجازه؛

(ب) تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لبذل المزيد من الجهد لتحقيق الأهداف.

ومن المتوقع أن يوفر التطبيق السليم لمتطلبات معيار مهام التأكد من جانب المحاسب القانوني أساساً كافياً لقيام المحاسب القانوني بتحقيق الأهداف. ومع ذلك، ونظراً للتباين الكبير في ظروف مهام التأكد، ولأن جميع هذه الظروف لا يمكن توقعها في معايير مهام التأكد، فإن المحاسب القانوني هو المسؤول عن تحديد الإجراءات الضرورية للوفاء بمتطلبات معايير مهام التأكد ذات الصلة وتحقيق الأهداف الموضحة فيها. وفي الظروف الخاصة بكل مهمة، قد تكون هناك أمور معينة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بإجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير مهام التأكد لتحقيق الأهداف المحددة في تلك المعايير.

أ/٢٥ يتم التعبير عن متطلبات المعايير المصرية لمهام التأكد باستخدام الكلمة "يجب."

أ/٢٦ عند الضرورة، تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وبشكل خاص، فإنها:

(أ) قد تشرح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب ما، أو ما يهدف إلى تناوله.

(ب) قد تشتمل على أمثلة قد تكون مناسبة في ظل ظروف معينة.

وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تعُد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة عن الأمور التي تم تناولها في معيار مهام التأكد. وعندما يكون ذلك معقولاً، يتم تضمين اعتبارات إضافية خاصة بجهات المراجعة في القطاع العام أو المكاتب الصغيره في جزء المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. وتساعد هذه الاعتبارات الإضافية في تطبيق المتطلبات الخاصة بمعايير مهام التأكد. ومع ذلك، فهي لا تحد أو تقلل من مسؤولية المحاسب القانوني عن تطبيق المتطلبات الواردة في معايير مهام التأكد والالتزام بها.

(٣) يحتوي هذا المعيار على متطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية خاصة بارتباطات التصديق للتأكد المعقول والمحدود. ويمكن أن يطَّبَق هذا المعيار أيضاً على المهام المباشرة للتأكد المعقول والمحدود، بعد تكييفه والإضافة إليه حسب الحاجة في ظل ظروف المهمه.

أ/٢٧ تنص معايير مهام التأكد على تعريفات للمساعدة في تطبيق المعايير وتفسيرها بشكل متسق، ولا تهدف هذه التعريفات إلى تجاوز التعريفات التي قد تكون موضوعة لأغراض أخرى، سواءً بموجب نظام أو لائحة أو غير ذلك.

أ/٢٨ تشكل الملاحق جزءاً من المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى. ويكون الغرض من الملحق والاستخدام المقصود له موضحين في متن المعيار ذي الصلة، أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة (راجع: الفقرة "١٧")

أ/٢٩ رغم أن بعض الإجراءات تكون مطلوبة فقط لمهام التأكد المعقول، فإنها مع ذلك قد تكون مناسبة لبعض مهام التأكد المحدود.

المتطلبات الاخلاقية (راجع: الفقرات "٣(أ) "،"٢٠"، "٢٢(أ)")

أ/٣٠ يحدد الجزء أ من قواعد أداب وسلوكيات المهنة المبادئ الأساسية التالية التي يتعين على المحاسب القانوني الالتزام بها:

(ا) النزاهة؛
(ب) الموضوعية؛
(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
(د) السرية؛
(هـ) السلوك المهني.

أ/٣١ يوفر أيضاً الجزء (أ) من قواعد أداب وسلوكيات المهنة إطاراً للمحاسبين المهنيين ليتم تطبيقه على:

(أ) تحديد التهديدات التي تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتقع التهديدات في فئة أو أكثر من الفئات الآتية:

(١) المصلحة الذاتية؛

(٢) الفحص الذاتي؛

(٣) موالاة العميل؛

(٤) الألفة؛

(٥) التخويف؛

(ب) تقييم مدى أهمية التهديدات المحددة؛

(ج) تطبيق التدابير الوقائية، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله. وتعُدّ التدابير الوقائية ضرورية عندما يحدد المحاسب المهني أن التهديدات ليست عند المستوى الذي من المرجح أن يستنتج عنده طرف ثالث متعقل ومستنير، يوازن بين جميع الحقائق والظروف الخاصة المتاحة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أنه لم يتم التهاون في الالتزام بالمبادئ الأساسية.

أ/٣٢ يوضح الجزء (ب) من قواعد أداب و سلوكيات المهنة كيفية انطباق الإطار الوارد في الجزء (أ) في حالات معينة على المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة، بما في ذلك:

- التعاقد المهني؛
- تضارب المصالح؛
- الآراء الأخرى؛
- الأتعاب وأنواع المكافآت الأخرى؛
- تسويق الخدمات المهنية؛
- الهدايا والإكراميات؛
- حفظ أصول العملاء؛
- الموضوعية؛
- الاستقلاليه.

أ/٣٣ تعرّف قواعد أداب وسلوكيات المهنة الاستقلاليه بأنها تشمل كلاً من الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري. ويضمن الاستقلال القدرة على تكوين استنتاج تأكدي بدون التأثر بالمؤثرات التي قد تخل بذلك الاستنتاج. ويعزز الاستقلال القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني. وتتضمن الأمور التي تتناولها قواعد أداب وسلوكيات المهنة فيما يتعلق بالاستقلال:

- المصالح المالية؛
- القروض والضمانات؛
- العلاقات التجارية؛
- العلاقات الأسرية والشخصية؛
- العمل مع عملاء مهام التأكد؛
- الخدمة الأخيرة مع عميل مهمة التأكد؛
- العمل بصفة مدير أو موظف عند عميل مهمة التأكد؛
- طول علاقة كبار العاملين مع عملاء مهام التأكد؛
- تقديم خدمات أخرى غير التأكد لعملاء مهام التأكد.
- الأتعاب (الحجم النسبي، التأخر، والأتعاب المحتملة)؛
- الهدايا والإكراميات؛
- الدعاوى القضائية الفعلية أو المحتملة.

أ/٣٤ تكون المتطلبات المهنية، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أداب و سلوكيات المهنة عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرات "أ/٣٠"-"أ/٣٣" وتفرض التزامات تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في هذين الجزأين فيما يتعلق بمهام التأكد.

القبول والاستمرار

الشروط المسبقة للمهمة (راجع: الفقرة "٢٤")

أ/٣٥ في بيئة القطاع العام، يمكن افتراض وجود بعض الشروط المسبقة لمهمة التأكد، على سبيل المثال:

(أ) أدوار ومسؤوليات جهات المراجعة في القطاع العام والمنشآت الحكومية التي تراقب مهام التأكد يُفترض أن تكون مناسبة لأنها تكون منصوصاً عليها عادةً في الأنظمة؛

(ب) حق جهات المراجعة في القطاع العام في الوصول إلى المعلومات اللازمة لتنفيذ المهمة غالبا ما يكون منصوصاً عليه في الأنظمة؛

(ج) استنتاج المحاسب القانوني، بالشكل المعقول إمّا لمهمة تأكد معقول أو لمهمة تأكد محدود، تتطلب الأنظمة عادةً أن يكون وارداً في تقرير مكتوب؛

(د) الغرض المنطقي يكون موجوداً عادة لأن المهمة يكون منصوصاً عليه في الأنظمة.

أ/٣٦ إذا لم تكن الضوابط المناسبة متوفرة للموضوع محل المهمة بكامله لكن المحاسب القانوني يستطيع تحديد جانب أو أكثر من جوانب الموضوع محل المهمة التي تناسبها تلك الضوابط، فعندئذ يمكن تنفيذ مهمة التأكد فيما يتعلق بذلك الجانب من الموضوع محل المهمة بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضح تقرير التأكد أنه لا يتعلق بالموضوع الأصلي محل المهمة بكامله.

الأدوار والمسؤوليات (راجع: الفقرات "١٢(م) "،"١٢(ن)" ،"١٢(ص)" ،"١٢(ش)" ،"١٣"،" ٢٤(أ)"، الملحق)

أ/٣٧ تحتوي جميع مهام التأكد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وفي العديد من مهام التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقييم، والطرف القائم بالتكليف. انظر الملحق للاطلاع على مناقشة لكيفية تعلق هذه الأدوار بمهمة تأكد.

أ/٣٨ يمكن الحصـول على الأدلة التي تثبت وجود العلاقة المناسـبة بالمسـؤولية عن الموضـوع محل المهمة من خلال إقرار مقدم من الطرف المسؤول. ويضع أيضاً مثل ذلك الإقرار أساساً للتوصل إلى فهم مشترك لمسؤوليات الطرف المسؤول والمحاسب القانوني. ويعُدّ الإقرار المكتوب أفضل شكل معقول لتوثيق فهم الطرف المسؤول. وفي حالة عدم وجود إقرار مكتوب بالمسؤولية، قد يظل من المعقول للمحاسب القانوني قبول المهمة إذا كانت هناك مصادر أخرى، مثل نظام أو عقد، تشير إلى المسؤولية. وفي حالات أخرى، قد يكون من المعقول رفض المهمة بناءً على الظروف، أو الإفصاح عن الظروف في تقرير التأكد.

أ/٣٩ القائم بالقياس أو التقييم هو المسـؤول عن توفير أسـاس معقول لمعلومات الموضـوع. وما يمثل أسـاسـاً معقولاً يعتمد على طبيعة الموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى. وفي بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لوجود آلية رسمية تضم أدوات رقابة داخلية واسعة لتزويد القائم بالقياس أو التقييم بأساس معقول لاستنتاج أن معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر. وحقيقة أن المحاسـب القانوني سـيقدم تقريراً عن معلومات الموضـوع ليسـت بديلاً للآليات التي يتبعها القائم بالقياس أو التقييم لتوفير أساس معقول لمعلومات الموضوع.

مدى مناسبة الموضوع محل المهمة (راجع: الفقرة "٢٤(ب)(١)")

أ/٤٠ يتصـف الموضـوع الذي من المعقول أن يكون محل مهمة بأنه موضـوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقييمه بشكل متسق مقارنة بالضـوابط المطبقة بحيث يمكن إخضـاع معلومات الموضـوع الناتجة لإجراءات الحصـول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج التأكد المعقول أو التأكد المحدود، حسب مقتضى الحال.

أ/٤١ لا تتأثر مناسـبة الموضـوع محل المهمة بمسـتوى التأكد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود موضـوع ما محل مهمة غير معقول لإجراء مهمة تأكد معقول، فإنه لا يكون معقولاً أيضاً لإجراء مهمة تأكد محدود، والعكس صحيح.

أ/٤٢ يكون لمختلف الموضـوعات محل المهمة خصـائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:

(أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يقيم بها الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط؛

(ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.

أ/٤٣ يساعد تحديد مثل هذه الخصائص والنظر في تأثيراتها المحاسب القانوني عند تقييم مدى مناسبة الموضوع محل المهمة، وكذلك عند تحديد محتوى تقرير التأكد (انظر الفقرة "أ/١٦٤").

أ/٤٤ في بعض الحالات، قد يتعلق مهمة التأكد بجزء واحد فقط من موضـوع أكثر اتسـاعاً. فعلى سـبيل المثال، قد يتم تكليف المحاسـب القانوني بتقديم تقرير عن جانب واحد من مسـاهمة منشـأة في التنمية المسـتدامة، مثل عدد البرامج التي تديرها المنشـأة والتي لها نتائج بيئية إيجابية. وعند تحديد ما إذا كان المهمة مسـتوفٍ لخاصـية أن الموضـوع محل المهمة معقول في مثل هذه الحالات، قد يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات المتعلقة بالجانب المطلوب من المحاسب القانوني أن يقدم تقريراً عنه من المرجح أن تلبي احتياجات المستخدمين المستهدفين، كمجموعة، من المعلومات، وأن ينظر كذلك في الكيفية التي سيتم بها عرض وتوزيع معلومات الموضوع، على سبيل المثال، ما إذا كانت هناك برامج أكثر أهمية تحقق نتائج أقل إيجابية ولا تقوم المنشأة بالتقرير عنها.

مدى مناسبة الضوابط وتوفرها

مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرة "٢٤(ب)(٢)")

أ/٤٥ تتسم الضوابط المناسبة بالخصائص التالية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق الضوابط الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المستهدفين في اتخاذ القرارات.

(ب) الاكتمال: تكون الضـوابط مكتملة عندما لا تغُفل معلومات الموضـوع المعدة وفقاً لها عوامل مهمة يُتوقع بشـكل معقول أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المسـتخدمون المسـتهدفون بناءً على تلك المعلومات. وتشـمل الضـوابط المكتملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح الضوابط التي يمُكن الاعتماد عليها بإجراء تقييم أو قياس متسق بدرجة معقوله للموضوع محل المهمة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تستخدم هذه الضوابط في ظروف مماثلة من قبل محاسبين قانونيين مختلفين.

(د) الحيادية: يؤدي تطبيق الضوابط المحايدة إلى معلومات موضوع خالية من التحيز حسبما يكون مناسبا في ظل ظروف المهمه.

(هـ) القابلية للفهم: يؤدي تطبيق الضوابط القابلة للفهم إلى معلومات موضوع يمكن للمستخدمين المستهدفين فهمها.

أ/٤٦ لا تعُد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد ضوابط مناسبة.

أ/٤٧ تعتمد مدى مناسبة الضوابط لتنفيذ مهمة معين على ما إذا كانت تلك الضوابط تعكس الخصائص المذكورة أعلاه. ويعُد الوزن النسبي لأهمية كل خاصية بالنسبة لمهمة معين مسألة تخضع للحكم المهني. ويمكن أيضاً أن تكون الضوابط مناسبة لمجموعة معينة من ظروف المهمة، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف المهمه. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من الضوابط، لكن هذه الضوابط قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقاً من المستخدمين.

أ/٤٨ يمكن اختيار أو وضع الضوابط بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون:

- منصوصاً عليها في نظام أو لائحة.
- صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة.
- موضوعة من قبل مجموعة لا تتبع آلية عمل شفافة.
- منشورة في دوريات أو كتب علمية.
- موضوعة لغرض البيع على أساس الملكية الخاصة.
- مُصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للمهمه.

ويمكن أن تؤثر طريقة وضع الضوابط على العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني لتقييم مدى معقولتها.

أ/٤٩ في بعض الحالات، يفرض نظام أو لائحة الضوابط التي سيتم استخدامها لأغراض المهمه. وفي حالة عدم وجود ما يشير إلى عكس ذلك، يفُترض أن تلك الضوابط تكون مناسبة، شأنها شأن الضوابط الصادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة وذلك إذا كانت الضوابط ملائمة لاحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ومثل تلك الضوابط تعرف بأنها الضوابط المفروضة. وحتى عند وجود ضوابط مفروضة لموضوع محل المهمه، يمكن أن يتفق مستخدمون محددون على ضوابط أخرى لأغراض محددة خاصة بهم. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام أطر مختلفة كضوابط مفروضة لتقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك، قد يضع مستخدمون محددون مجموعة ضوابط أكثر تفصيلاً تلبي احتياجاتهم من المعلومات فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالإشراف الاحترازي. وفي مثل هذه الحالات، فإن تقرير التأكد:

(أ) ينبة القراء إلى أن معلومات الموضوع مُعدة وفقاً لضوابط ذات غرض خاص وأنه نتيجة لذلك، فإن معلومات الموضوع قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى (انظر الفقرة "٦٩(و)")؛

(ب) قد يشير، متى كان ذلك ملائماً لظروف المهمة، إلى أن الضوابط غير منصوص عليها في نظام أو لائحة، أو غير صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة.

أ/٥٠ إذا كانت الضوابط مصممة بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للمهمة، فإنها لا تكون مناسبة إذا كان ينتج عنها معلومات موضوع أو تقرير تأكد مضللين للمستخدمين المستهدفين. ومن المستحسن للمستخدمين المستهدفين أو الطرف القائم بالتكليف الإقرار بأن الضوابط الموضوعة بشكل خاص تعُد مناسبة لأغراض المستخدمين المستهدفين. وقد يؤثر عدم وجود مثل هذا الإقرار على ما سيتم القيام به لتقييم مدى مناسبة الضوابط، والمعلومات المقدمة عن الضوابط في تقرير التأكد.

مدى توفر الضوابط (راجع: الفقرة "٢٤(ب)(٣)")

أ/٥١ يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع محل المهمة أو تقييمه. ويتم إتاحة الضوابط للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المستهدفين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.
(ب) من خلال تضمينها بشكل واضح في معلومات الموضوع.
(ج) من خلال تضمينها بشكل واضح في تقرير التأكد (انظر الفقرة "أ/١٦٥").
(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

أ/٥٢ قد تكون الضوابط متاحة فقط للمستخدمين المستهدفين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو الضوابط التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معيّن. وعندما يكون هذا هو الحال، فإن الفقرة ٦٩(و) تتطلب إضافة عبارة لتنبيه القراء إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المعقول الإشارة إلى أن تقرير التأكد موجه فقط لمستخدمين معيّنين (انظر الفقرتين "أ/١٦٧" و "أ/١٦٨").

الوصول إلى الأدلة (راجع: الفقرة "٢٤(ب)(٤)")

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

أ/٥٣ تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

(أ) خصائص الموضوع محل المهمة أو معلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يتُوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية؛
(ب) ظروف أخرى، كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل معقول أن يكون موجوداً، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المحاسب القانوني أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نظُم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادةً ما تكون الأدلة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية.

الوصول إلى السجلات (راجع: الفقرة "٥٦")

أ/٥٤ قد يساعد المحاسب القانوني عند تحديده لما إذا كانت المهمة مستوفِاه لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة، السعي للحصول على موافقة الطرف أو الأطراف المعنية بأنهم يقرون ويفهمون مسؤوليتهم عن تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

(أ) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك الأطراف المعنية أنها ذات صلة بإعداد معلومات الموضوع مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الأطراف المعنية لغرض المهمه؛
(ج) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل منشأة الأطراف المعنية الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

أ/٥٥ قد تؤثر طبيعة العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقييم، والطرف القائم بالتكليف على قدرة المحاسب القانوني على الوصول إلى السجلات والوثائق والمعلومات الأخرى التي قد يطلبها كأدلة لإنجاز المهمه. ولذلك، قد تكون طبيعة تلك العلاقات أحد الاعتبارات ذات الصلة عند تحديد قبول المهمة أو رفضها. وتحتوي الفقرة "أ/١٤٠" على أمثلة لبعض الظروف التي قد تمثل فيها طبيعة هذه العلاقات إشكالاً.

الغرض المنطقي (راجع: الفقرة "٢٤(ب)(٦)")

أ/٥٦ عند تحديد ما إذا كان المهمة له غرض منطقي، فقد يكون من بين الاعتبارات ذات الصلة ما يلي:

- المستخدمون المستهدفون لمعلومات الموضوع وتقرير التأكد (وخاصة، عندما تكون الضوابط مصممة لغرض خاص). وثمة اعتبار إضافي يتمثل في احتمالية أن يتم استخدام معلومات الموضوع وتقرير التأكد أو توزيعهما على نطاق أوسع من المستخدمين المستهدفين.
- ما إذا كان من المتوقع أن يتم استبعاد جوانب خاصة بمعلومات الموضوع من مهمة التأكد، وسبب استبعادها.
- خصائص العلاقات بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقييم، والطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، عندما لا يكون القائم بالقياس أو التقييم هو الطرف المسؤول، ما إذا كان الطرف المسؤول يوافق على أوجه استخدام معلومات

الموضـوع، وما إذا كانت سـتتاح له الفرصـة للاطلاع على معلومات الموضـوع قبل إتاحتها للمسـتخدمين المسـتهدفين أو لتوزيع التعليقات مع معلومات الموضوع.

- القائم باختيار الضـوابط التي سيتم تطبيقها لقياس أو تقييم الموضـوع محل المهمة، ودرجة الحكم ونطاق التحيز في تطبيقها. ومن المرجح أن يكون للمهمة غرض منطقي إذا اختار المستخدمون المستهدفون الضوابط، أو تم إشراكهم في اختيارها.
- أي قيود كبيرة على نطاق عمل المحاسب القانوني.
- ما إذا كان المحاسب القانوني يعتقد أن الطرف القائم بالتكليف يعتزم ربط اسم المحاسب القانوني بالموضوع محل المهمة أو معلومات الموضوع بطريقة غير مناسبة.

الاتفاق على شروط المهمة (راجع: الفقرة "٢١")

أ/٥٧ من مصلحة كل من الطرف القائم بالتكليف والمحاسب القانوني أن يقوم المحاسب القانوني بالإبلاغ كتابياً بشـروط المهمة المتفق عليها قبل بدء المهمة للمساعدة في تجنب سوء الفهم. ويختلف شكل ومضمون الاتفاق أو العقد المكتوب باختلاف ظروف المهمه. فعلى سبيل المثال، إذا فرض نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ شروط المهمة، فلا يلزم أن يقوم المحاسب القانوني بتسجيلها في اتفاق مكتوب، باستثناء النص على أنه يجب تطبيق ذلك النظام أو تلك اللائحة وأن الأطراف المعنية تقر وتفهم مسؤولياتها المنصوص عليها بموجب ذلك القانون أو تلك اللائحة.

أ/٥٨ قد يفرض نظام أو لائحة، وتحديداً في القطاع العام، تعيين محاسـب قانوني وينص على صـلاحياته بشـكل محدد، مثل صـلاحية الوصول إلى سجلات الأطراف المعنية والمعلومات الأخرى، والمسؤوليات، مثل مطالبة المحاسب القانوني بتقديم تقريره مباشرةً إلى وزير أو سلطة لوضع الأنظمة أو للعموم إذا كانت الأطراف المعنية تحاول الحد من نطاق المهمه.

قبول التغيير في شروط المهمة (راجع: الفقرة "٢٩")

أ/٥٩ قد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم لطبيعة المهمة، مبرراً لطلب إدخال تغيير على المهمة، على سـبيل المثال، تغييرها من مهمة تأكد لمهمة أخرى بخلاف مهام التأكد، أو من مهمة تأكد معقول إلى مهمة تأكد محدود. ولا يعُد العجز عن الحصـول على ما يكفي من الأدلة المناسـبة لتكوين اسـتنتاج بشـأن مهمة تأكد معقول سبباً مقبولاً لتغيير المهمة إلى مهمة تأكد محدود.

رقابة الجودة

المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة (راجع: الفقرات "٢٠"، "٣١(أ)–(ب)")

أ/٦٠ لقد كُتب هذا المعيار في سـياق مجموعة من التدابير المتخذة لضـمان جودة مهام التأكد التي يتم القيام بها من قبل المحاسـبين المهنيين في الممارسة العامة، وتشمل تلك التدابير:

- متطلبات الكفاءة، مثل شـروط التعليم والخبرة للحصـول على العضـوية، والتطوير المهني المسـتمر القائم وكذلك متطلبات التعلم المستمر.
- سـياسـات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة(١) على جميع مكاتب المحاسـبين المهنيين فيما يتعلق بمهام التأكد والخدمات ذات العلاقة.
- قواعد شاملة لأداب وسلوكيات المهنة، بما في ذلك متطلبات استقلاليه تفصيلية، قائمة على أساس المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

رقابة الجودة على مستوى المكتب (راجع: الفقرتين "٣(ب)"، "٣١(أ)")

أ/٦١ يتناول المعيار المصري لرقابة الجودة(١) مسؤوليات المكتب عن إرساء وصون نظامه الخاص برقابة جودة مهام التأكد. ويحدد ذلك المعيار مسـؤوليات المكتب عن وضـع سـياسـات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصـلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاسـتقلاليه. ويتطلب الالتزام بذلك المعيار أموراً من بينها أن يقوم المكتب بإرسـاء لنظام لرقابة الجودة يتضـمن السـياسـات والإجراءات التي تتناول كل عنصـر من العناصـر الآتية، وأن يوثقّ سياساته وإجراءاته ويبلغ بها العاملين في المكتب:

(أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛
(ب) المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة؛
(ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل مهمة معينه والاستمرار في تلك العلاقات والمهمات؛
(د) الموارد البشرية؛
(هـ) تنفيذ المهمات؛
(و) المتابعة.

أ/٦٢ تعد المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة والتي تتناول مسؤوليات المكتب عن إنشاء والاحتفاظ بنظام لرقابة الجودة أنها ذات متطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١) عندما تتناول جميع الأمور المشار إليها في الفقرة السابقة وتفرض التزامات على المكتب لتحقيق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في معيار رقابة الجودة (١).

أ/٦٣ تؤكِّد تصرفات الشريك المسؤول عن المهمة والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق المهمة الأخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة في كل مهمه، على حقيقة أن الجودة هي أمر أساسي عند تنفيذ مهمة التأكد، والأهمية التي يمثلها ما يلي لجودة مهمة التأكد:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية.
(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة.
(ج) إصدار تقرير عن المهمة يكون معقولاً في ظل الظروف القائمة.
(د) قدرة فريق المهمة على إثارة الشكوك دون الخوف من ردود الفعل الانتقامية.

أ/٦٤ يتضمن النظام الفعّال لرقابة الجودة تطبيق آلية متابعة مصممة لتزويد المكتب بتأكد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.

أ/٦٥ ما لم تشر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق المهمة أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق المهمة الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
(ب) الاستقلاليه من خلال جمع معلومات الاستقلاليه الملائمة والإبلاغ بها.
(ج) الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نظُم القبول والاستمرار.
(د) التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.

وعند النظر في أوجه القصور المُحددة في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، والتي قد تؤثر على مهمة التأكد، فقد ينظر الشريك المسؤول عن المهمة في التدابير التي اتخذها المكتب لتدارك أوجه القصور تلك.

أ/٦٦ لا يشير وجود وجه من أوجه القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ مهمة التأكد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسبا.

المهارات والمعرفة والخبرة فيما يتعلق بالموضوع محل المهمة وقياسه أو تقييمه (راجع: الفقرة "٣١(ج)")

أ/٦٧ قد يطُلب من المحاسب القانوني تنفيذ مهام تأكد بخصوص مجموعة واسعة من الموضوعات محل المهمة ومعلومات الموضوع. وقد تتطلب بعض الموضوعات والمعلومات مهارات ومعرفة متخصصة تفوق ما يحظى به عادةً كل محاسب قانوني بمفرده.

أ/٦٨ تتطلب قواعد أداب و سلوكيات المهنة من المحاسب المهني في الممارسة العامة الموافقة على أن يقدم فقط تلك الخدمات التي تكون لديه الكفاءة لتنفيذها.(٤) ويتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن استنتاج التأكد المُعبّر عنه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء التابعين له. ومع ذلك، فإذا استنتج المحاسب القانوني الذي يستخدم عمل خبير تابع له، بعد التزامه بهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير يعُد كافياً لأغراض المحاسب القانوني، فيمكن للمحاسب القانوني عندئذ قبول النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير في مجال عمله على أنها أدلة مناسبة.

(٤) قواعد أداب وسلوكيات المهنة، الفقرة "٢١٠-٦".

تعيين الفريق

الكفاءة والقدرات الجماعية (راجع: الفقرة ٣٢)

أ/٦٩ يتطلب معيار رقابة الجودة (١) من المكتب وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات مع العملاء وقبول كل مهمة معينة والاستمرار في تلك العلاقات والمهام، بغية تزويد المكتب بتأكد معقول بأنه لن يقبل أو لن يستمر إلا في العلاقات والمهام التي يكون لديه الكفاءة لتنفيذها والقدرات اللازمة للقيام بها، بما في ذلك الوقت والموارد [٥].

الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين ٣٢(أ) ،٣٢(ب)(١))

أ/٧٠ يمكن تنفيذ بعض أعمال التأكد من قبل فريق متعدد التخصصات يضم خبيراً واحداً أو أكثر من الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة للاستعانة بخبير لمساعدة المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى أو مساعدته في واحد أو أكثر من الأمور المذكورة في الفقرة "٤٦ م" (في حالة مهمة التأكد المعقول) أو "٤٦ د" (في حالة مهمة التأكد المحدود.)

أ/٧١ عندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المعقول تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة "٥٢" في مرحلة قبول المهمة أو الاستمرار فيها.

المحاسبون القانونيون الآخرون (راجع: الفقرة "٣٢(ب)(٢)")

أ/٧٢ يمكن أن تتضمن معلومات الموضوع معلومات أبدى محاسب قانوني آخر استنتاجاً بشأنها. وقد يقرر المحاسب القانوني، في سبيل توصله إلى استنتاج بشأن معلومات الموضوع، استخدام الأدلة التي استند إليها استنتاج ذلك المحاسب القانوني الآخر لتقديم الأدلة فيما يتعلق بمعلومات الموضوع.

أ/٧٣ يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بموضوع محل مهمة في مكان بعيد أو في دولة أجنبية. ومثل هؤلاء المحاسبين القانونيين الآخرين لا يعَدّون جزءاً من فريق المهمه. وقد تتضمن الاعتبارات ذات الصلة عندما يخطط فريق المهمة لاستخدام عمل محاسب قانوني آخر:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بالمهمة ويلتزم بها، وعلى وجه الخصوص، متطلب أن يكون مستقلاً.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق المهمة في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف على نحو فعّال على ذلك المحاسب القانوني.

مسؤوليات الفحص (راجع: الفقرة "٣٣(ج)")

أ/٧٤ طبقاً لمعيار رقابة الجودة (١)، يتم تحديد الإجراءات والسياسات الخاصة بمسؤوليات الفحص في المكتب على أساس قيام أعضاء الفريق الأكثر خبرة بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء الفريق الأقل خبرة. [٦]

فحص رقابة جودة المهمة (راجع: الفقرة "٣٦(ب)")

أ/٧٥ من بين الأمور الأخرى التي قد يتم أخذها في الحسبان عند فحص رقابة جودة المهمه:

(أ) تقييم فريق المهمة لاستقلال المكتب فيما يتعلق بالمهمه؛

(ب) ما إذا كان قد تم التشاور بشكل مناسب بشأن الأمور التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو الأمور الأخرى الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من تلك المشاورات؛

(ج) ما إذا كانت وثائق أعمال المهمة المختارة للفحص تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

---

(٥) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة "٢٦".

(٦) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة "٣٣".

نزعة الشك المهني والحكم المهني

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرة "٣٧")

أ/٧٦ نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

- الدليل غير المتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها.
- المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة.
- الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكد ذات الصلة.
- الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

أ/٧٧ من الضروري الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المهمة إذا أراد المحاسب القانوني، على سبيل المثال، تخفيض مخاطر:

- عدم ملاحظة الظروف غير المعتادة.
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات.
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وتقييم نتائجها.

أ/٧٨ تعُد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة غير المتسقة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي أيضاً على النظر في كفاية ومناسبة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

أ/٧٩ ما لم يستلزم المهمة إجراء تأكد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يمكن للمحاسب القانوني قبول السجلات والمستندات على أنها صحيحة ما لم يكن لديه سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، تتطلب الفقرة "٥٠" أن ينظر المحاسب القانوني في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

أ/٨٠ لا يمكن التوقع بأن يقوم المحاسب القانوني بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يعُفي المحاسب القانوني من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

الحكم المهني (راجع: الفقرة "٣٨")

أ/٨١. يعُد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء مهمة التأكد. وهذا لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة ومعايير مهام التأكد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة المهمة بدون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويكون الحكم المهني ضرورياً بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المهمه.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير مهام التأكد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف هذا المعيار وأي معيار ذي صلة من معايير مهام التأكد المتعلقة بموضوعات محددة. وفي حالة مهمة التأكد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقييم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكد.
- الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

أ/٨٢ تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المحاسب القانوني في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب محاسب قانوني ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام مناسبة.

أ/٨٣ تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمحاسب القانوني. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المهمة، سواءً داخل فريق المهمة أو بين فريق المهمة وأشخاص آخرين على مستوى معقول من داخل المكتب أو خارجه، المحاسب القانوني في القيام بأحكام مدروسة ومناسبة، بما في ذلك مدى تأثر بنود معينة في معلومات الموضوع باجتهادات الأطراف المعنية.

أ/٨٤ يمكن تقييم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصـــل إليه يعكس التطبيق الكفؤ لمبادئ التأكد والقياس أو التقييم وما إذا كان الحكم يعُد مناسبا في ضـوء، وبما يتسـق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمحاسـب القانوني حتى تاريخ تقرير التأكد الذي يصدره.

أ/٨٥ يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المهمه. ويلزم أيضاً توثيقه على نحو مناسب. وفي هذا الصدد، تتطلب الفقرة "٧٩" أن يقوم المحاسـب القانوني بإعداد توثيق يكفي لتمكين أي محاسـب قانوني خبير، لم تكن له صـلة في السـابق بالمهمة، من فهم الأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها للتوصل إلى الاستنتاجات بشأن الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المهمه. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق المهمة وظروفه أو ما يكفي من الأدلة المناسبة.

***التخطيط* للمهمة وتنفيذها** (راجع: الفقرة "٤٠")

التخطيط

أ/٨٦ ينطوي التخطيط على قيام الشـريك المسؤول عن المهمة، والأعضـاء الرئيسـين الآخرين في فريق المهمة، وأي خبراء خارجيين رئيسيين تابعين للمحاسب القانوني بوضـع اسـتراتيجية عامة لنطاق المهمة ومحاور تركيزها وتوقيتها والقيام بهاالمناسب، وعلى وضـع خطة للمهمة تتألف من منهج مفصـل لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سـيتم تنفيذها، وأسـباب اختيارها. ويسـاعد التخطيط الكافي على تخصـيص الاهتمام المعقول لجوانب المهمة الهامه، وتحديد المشـاكل المحتملة في الوقت المعقول، وتنظيم وإدارة المهمة بشكل سليم حتى يتسنى تنفيذه بطريقة تمتاز بالكفاءة والفاعلية. ويساعد التخطيط الكافي أيضـاً المحاسـب القانوني في توزيع العمل بشكل سليم على أعضاء فريق المهمة، ويسهل عليه توجيه أعمالهم والإشراف عليها وفحصها. ويساعده كذلك، عند الاقتضاء ،في تنسيق الأعمال التي ينفذها المحاسبون القانونيون الآخرون والخبراء. وتختلف طبيعة أنشطة التخطيط ومداها باختلاف ظروف المهمة، على سـبيل المثال، تعقيد الموضـوع محل المهمة والضـوابط. ومن أمثلة الأمور الرئيسـية التي يمكن أخذها في الحسبان ما يلي:

- خصائص المهمة التي تحدد نطاقه، بما في ذلك شروط المهمة وخصائص الموضوع محل المهمة والضوابط.
- التوقيت المتوقع للاتصالات المطلوبة وطبيعتها.
- نتائج أنشطة قبول المهمة، وعند الاقتضاء، مدى ملاءمة المعرفة المكتسبة من المهام الأخرى التي قام الشريك المسؤول عن المهمة بتنفيذها للأطراف المعنية؛
- آلية المهمه.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها، بما في ذلك مخاطر أن تكون معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري.
- تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات، ومراعاة الأهمية النسبية وعناصر خطر المهمه.
- مدى صلة خطر الغش بالمهمه.
- طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لتنفيذ المهمة، مثل المتطلبات من العاملين والخبرات، بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.
- تأثير وظيفة المراجعة الداخلية على المهمه.

أ/٨٧ قد يقرر المحاسـب القانوني مناقشـة عناصـر التخطيط مع الأطراف المعنية لتسـهيل القيام بالمهمة وإدارتها (على سـبيل المثال، لتنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع أعمال الموظفين لدى الأطراف المعنية). وبالرغم من حدوث هذه المناقشـات في غالب الأحيان، فإن الاستراتيجية العامة للمهمة وخطة المهمة تظلان من مسؤوليات المحاسب القانوني. ويجب توخي الحذر عند مناقشة الأمور الواردة في الاسـتراتيجية العامة للمهمة أو في خطة المهمة حتى لا يتم إضـعاف فاعلية المهمه. فعلى سـبيل المثال، قد تضُـعف مناقشـة طبيعة وتوقيت الإجراءات التفصـيلية مع الأطراف المعنية من فاعلية المهمة بجعل الإجراءات قابلة للتنبؤ بها بشكل كبير.

أ/٨٨ لا يعُد التخطيط مرحلة منفصلة، وإنما هو عملية مستمرة ومتكررة طوال المهمه. ونتيجة للأحداث غير المتوقعة ،أو التغيرات في الظروف، أو الأدلة التي تم الحصـول عليها، قد يحتاج المحاسـب القانوني إلى تعديل الاسـتراتيجية العامة وخطة المهمة، ومن ثم تعديل ما ترتب عليهما من إجراءات مخطط لها من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداها.

أ/٨٩ في المهام الصغيره أو الأقل تعقيداً، يمكن تنفيذ المهمة بالكامل بواسطة فريق مهمة صغير جداً، ربما يضم فقط الشريك المسؤول عن المهمة (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد) الذي يعمل بدون أي أعضاء آخرين في فريق المهمه. ومع وجود فريق صغير، يكون التنسيق والاتصال بين أعضاء الفريق أسهل. ولا يلزم أن يكون تحديد الاستراتيجية العامة للمهمة في مثل هذه الحالات ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت، وذلك لأنها تختلف حسب حجم المنشأة ومدى تعق د المهمة، بما في ذلك الموضوع محل المهمة والضوابط، وحجم فريق المهمه. فعلى سبيل المثال، في حالة المهمة المتكرر، يمكن لمذكرة مختصرة تم إعدادها عند انتهاء الفترة السابقة، بناءً على فحص أوراق العمل والأمور المهمة المتعرف عليها في المهمة المنجز للتو، وتم تحديثها في الفترة الحالية، بناءً على المناقشات مع الأطراف المعنية، أن تكون بمثابة استراتيجية المهمة الموثقة للمهمة الحاليه.

أ/٩٠ إذا استمر المحاسب القانوني في المهمة في ظل الظروف المبينة في الفقرة "٤٣":

(أ) عندما يكون من المرجح، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، أن تؤدي الضوابط المطبقة غير المناسبة أو الموضوع محل المهمة غير المناسب إلى تضليل المستخدمين المستهدفين، فعندئذ سيكون من المناسب إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي في ظل الظروف القائمة بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره.

(ب) في حالات أخرى، سيكون من المعقول إبداء استنتاج مُتحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني.

أ/٩١ على سبيل المثال، إذا اكتشف المحاسب القانوني بعد قبول المهمة أن تطبيق الضوابط المطبقة يؤدي إلى معلومات موضوع متحيزة، وأن التحيز في معلومات الموضوع يُعد جوهرياً ومنتشراً، فعندئذ سيكون من المعقول إبداء استنتاج عكسي في ظل الظروف القائمة.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة "٤٤")

أ/٩٢ تمُارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بمهمة تأكد معقول هي نفسها في القيام بمهمة تأكد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون.

أ/٩٣ قد تناقش الضوابط المطبقة مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض معلومات الموضوع، وبالتالي قد توفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند النظر في الأهمية النسبية للمهمه. وعلى الرغم من أن الضوابط المطبقة قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإن مفهوم الأهمية النسبية يتضمن بشكل عام الأمور التي تتناولها الفقرات "أ/٩٢"-"أ/١٠٠". وإذا لم تتضمن الضوابط المطبقة مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية، فإن هذه الفقرات توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ/٩٤ تغد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، هامه ومؤثره إذا كان يتُوقع بشكل معقول أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المستهدفون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المحاسب القانوني للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون كمجموعة. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة مناسبة بالموضوع محل المهمة، ورغبة في دراسة معلومات الموضوع بدرجة معقوله من العناية؛

(ب) يفهمون أن معلومات الموضوع مُعدّة ومضمونة تبعاً لمستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم تتعلق بالأهمية النسبية واردة في الضوابط المطبقة؛

(ج) يفهمون أي حالات عدم تأكد ملازمة لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمه؛

(د) يتخذون قرارات مناسبة على أساس معلومات الموضوع ككل.

وما لم يكن هدف المهمة هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادةً في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير (انظر أيضاً الفقرات "أ/١٦"-"أ/١٨").

أ/٩٥ يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويعُد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في مهمة معينة أمراً خاضعاً للحكم المهني للمحاسب القانوني.

أ/٩٦ يمكن أن تتضمن العوامل النوعية أشياء مثل:

- عدد الأشخاص أو المنشآت المتأثرين بالموضوع.
- التفاعل بين مختلف مكونات معلومات الموضوع، والوزن النسبي لأهميتها، عندما تتكون المعلومات من مكونات متعددة، ومثال ذلك تقرير يتضمن مؤشرات أداء متعددة.
- الصيغة المختارة لمعلومات الموضوع التي يتم التعبير عنها بشكلٍ سرديّ.
- خصائص العرض المقرّة لمعلومات الموضوع عندما تسمح الضوابط المطبقة بأشكال مختلفة لذلك العرض.
- طبيعة التحريف، على سبيل المثال، طبيعة الانحرافات الملحوظة عن إحدى أدوات الرقابة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعالّة.
- ما إذا كان التحريف يؤثر على الالتزام بنظام أو لائحة.
- تأثير التعديل الذي يؤثر على معلومات الموضوع الماضية أو الحالية، أو من المرجح أن يؤثر على معلومات الموضوع في المستقبل، وذلك في حالة تقديم تقارير دورية عن الموضوع محل المهمه.
- ما إذا كان التحريف هو نتيجة تصرف متعمد أو غير متعمد.
- ما إذا كان يوجد تحريف يعُد مهماً بالنظر إلى فهم المحاسب القانوني للإبلاغات السابقة المعروفة المرسلة للمستخدمين، على سبيل المثال، فيما يتعلق بالمحصلة المتوقعة لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمه.
- ما إذا كان يوجد تحريف يرتبط بالعلاقة بين الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقييم، أو الطرف القائم بالتكليف أو علاقتهم مع أطراف أخرى.
- عندما يكون هناك حد أو قيمة مرجعية تم تحديدها، ما إذا كانت نتيجة الإجراء تنحرف عن تلك القيمة.
- عندما يكون الموضوع محل المهمة برنامجاً حكومياً أو منشأة قطاع عام، ما إذا كان جانب معين من البرنامج الحكومي أو منشأة القطاع العام يعد مهماً فيما يتعلق بطبيعة ووضوح وحساسية البرنامج أو المنشأة.
- خطورة تبعات عدم الالتزام عندما تكون معلومات الموضوع ذات علاقة باستنتاج بشأن الالتزام بنظام أو لائحة.

أ/٩٧ تتعلق العوامل الكمّية بحجم التحريفات بالنسبة إلى المبالغ التي تم التقرير عنها لتلك الجوانب من معلومات الموضوع، إن وجدت، التي تكون:

- معبَّراً عنها رقمياً أو
- ذات علاقة بأية طريقة أخرى بالقيم الرقمية (على سبيل المثال، قد يكون عدد الانحرافات الملحوظة عن أداة رقابة معينة عاملاً كمياً ذا صلة عندما تكون معلومات الموضوع عبارة عن بيان بأن أداة الرقابة فعالّة).

أ/٩٨ عند انطباق العوامل الكمية، فإن التخطيط للمهمة لاكتشاف التحريفات الهام والمؤثر ة بصورتها الفردية فقط يغفل حقيقة أن مجموع التحريفات غير الهام والمؤثر ة بصورتها الفردية التي لم يتم تصحيحها ولم يتم اكتشافها قد يتسبب في جعل معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر. ولذلك، قد يكون من مناسب للمحاسب القانوني عند التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات تحديد كمية أقل من الأهمية النسبية كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

أ/٩٩ تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكد. ولذلك، فعندما يغطي المهمة بعض جوانب المعلومات المبلغ بها حول الموضوع محل المهمة، وليس جميع الجوانب، ينُظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الذي تغطيه المهمه.

أ/١٠٠ إن الوصول إلى استنتاج بشأن الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة نتيجة للإجراءات المنفذة يتطلب حكماً مهنياً. فعلى سبيل المثال:

- قد يكون من بين الضوابط المطبقة لمهمة عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع لقسم الطوارئ في إحدى المستشفيات، سرعة وجودة الخدمات المقدمة، وعدد المرضى الذين عولجوا خلال المناوبة، ومقارنة تكلفة الخدمات بالمستشفيات الأخرى المماثلة. وإذا كانت ثلاثة من هذه الضوابط المطبقة مقنعة، ولكن ضابطاً واحداً منها ليس مقنعاً بهامش ضئيل، فحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كان قسم الطوارئ في المستشفى يحقق قيمة مقابل المال المدفوع بوجه عام.
- في مهمة التزام، يمكن أن تكون المنشأة قد التزمت بتسعة من أحكام النظام أو اللائحة ذات الصلة، ولكنها لم تلتزم بحكم واحد. وحينئذ تكون هناك حاجة لممارسة الحكم المهني لاستنتاج ما إذا كانت المنشأة قد التزمت بالنظام أو اللائحة ذات

الصلة ككل. فعلى سبيل المثال، قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أهمية الحكم الذي لم تلتزم به المنشأة ،إضافة إلى علاقة ذلك الحكم بالأحكام المتبقية من النظام أو اللائحة ذات الصلة.

فهم ظروف المهمة (راجع: الفقرات "٤٥"-"٤٧م")

أ/١٠١ مما قد يعين فريقَ المهمة في التخطيط للمهمة وتنفيذها، إجراءُ مناقشات بين الشريك المسؤول عن المهمة والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق المهمة، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، بشأن إمكانية وجود تحريف هام ومؤثر في معلومات الموضوع محل المهمة، وتطبيق الضوابط المطبقة على حقائق وظروف المهمه. ومن المفيد أيضاً إبلاغ الأمور ذات الصلة إلى أعضاء فريق المهمة، وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني، من غير المشاركين في المناقشات.

أ/١٠٢ قد يتحمل المحاسب القانوني مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب هذا المعيار،أو قد تتجاوزها ،ومن أمثلة ذلك:

(أ) التعامل مع عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛

(ب) إبلاغ أحد المراجعين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه؛ (٧)

(ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المحاسب القانوني، وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لأي معيار آخر من معايير مهام التأكد (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الطرف المسؤول أو المسئولين عن الحوكمة.) وتتناول الفقرات "أ/١٩٤"-"أ/١٩٨" بالتفصيل مسؤوليات المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة فيما يتعلق بالإبلاغ والتقرير عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها.

أ/١٠٣ إن التوصل إلى فهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى يزود المحاسب القانوني بإطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال المهمة، على سبيل المثال عند:

- النظر في خصائص الموضوع محل المهمه؛
- تقييم مدى مناسبة الضوابط؛
- مراعاة العوامل التي تعُد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في توجيه جهود فريق المهمة، بما في ذلك عندما تكون هناك ضرورة لإيلاء اعتبار خاص؛ على سبيل المثال، الحاجة إلى مهارات متخصصة أو عمل خبير؛
- تحديد مستويات الأهمية النسبية الكمية (عند الاقتضاء) وتقييم مدى مناسبة استمراريتها، ومراعاة العوامل النوعية للأهمية النسبية؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- تصميم وتنفيذ الإجراءات؛
- تقييم الأدلة، بما في ذلك مدى معقولية الإقرارات الشفهية والمكتوبة التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

أ/١٠٤ يحظى المحاسب القانوني عادةً بفهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى أقل عمقاً من فهم الطرف المسؤول. وعادةً ما يكون فهم المحاسب القانوني أيضاً للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى في مهمة التأكد المحدود أقل عمقاً منه في مهمة التأكد المعقول، وعلى سبيل المثال، قد يتوصل المحاسب القانوني في بعض مهام التأكد المحدود إلى فهم للرقابة الداخلية المطبقة على إعداد معلومات الموضوع، إلا أن هذا ليس هو الحال في غالب الأحيان.

أ/١٠٥ في مهمة التأكد المحدود، يؤدي تحديد المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف هام ومؤثر لمعلومات الموضوع إلى تمكين المحاسب القانوني من تركيز الإجراءات على تلك المجالات. فعلى سبيل المثال، عندما تكون معلومات الموضوع في أحد المهام هي تقرير عن الاستدامة، فإن المحاسب القانوني قد يركز على جوانب معينة من التقرير. وقد يقوم المحاسب القانوني

(٧) انظر على سبيل المثال البنود ٢٢٥-٤٤ إلى ٢٢٥-٤٨ من قواعد أداب و سلوكيات المهنة.

بتصـميم وتنفيذ إجراءات على الموضـوع محل المهمة بالكامل عندما تتألف معلومات الموضـوع من مجال واحد فقط، أو عندما يكون الوصول إلى تأكد بشأن جميع مجالات معلومات الموضوع أمراً ضرورياً للوصول إلى تأكد مجدٍ.

أ/١٠٦ في حالة مهمة التأكد المعقول، يساعد فهم الرقابة الداخلية المطبقة على معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تحديد أنواع التحريفات والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريفات الهامة والمؤثر ة في معلومات الموضوع. ويطُلب من المحاسب القانوني تقييم تصميم أدوات الرقابة ذات الصلة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تنفيذ إجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من الطرف المسؤول. ويلزم ممارسة الحكم المهني لتحديد أدوات الرقابة الملائمة في ظل ظروف المهمه.

أ/١٠٧ في حالة مهمة التأكد المحدود، يساعد النظر في الآلية المستخدمة في إعداد معلومات الموضوع المحاسب القانوني في تصميم وتنفيذ الإجراءات التي تتناول المجالات التي من المرجح أن ينشأ فيها تحريف هام ومؤثر لمعلومات الموضوع. وعند النظر في الآلية المستخدمة، يستخدم المحاسب القانوني حكمه المهني لتحديد الجوانب ذات صلة بالمهمة في تلك الآلية، وقد يستفسر من الطرف المعني عن تلك الجوانب.

أ/١٠٨ في كل من مهمة التأكد المعقول ومهمة التأكد المحدود، قد تساعد أيضاً نتائج آلية المنشأة لتقييم المخاطر المحاسب القانوني في التوصل إلى فهم للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى.

الحصول على الأدلة

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرات "٤٨(د)"– "٤٩(م)")

أ/١٠٩ يختار المحاسـب القانوني مجموعة من الإجراءات للوصـول إلى تأكد معقول أو تأكد محدود، حسـب مقتضـى الحال. ويمكن اسـتخدام الإجراءات المذكورة أدناه، على سـبيل المثال، للتخطيط للمهمة أو تنفيذها، ويتوقف هذا على السـياق الذي يطبقها فيه المحاسب القانوني:

- الفحص المادي؛
- الملاحظة؛
- المصادقة؛
- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

أ/١١٠ من بين العوامل التي قد تؤثر على اختيار المحاسب القانوني للإجراءات طبيعة الموضـوع محل المهمة، ومسـتوى التأكد الذي سيتم الوصول إليه، والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المستهدفون والطرف القائم بالتكليف، بما في ذلك الوقت المناسب وقيود التكلفة.

أ/١١١ في بعض الحالات، قد يتضـمن أحد معايير مهام التأكد المتعلقة بموضـوع محدد متطلبات تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصف معيار مهام التأكد المتعلق بموضوع محدد طبيعة أو مدى الإجراءات المحددة التي سيتم تنفيذها، أو مسـتوى التأكد المتوقع الوصـول إليه في نوع معين من أنواع المهام. وحتى في مثل هذه الحالات، يعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها على وجه الدقة أمراً خاضعاً للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من مهمة لأخرى.

أ/١١٢ في بعض المهام، قد لا يحدد المحاسب القانوني أي مجالات من المرجح أن ينشأ فيها تحريف هام ومؤثر لمعلومات الموضوع. وبغض النظر عمّا إذا كان قد تم تحديد أي من هذه المجالات، يقوم المحاسـب القانوني بتصـميم وتنفيذ إجراءات للوصـول إلى مستوى مجدٍ من التأكد.

أ/١١٣ قد تلفت انتباه المحاسـب القانوني معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن المعلومات التي اسـتند إليها فى تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها. وأثناء تنفيذ المحاسـب القانوني للإجراءات المخطط لها، قد تقود الأدلة التي تم الحصـول عليها المحاسـب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضـافية. وقد تشـمل هذه الإجراءات مطالبة القائم بالقياس أو التقييم بالتحقق من الموضـوع المحدد من قبل المحاسب القانوني، أو إجراء تعديلات على معلومات الموضوع إذا كان ذلك مناسبا.

تحديد ما إذا كان من الضروري تنفيذ إجراءات إضافية في مهمة تأكد محدود (راجع: الفقرات "٤٩د")

أ/١١٤ قد يعلم المحاسب القانوني بتحريفات من الواضح أنها لا تدل على وجود تحريفات هامه ومؤثره، بعد تطبيق الحكم المهني. وتوضح الأمثلة الآتية حالات لا تستدعي تنفيذ إجراءات إضافية لأنه، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، من الواضح أن التحريفات التي تم تحديدها لا تدل على وجود تحريف هام ومؤثر:

- إذا كانت الأهمية النسبية ١٠,٠٠٠ وحدة، وكان من المحتمل بحسب حكم المحاسب القانوني وجود خطأ في ١٠٠ وحدة، فلا يتطلب الأمر عادةً عندئذٍ تنفيذ إجراءات إضافية، ما لم تكن هناك عوامل نوعية أخرى يتطلب أخذها في الحسبان، لأن خطر وجود تحريف هام ومؤثر من المرجح أن يكون مقبولاً في ظل ظروف المهمه.
- عند تنفيذ مجموعة من الإجراءات على مجال من المرجح أن تنشأ فيه تحريفات هامه ومؤثره، فإذا لم يكن الرد على استفسار من بين العديد من الاستفسارات الأخرى على النحو المتوقع، فقد لا تكون هناك حاجة إلى تنفيذ إجراءات إضافية إذا كان خطر وجود تحريف هام ومؤثر، مع ذلك، عند مستوى مقبول في ظروف المهمة في ضوء نتائج الإجراءات الأخرى.

أ/١١٥ قد يعلم المحاسب القانوني بأمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع يمكن أن تكون مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر. وتوضح الأمثلة الآتية حالات قد تستدعي تنفيذ إجراءات إضافية لأن التحريفات المكتشفة تشير إلى أن معلومات الموضوع قد تكون محرَّفة بشكل هام ومؤثر:

- عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، قد يكتشف المحاسب القانوني تقلبات أو علاقات لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة، أو تختلف كثيراً عن المبالغ أو النسب المتوقعة.
- قد يعلم المحاسب القانوني بتحريف هام ومؤثر محتمل من فحصه لمصادر خارجية.
- إذا كانت الضوابط المطبقة تسمح بنسبة خطأ ١٠%، وبناءً على اختبار معين، اكتشف المحاسب القانوني وجود نسبة خطأ ٩%، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ إجراءات إضافية لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف هام ومؤثر قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف المهمه.
- إذا كانت نتائج الإجراءات التحليلية تقع ضمن التوقعات ولكنها، مع ذلك، قريبة من تجاوز القيمة المتوقعة، فقد يتطلب الأمر عندئذٍ تنفيذ إجراءات إضافية لأن الخطر المتعلق بوجود تحريف هام ومؤثر قد لا يكون مقبولاً في ظل ظروف المهمه.

أ/١١٦ إذا علم المحاسب القانوني، في حال مهمة التأكد المحدود، بأمر أو أمور تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر، فإنه يعُد مطالباً بموجب الفقرة "٤٩د" بتصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. وقد يكون من بين هذه الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال، الاستفسار من الأطراف المعنية أو تنفيذ إجراءات أخرى مناسبة في ظل الظروف القائمة.

أ/١١٧ إذا لم يكن المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بعد تنفيذ الإجراءات الإضافية المطلوبة بموجب الفقرة "٤٩د"، سواءً لاستنتاج أن الأمر أو الأمور ليس من المرجح أن تتسبب في وجود تحريف هام ومؤثر في معلومات الموضوع أو لتحديد أنها سبب في وجود تحريف هام ومؤثر في معلومات الموضوع، فإن ذلك يعني وجود قيد على النطاق ويتم تطبيق الفقرة "٦٦".

أ/١١٨ يسترشد المحاسب القانوني على سبيل المثال بما يلي عند ممارسته للحكم المهني حول طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية اللازمة للحصول على أدلة إما لاستنتاج أنه من غير المرجح وجود تحريف هام ومؤثر أو لتحديد وجود تحريف هام ومؤثر:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من تقييم المحاسب القانوني لنتائج الإجراءات المُنفَّذة بالفعل؛
- فهم المحاسب القانوني المحدَّث طوال مدة المهمة للموضوع محل المهمة وظروف المهمة الأخرى؛
- رؤية المحاسب القانوني لدرجة الإقناع التي يلزم أن تحظى بها الأدلة لعلاج الأمر الذي دعا المحاسب القانوني إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر.

تجميع التحريفات غير المصححة (راجع: الفقرتين "٥١"، "٦٥")

أ/١١٩ يتم تجميع التحريفات غير المصححة أثناء المهمة (انظر الفقرة "٥١") وذلك بغرض تقييم ما إذا كانت تعُد هامه ومؤثره، منفردة أو في مجملها، عند تكوين استنتاج المحاسب القانوني.

أ/١٢٠ قد يحدد المحاسب القانوني مبلغاً بحيث تكون أي تحريفات أقل منه تافهة بشكل واضح، ولا يلزم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع تلك المبالغ من الواضح أنه لن يكون له تأثير هام ومؤثر على معلومات الموضوع. ولا يعَد مصطلح "تافهة بشكل واضح" تعبيراً آخراً لمصطلح "غير هام ومؤثر." فالأمور التافهة بشكل واضح ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر) عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة "٤٤"، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر تافهاً بشكل واضح، فإن الأمر لا تنطبق عليه تلك الصفة.

اعتبارات عند إشراك أحد الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني في المهمة

طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات (راجع: الفقرة "٥٢")

أ/١٢١ غالباً ما تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يتعلق بعمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني عندما يتم تنفيذ بعض أعمال التأكد من قبل واحد أو أكثر من الخبراء الذي يستعين بهم المحاسب القانوني (انظر الفقرة "أ/٧٠"):

(أ) أهمية عمل ذلك الخبير في سياق المهمة (انظر أيضاً الفقرتين "أ/١٢٢" و"أ/١٢٣")؛
(ب) طبيعة الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
(ج) مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة في الأمر الذي يتعلق به عمل ذلك الخبير؛
(د) معرفة المحاسب القانوني وخبرته بالأعمال السابقة التي نفذها ذلك الخبير؛
(هـ) ما إذا كان ذلك الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني (انظر أيضاً الفقرتين "أ/١٢٤" و"أ/١٢٥").

دمج عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني

أ/١٢٢ يمكن تنفيذ مهام التأكد على مجموعة واسعة من الموضوعات والتي تتطلب مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يتمتع بها الشريك المسؤول عن المهمة والأعضاء الآخرين في فريق المهمة، ومن ثم يتم استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني. وفي بعض الحالات، يتم التشاور مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتوفير المشورة بشأن أمور فردية، ولكن كلما زادت أهمية عمل الخبير في سياق المهمة، زادت احتمالية أن يعمل الخبير كجزء من فريق متعدد التخصصات يضم خبراء في أمور محددة وغيرهم من العاملين في مهمة التأكد. وكلما زاد دمج عمل الخبير في طبيعة وتوقيت ومدى جهد العمل عموماً، زادت أهمية الاتصال الفعّال المتبادل بين الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني والعاملين الآخرين في مهمة التأكد. ويسهل الاتصال الفعال المتبادل الدمج السليم لعمل الخبير مع عمل الآخرين في المهمه.

أ/١٢٣ كما هو مشار إليه في الفقرة "أ/٧١"، فعندما يتم استخدام عمل خبير استعان به المحاسب القانوني، فقد يكون من المعقول تنفيذ بعض الإجراءات المطلوبة بموجب الفقرة "٥٢" في مرحلة قبول المهمة أو الاستمرار فيه. وهذا هو الحال بشكل خاص عندما يتم دمج عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني بشكل كامل مع عمل العاملين الآخرين في مهمة التأكد وعندما يتعين استخدام عمل الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في المراحل المبكرة من المهمة، على سبيل المثال، أثناء التخطيط الأولي وتقييم المخاطر.

سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المحاسب القانوني

أ/١٢٤ قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني، وبالتالي يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في ذلك المكتب وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١) أو خاضعاً لمتطلبات مهنية أخرى أو متطلبات منصوص عليها في نظام أو لائحة ومساوية على الأقل لمتطلبات المعيار. وفي حالات أخرى، قد يكون الخبير الداخلي الذي استعان به المحاسب القانوني أحد الشركاء أو الموظفين، بمن فيهم الموظفين

المؤقتين، في أحد مكاتب مؤسسة المحاسب القانوني، ويشترك هذا المكتب في سياسات وإجراءات رقابة الجودة مع مكتب المحاسب القانوني. ولا يعد الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني عضواً في فريق المهمة، ولا يكون خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة (١).

أ/١٢٥ يحق لفرق المهمة الاعتماد على نظام رقابة الجودة بالمكتب، ما لم تكن المعلومات المقدمة من المكتب أو الأطراف الأخرى تشير إلى عكس ذلك. ويختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المحاسب القانوني وتوقيتها ومداها فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات، من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- تقييم المحاسب القانوني لموضوعية الخبير الذي يستعين به. ويخضع الخبراء الداخليون الذين يستعين بهم المحاسب القانوني للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلاليه.
- تقييم المحاسب القانوني لمدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به. على سبيل المثال، قد توفر برامج التدريب الخاصة بالمكتب للخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني فهماً مناسبا حول العلاقة المتبادلة بين خبراتهم وآلية جمع الأدلة. وقد يؤثر الاعتماد على مثل هذا التدريب وآليات المكتب الأخرى، مثل البروتوكولات الخاصة بتحديد نطاق عمل الخبراء الداخليين الذين يستعين بهم المحاسب القانوني، على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المحاسب القانوني الرامية إلى تقييم مدى كفاية عمل الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والنظامية، من خلال آليات المتابعة.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المحاسب القانوني عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

كفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته (راجع: الفقرة "٥٢(أ)")

أ/١٢٦ يمكن استقاء المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- التجربة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المحاسبين القانونيين الآخرين أو غيرهم ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في الهيئات المهنية أو اتحادات الصناعة وترخيصه لمزاولة المهنة أو أشكال الاعتماد الخارجي الأخرى.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي كتبها ذلك الخبير.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب (انظر أيضاً الفقرتين "أ/١٢٤" و"أ/١٢٥").

أ/١٢٧ في حين أن الخبراء الذين يستعين بهم المحاسب القانوني لا يلزم أن يكونوا بنفس مهنية المحاسب القانوني في تنفيذ جميع جوانب مهمة التأكد، إلا أن الخبير الذي يتم استخدام عمله قد يحتاج إلى فهمٍ كافٍ لمعيار مهام التأكد ذي الصلة حتى يتمكن من ربط الأعمال الموكلة إليه بهدف المهمه.

أ/١٢٨ قد يعتمد تقييم مدى أهمية التهديدات التي تمس الموضوعية، وما إذا كانت هناك حاجة إلى توفير تدابير وقائية، على دور الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ومدى أهمية عمله في سياق المهمه. وقد توجد بعض الظروف التي لا يمكن فيها للتدابير الوقائية أن تحد من التهديدات إلى مستوى مقبول، ومثال ذلك، إذا كان الخبير المقترح الذي سيستعين به المحاسب القانوني فرداً أدى دوراً مهماً في إعداد معلومات الموضوع.

أ/١٢٩ عند تقييم موضوعية الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني، فقد يكون من الملائم:

- الاستفسار من الأطراف المعنية عن أي مصالح أو علاقات معروفة تجمع بينهم وبين الخبير الخارجي، وقد تؤثر على موضوعية ذلك الخبير.

- مناقشة ذلك الخبير في أي تدابير وقائية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية المطبقة على ذلك الخبير، وتقييم ما إذا كانت التدابير الوقائية كافية للحد من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني ما يلي:
  - O المصالح المالية.
  - O علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
  - O قيام الخبير بتقديم خدمات أخرى، بما في ذلك الخدمات التي يقدمها الكيان في حالة كون الخبير الخارجي كياناً.

في بعض الحالات، قد يكون من المعقول أيضاً للمحاسب القانوني أن يحصل على إقرار مكتوب من الخبير الخارجي الذي يستعين به بشأن أية مصالح أو علاقات مع الأطراف المعنية يكون ذلك الخبير على علم بها.

التوصل إلى فهم لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "٥٢(ب)")

أ/١٣٠ إن التوصل إلى فهم كافٍ لمجال خبرة الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني يمكن المحاسب القانوني من:

(أ) الاتفاق مع الخبير على طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير لأغراض المحاسب القانوني؛
(ب) تقييم مدى كفاية ذلك العمل لأغراض المحاسب القانوني.

أ/١٣١ قد يكون من بين الجوانب ذات الصلة بفهم المحاسب القانوني لمجال الخبير الذي يستعين به ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير تقع ضمنه مجالات تخصص ذات صلة بالمهمه.
- ما إذا كانت هناك أي معايير مهنية أو غيرها ومتطلبات نظامية أو تنظيمية مطبقة.
- طبيعة الافتراضات والطرق، بما في ذلك النماذج، التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني وما إذا كانت متعارفاً عليها في مجال ذلك الخبير ومناسبة في ظل ظروف المهمه.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني.

الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "٥٢(ج)")

أ/١٣٢ قد يكون من المعقول أن يشمل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به موضوعات مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المحاسب القانوني وذلك الخبير؛
(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المحاسب القانوني وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛
(ج) الحاجة لالتزام الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني بمتطلبات السرية.

أ/١٣٣ قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة "أ/١٢٥" على مستوى تفصيل الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المحاسب القانوني والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب مهمة في الغالب.

تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "٥٢(د)")

أ/١٣٤ قد تكون الأمور الآتية ذات صلة عند تقييم مدى كفاية عمل الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني لتحقيق أغراض المحاسب القانوني:

(أ) مدى ملاءمة ومعقولية نتائج أو استنتاجات ذلك الخبير، ومدى اتساقها مع الأدلة الأخرى؛
(ب) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام افتراضات وطرق مهمة، مدى ملاءمة ومعقولية تلك الافتراضات والطرق في ظل الظروف القائمة؛
(ج) إذا كان عمل ذلك الخبير ينطوي على استخدام بيانات مصدرية، مدى ملاءمة تلك البيانات المصدرية واكتمالها ودقتها.

أ/١٣٥ إذا حدد المحاسب القانوني أن عمل الخبير الذي يستعين به غير كافٍ لتحقيق أغراضه، فيجب على المحاسب القانوني:

(أ) الاتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ومدى العمل الإضافي الذي سيتم تنفيذه من قبل ذلك الخبير؛ أو
(ب) تنفيذ إجراءات إضافية مناسبة للظروف.

العمل المنفذ من قبل محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم، أو المنفذ من قِبل مراجع داخلي (راجع: الفقرات "٥٣"-"٥٥")

أ/١٣٦ رغم أن الفقرات "أ/١٢١"-"أ/١٣٥" قد تمت صياغتها في سياق استخدام العمل المنفذ من قبل خبير يستعين به المحاسب القانوني، فإنها قد توفر أيضاً إرشادات مفيدة فيما يتعلق باستخدام العمل المنفذ بواسطة محاسب قانوني آخر، أو خبير يستعين به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو التقييم، أو مراجع داخلي.

الإقرارات المكتوبة (راجع: الفقرة "٥٦")

أ/١٣٧ تؤدي المصادقة المكتوبة على الإقرارات الشفهية إلى الحد من احتمالية سوء الفهم بين المحاسب القانوني والأطراف المعنية. وعادةً ما يكون الأشخاص الذين يطلب منهم المحاسب القانوني تقديم إقرارات مكتوبة أعضاءً في الإدارة العليا أو المسئولين عن الحوكمة، اعتماداً، على سبيل المثال، على هيكل الإدارة والحوكمة لدى الأطراف المعنية، والذي قد يتنوع بحسب الدولة والمنشأة، بما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية والنظامية المختلفة، وخصائص الحجم والملكية.

أ/١٣٨ قد يكون من بين الإقرارات المكتوبة الأخرى التي يتم طلبها ما يلي:

- ما إذا كانت الأطراف المعنية تعتقد أن آثار التحريفات غير المصححة لن تكون هامه ومؤثره، سواء منفردة أو في مجملها، بالنسبة لمعلومات الموضوع. ويتم عادةً تضمين ملخص بهذه البنود في الاقرارات المكتوبة، أو يُرفق بها.
- أن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء أي تقديرات جوهرية تعُدّ مناسبة.
- أن الأطراف المعنية قد أبلغت المحاسب القانوني بجميع أوجه القصور التي تعلمها في الرقابة الداخلية وذات الصلة بالمهمة والتي لا تعُد تافهة وليست لها تبعات مهمة بشكل واضح.
- إقرار الطرف المسؤول بمسؤوليته عن الموضوع محل المهمة، عندما يختلف الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو التقييم.

أ/١٣٩ لا يمكن أن تحُل الإقرارات المقدمة من الأطراف المعنية محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المحاسب القانوني بشكل مناسب أن تكون متاحة. ورغم أن الإقرارات المكتوبة توفر أدلة ضرورية، فإنها لا توفر، في حد ذاتها، ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن أي من الأمور التي تتناولها. وعلاوة على ذلك، فإن حصول المحاسب القانوني على إقرارا مكتوبة يمكن الاعتماد عليها لا يؤثر على طبيعة أو مدى الأدلة الأخرى التي يحصل عليها المحاسب القانوني.

عدم تقديم الإقرارات المكتوبة المطلوبة أو أن هذه الإقرارات لا يمكن الاعتماد عليها (راجع: الفقرة "٦٠")

أ/١٤٠ من بين الظروف التي قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً فيها على الحصول على الإقرارات المكتوبة المطلوبة، على سبيل المثال، ما يلي:

- عندما يتعاقد الطرف المسؤول مع طرف ثالث لتنفيذ القياس أو التقييم ذي الصلة، وفي وقت لاحق يقوم بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ مهمة تأكد بشأن معلومات الموضوع الناتجة. ففي بعض هذه الحالات، على سبيل المثال عندما يكون لدى الطرف المسؤول علاقة دائمة مع القائم بالقياس أو التقييم، قد يستطيع الطرف المسؤول الترتيب ليقوم القائم بالقياس أو التقييم بتقديم الإقرارات المكتوبة المطلوبة، أو قد يكون الطرف المسؤول في وضع يمكّنه من تقديم هذه الإقرارات إذا كان لدى الطرف المسؤول أساس معقول للقيام بذلك، ولكن قد لا تسير الأمور على هذا النحو في حالات أخرى.
- عندما يقوم أحد المستخدمين المستهدفين بتكليف المحاسب القانوني بتنفيذ مهمة تأكد بشأن معلومات متاحة للعموم ولكن لا يوجد بين ذلك المستخدم والطرف المسؤول علاقة من النوع اللازم لضمان أن يستجيب ذلك الطرف لطلب المحاسب القانوني بتقديم إفادة مكتوبة.
- عندما يتم تنفيذ مهمة التأكد على غير رغبة من القائم بالقياس أو التقييم. وقد يكون هذا هو الحال عندما يتم تنفيذ المهمة بموجب حكم محكمة، على سبيل المثال، أو عندما تطلب سلطة إصدار الأنظمة أو سلطة معنية أخرى من المحاسب القانوني في القطاع العام القيام بمهمة معين.

في هذه الحالات أو في حالات مماثلة، قد لا تتوفر لدى المحاسب القانوني إمكانية الوصول إلى الأدلة المطلوبة لدعم استنتاجه. وإذا كان هذا هو الحال، تنطبق عندئذٍ الفقرة "٦٦" من هذا المعيار.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة "٦١")

أ/١٤١ قد لا يكون أخذ الأحداث اللاحقة في الحسبان في بعض مهام التأكد ملائماً بسبب طبيعة الموضوع محل المهمه. فعلى سبيل المثال، عندما يتطلب المهمة استنتاجاً حول دقة إقرار إحصائي في لحظة زمنية معينة، فقد لا تؤثر الأحداث الواقعة بين هذه اللحظة الزمنية وتاريخ تقرير التأكد على الاستنتاج أو قد لا تتطلب إفصاحاً في الإقرار أو تقرير التأكد.

أ/١٤٢ كما هو وارد في الفقرة "٦١"، فإن المحاسب القانوني لا يتحمل أية مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات فيما يتعلق بمعلومات الموضوع بعد تاريخ تقرير المحاسب القانوني. ومع ذلك، فإذا علم المحاسب القانوني بعد تاريخ تقريره بحقيقة كان من الممكن أن تؤدي بالمحاسب القانوني إلى تعديل التقرير فيما لو كانت معروفة له في ذلك التاريخ، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى مناقشة الأمر مع الأطراف المعنية أو اتخاذ تصرف آخر معقول في ظل الظروف القائمة.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "٦٢")

أ/١٤٣ فيما يلي أمثلة للتصرفات الأخرى التي قد تكون مناسبة إذا اكتشف المحاسب القانوني عدم اتساق جوهري أو إذا أصبح على علم بوجود تحريف جوهري في الحقائق:

- مطالبة الأطراف المعنية بالتشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للأطراف المعنية.
- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج مختلف التصرفات.
- الاتصال بأطراف أخرى (على سبيل المثال، السلطة التنظيمية.)
- حجب تقرير التأكد.
- الانسحاب من المهمة، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة.
- وصف عدم الاتساق الهام والمؤثر في تقرير التأكد.

وصف الضوابط المطبقة (راجع: الفقرة "٦٣")

أ/١٤٤ يعلم وصف الضوابط المطبقة المستخدمين المستهدفين بالإطار الذي تستند إليه معلومات الموضوع، ويكتسب هذا الوصف أهمية خاصة عندما تكون هناك اختلافات جوهرية بين مختلف الضوابط بشأن الكيفية التي يمكن أن يتم بها تناول أمور معينة في معلومات الموضوع.

أ/١٤٥ ليس من المعقول تضمين وصف بأن معلومات الموضوع مُعدة وفقاً لضوابط مطبقة معينة إلا إذا التزمت معلومات الموضوع بجميع المتطلبات ذات الصلة لتلك الضوابط المطبقة السارية.

أ/١٤٦ لا يعُد وصف الضوابط المطبقة بلغة متحفظة أو مقيّدة غير دقيقة (على سبيل المثال، "إن معلومات الموضوع تلتزم بشكل كبير بالمتطلبات (س)")، وصفاً كافياً لأنه قد يضلل مستخدمي معلومات الموضوع.

تكوين استنتاج التأكد

مدى كفاية ومناسبة الأدلة (راجع: الفقرتين ١٢(١)، "٦٤")

أ/١٤٧ تعُد الأدلة ضرورية لدعم استنتاج المحاسب القانوني وتقرير التأكد. وهذه الأدلة تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من الإجراءات المنفذة خلال سير المهمه. ويمكن أن تشمل أيضاً المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل المهام السابقة (بشرط أن يكون المحاسب القانوني قد حدد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات منذ المهمة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمتها للمهمة الحالي)، أو إجراءات رقابة الجودة في المكتب الخاصة بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم. وقد ترد الأدلة من مصادر من داخل الأطراف المعنية أو من خارجها.

وأيضاً، قد تكون المعلومات التي من الممكن استخدامها كأدلة من إعداد خبير يعمل لدى الأطراف المعنية أو متعاقد معهم. وتشمل الأدلة المعلومات التي تدعم وتزيد جوانب معينة من معلومات الموضوع، وكذلك أي معلومات تتعارض مع جوانب من معلومات الموضوع. وبالإضافة إلى ذلك ،وفي بعض الحالات، يستخدم المحاسب القانوني غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الأطراف المعنية تقديم إفادة مطلوبة) ومن ثمّ يعد ذلك أيضاً أحد الأدلة. وينصرف معظم عمل المحاسب القانوني عند تكوين استنتاج التأكد إلى جمع الأدلة وتقيمها.

أ/١٤٨ كفاية الأدلة ومعقولتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف جوهري في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضاً بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها.

أ/١٤٩ مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المحاسب القانوني. وتتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر من خارج الأطراف المعنية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعياً.

ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الأطراف المعنية.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المُعدّة داخلياً عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تعُد الأدلة التي يحصل عليها المحاسب القانوني بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة.)
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته.)

أ/١٥٠ يكون مستوى التأكد الذي يتوصل إليه المحاسب القانوني من الأدلة المتسقة المتحصل عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادةً من التأكد الذي يتُوصل إليه من عناصر الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة قد يشير إلى عدم إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المعلومات المؤيِّدة التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن الأطراف المعنية إلى زيادة التأكد الذي يصل إليه المحاسب القانوني من إفادة مقدمة من الأطراف المعنية. وفي المقابل، عند عدم اتساق الأدلة المتحصل عليها من أحد المصادر مع الأدلة المتحصل عليها من مصدر آخر، يحدد المحاسب القانوني الإجراءات الإضافية اللازمة لحل حالة عدم الاتساق.

أ/١٥١ فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة، فإن التوصل إلى تأكد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادةً من التوصل إلى تأكد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن الآليات تكون مقتصرة عادةً على الفترة التي يغطيها المهمه؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المحاسب القانوني أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

أ/١٥٢ يعُد تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة التي تشكل أساساً لاستنتاج المحاسب القانوني أمراً خاضعاً للحكم المهني.

أ/١٥٣ في بعض الظروف، قد لا يحصل المحاسب القانوني على القدر الكافي أو المعقول من الأدلة التي كان يتوقع الحصول عليها من خلال الإجراءات المخطط لها. وفي هذه الظروف، يعتبر المحاسب القانوني أن الأدلة التي حصل عليها من الإجراءات المُنفَّذة غير كافية وغير مناسبة لتمكينه من تكوين استنتاج بشأن معلومات الموضوع. وعندئذٍ، يمكن للمحاسب القانوني أن يقوم بما يلي:

- توسيع نطاق العمل المنفذ؛ أو
- تنفيذ إجراءات أخرى يرى المحاسب القانوني أنها ضرورية في ظل الظروف القائمة.

وعندما لا يكون من الممكن عملياً تنفيذ أي من هذين الإجرائين في ظل الظروف القائمة، فإن المحاسب القانوني لن يكون قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليكون قادراً على تكوين استنتاج. وقد ينشأ هذا الوضع حتى لو لم ينم إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون مُحرَّفة بشكل جوهري، كما هو موضح في الفقرة "٤٩ د".

تقييم كفاية الأدلة ومعقوليتها (راجع: الفقرة "٦٥")

أ/١٥٤ تعُد مهام التأكد عملية تراكمية ومتكررة. وعندما ينفذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، فإن الأدلة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المحاسب القانوني إلى تغيير طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المحاسب القانوني معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات المتوقعة والتي استندت إليها الإجراءات المخطط لها. فعلى سبيل المثال:

- قد يتسبب مدى التحريفات التي يكتشفها المحاسب القانوني في تغيير حكمه المهني بشأن إمكانية الاعتماد على مصادر معلومات معينة.
- قد يصبح المحاسب القانوني على علم بتناقضات في المعلومات ذات الصلة أو بأدلة غير متسقة أو غير موجودة.
- في حالة تنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المهمة، فقد تشير نتائج تلك الإجراءات إلى وجود مخاطر لم تكن معروفة في السابق من مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

في مثل هذه الحالات، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى إعادة تقييم الإجراءات المخطط لها.

أ/١٥٥ يتأثر الحكم المهني للمحاسب القانوني فيما يتعلق بالأدلة التي تعُد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على معلومات الموضوع.
- فاعلية استجابات الأطراف المعنية لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر المعروف.
- الخبرة المكتسبة من مهام التأكد السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج الإجراءات المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت هذه الإجراءات قد اكتشفت تحريفات محددة.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة الأدلة على الإقناع.
- فهم المحاسب القانوني للأطراف المعنية وبيئتها.

القيود على النطاق (راجع: الفقرتين "٢٦"، "٦٦")

أ/١٥٦ قد تنشأ قيود على النطاق من:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة الأطراف المعنية. فعلى سبيل المثال، ربما تكون الوثائق التي يرى المحاسب القانوني ضرورة فحصها مادياً قد تم إتلافها بالخطأ؛ أو

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المحاسب القانوني. فعلى سبيل المثال، ربما تكون قد حدثت قبل المهمة عملية فعلية يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري ملاحظتها؛ أو

(ج) القيود التي يفرضها الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقييم، أو الطرف القائم بالتكليف على المحاسب القانوني والتي قد تمنع المحاسب القانوني، على سبيل المثال، من تنفيذ إجراء يراه ضرورياً في ظل الظروف القائمة. وقد يكون للقيود من هذا النوع انعكاسات أخرى على المهمة، مثل نظر المحاسب القانوني في خطر المهمة وقبول المهمة والاستمرار فيه.

أ/١٥٧ لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على النطاق إذا كان المحاسب القانوني قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن طريق تنفيذ إجراءات بديلة.

أ/١٥٨ تعُد الإجراءات المنفذة في مهمة التأكد المحدود، بحكم تعريفها، محدودة بالمقارنة مع تلك الضرورية في مهمة التأكد المعقول. وتعُد القيود التي من المعلوم وجودها قبل قبول مهمة التأكد المحدود من الاعتبارات ذات صلة عند تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لمهمة التأكد متحققة، وعلى وجه الخصوص، ما إذا كان المهمة مستوفاه لخاصية إمكانية الوصول إلى الأدلة (انظر الفقرة "٢٤(ب)(٤)") وخاصية وجود غرض منطقي (انظر الفقرة "٢٤(ب)(٦)"). وفي حالة قيام الأطراف المعنية بفرض قيود

إضافية بعد قبول مهمة التأكد المحدود، فقد يكون من المعقول الانسحاب من المهمة، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة.

إعداد تقرير التأكد

شكل تقرير التأكد (راجع الفقرتين "٦٧"، "٦٨")

أ/١٥٩ يمكن إساءة فهم الاستنتاجات الشفهية أو الأشكال الأخرى لإبداء الاستنتاجات التي لا تكون مدعومة بتقرير مكتوب. ولهذا السبب، لا يصدر المحاسب القانوني تقارير شفهية أو عن طريق استخدام رموز دون أن يقدم أيضاً تقرير تأكد مكتوب يمكن الاطلاع عليه بسهولة كلما تم تقديم التقرير الشفهي أو تم استخدام الرموز. فعلى سبيل المثال، يمكن ربط الرمز بتقرير تأكد مكتوب متاح على الإنترنت.

أ/١٦٠ لا يتطلب هذا المعيار استخدام صيغة موحدة للتقرير عن جميع مهام التأكد. لكنه يحدد العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها تقرير التأكد. ويتم تصميم تقارير التأكد بما يناسب الظروف الخاصة بكل مهمه. ويمكن للمحاسب القانوني استخدام العناوين وأرقام الفقرات وأساليب الطباعة، على سبيل المثال بنط الخط العريض، وغيرها من الآليات لتعزيز وضوح تقرير التأكد وسهولة قراءته.

أ/١٦١ قد يختار المحاسب القانوني أسلوباً "موجزاً" أو "مطوّلاً" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المستهدفين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادةً على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المحاسب القانوني. وإضافة إلى العناصر الأساسية، فقد تحتوي التقارير المطوّلة أيضاً على وصف تفصيلي لشروط المهمة والضوابط المطبقة المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للمهمة والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المحاسب القانوني والأشخاص الآخرين المشاركين في المهمة والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافةً إلى التوصيات في بعض الحالات. وقد يجد المحاسب القانوني أنه من المفيد النظر في أهمية توفير تلك المعلومات لتلبية احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات. ووفقاً لمتطلبات الفقرة "٦٨"، فإن المعلومات الإضافية يتم فصلها بشكل واضح عن استنتاج المحاسب القانوني وتتم صياغتها بطريقة تجعل من الواضح أنها لا تهدف إلى الانتقاص من ذلك الاستنتاج.

محتوى تقرير التأكد

العنوان (راجع: الفقرة "٦٩(أ)")

أ/١٦٢ يساعد وضع عنوان معقول لتقرير التأكد في تحديد طبيعة التقرير وتمييزه عن التقارير التي تصدر من قبل أشخاص آخرين، كأولئك الذين لا يتعين عليهم الالتزام بنفس المتطلبات الاخلاقية للمحاسب القانوني.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة "٦٩(ب)")

أ/١٦٣ يحدد الجزء الخاص بالمخاطب بالتقرير الطرف أو الأطراف الموجه إليهم تقرير التأكد. ويكون تقرير التأكد موجهاً عادةً إلى الطرف القائم بالتكليف، ولكن في بعض الحالات قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون.

معلومات الموضوع والموضوع محل المهمة (راجع: الفقرة "٦٩(ج)")

أ/١٦٤ قد يتضمن تحديد ووصف معلومات الموضوع، وعند الاقتضاء، الموضوع محل المهمة، على سبيل المثال، ما يلي:

- اللحظة الزمنية أو الفترة الزمنية التي يرتبط بها قياس أو تقييم الموضوع محل المهمه.
- اسم الطرف المسؤول أو المكون في الطرف المسؤول الذي يرتبط به الموضوع محل المهمة، عند الانطباق.
- توضيح لخصائص الموضوع محل المهمة أو معلومات الموضوع التي يجب أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها، وكيف يمكن لهذه الخصائص أن تؤثر على دقة قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط المطبقة، أو قدرة الأدلة المتاحة على الإقناع. ومثال ذلك:
  - O درجة اتصاف معلومات الموضوع بأنها نوعية في مقابل أنها كمية، أو
  - O موضوعية في مقابل أنها خاضعة للاجتهاد الشخصي، أو تاريخية في مقابل أنها مستقبلية.

- التغييرات في الموضوع محل المهمة أو ظروف المهمة الأخرى التي تؤثر على قابلية مقارنة معلومات الموضوع من فترة إلى أخرى.

الضوابط المطبقة (راجع: الفقرة "٦٩(د)")

أ/١٦٥ يحدد تقرير التأكد الضوابط المطبقة التي تم وفقاً لها قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة بحيث يستطيع المستخدمون المستهدفون فهم واستيعاب أساس استنتاج المحاسب القانوني. وقد يتضمن تقرير التأكد الضوابط المطبقة، أو قد يشير إليها إذا كانت مدرجة في معلومات الموضوع أو إذا كانت متاحة بأية صورة أخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. وقد يكون من الملائم في ظل الظروف القائمة، الإفصاح عمّا يلي:

- مصدر الضوابط المطبقة، وما إذا كانت هذه الضوابط المطبقة منصوصاً عليها في نظام أو لائحة، أو صادرة من هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها وتتبع آلية عمل شفافة، وبعبارة أخرى، ما إذا كانت الضوابط ضوابط مفروضة في سياق الموضوع محل المهمة (وإذا لم تكن كذلك، يتم توضيح أسباب اعتبارها مناسبة.)
- طرق القياس أو التقييم المستخدمة عندما تتيح الضوابط المطبقة الاختيار من بين عدد من الطرق.
- أي تفسيرات مهمة تم القيام بها عند تطبيق الضوابط المطبقة في ظل ظروف المهمه.
- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في طرق القياس أو التقييم المستخدمة.

القيود الملازمة (راجع: الفقرة "٦٩(هـ)")

أ/١٦٦ في بعض الحالات، يمكن توقع أن تكون القيود الملازمة مفهومة بشكل جيد من قبل المستخدمين المستهدفين، إلا أنه في حالات أخرى قد يكون من المعقول الإشارة لها بشكل صريح في تقرير التأكد. فعلى سبيل المثال، في تقرير التأكد المتعلق بفاعلية نظام الرقابة الداخلية، قد يكون من المعقول الإشارة إلى أن التقييم التاريخي للفاعلية غير ملائم للفترات المستقبلية نظراً لخطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف، أو أن درجة الالتزام بالسياسات أو الإجراءات قد تضعف.

الغرض المحدد (راجع: الفقرة "٦٩(و)")

أ/١٦٧ في بعض الحالات، قد تكون الضوابط المطبقة لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مصممة لتحقيق غرض محدد. فعلى سبيل المثال، قد تطلب سلطة تنظيمية من منشآت معينة استخدام ضوابط مطبقة محددة تهدف إلى تحقيق أغراض تنظيمية. وتجنباً لسوء الفهم، يقوم المحاسب القانوني بتنبيه قرّاء تقرير التأكد إلى هذه الحقيقة وأنه، بالتالي، قد لا تكون معلومات الموضوع مناسبة لأغراض أخرى.

أ/١٦٨ إضافة إلى التنبيه الذي تتطلبه الفقرة "٦٩(و)"، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المعقول الإشارة إلى أن تقريره موجه فقط لمستخدمين محددين. وبناءً على ظروف المهمة، على سبيل المثال، الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكد قد يكون مقيداً على هذا النحو، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المحاسب القانوني تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة وعلى الدولة ذات الصلة.

المسؤوليات النسبية (راجع: الفقرة "٦٩(ز)")

أ/١٦٩ إن تحديد المسؤوليات النسبية يحيط المستخدمين المستهدفين علماً بأن الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل المهمة، وأن القائم بالقياس أو التقييم هو المسؤول عن قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة وفقاً للضوابط المطبقة، وأن دور المحاسب القانوني هو أن يبدي بشكل مستقل استنتاجاً عن معلومات الموضوع.

تنفيذ المهمة وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠) ووفقاً لمعيار مهام تأكد متعلق بموضوع محدد (راجع: الفقرة "٦٩(ح)")

أ/١٧٠ في حالة وجود معيار مهام تأكد متعلق بموضوع محدد منطبق على جزء فقط من معلومات الموضوع، فقد يكون من المعقول الإشارة إلى ذلك المعيار المتعلق بالموضوع المحدد وإلى المعيار الماثل.

أ/١٧١ قد يتسبب البيان الذي يحتوي على لغة متحفظة أو لغة مقيّدة غير دقيقة (على سبيل المثال "تم تنفيذ المهمة بالرجوع إلى معيار مهام التأكد(٣٠٠٠)) في تضليل مستخدمي تقارير التأكد.

متطلبات رقابة الجودة المطبقة (راجع: الفقرة" ٦٩(ط)")

أ١٧٢. فيما يلي مثال توضيحي لبيان وارد في تقرير التأكد بشأن متطلبات رقابة الجودة المطبقة:

يطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١) وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

الالتزام بالاستقلالية والمتطلبات الاخلاقية الأخرى (راجع: الفقرة "٦٩(ي)")

أ١٧٣/ فيما يلي مثال توضيحي لبيان وارد في تقرير التأكد بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية:

لقد التزمنا بمتطلب الاستقلال والمتطلبات الاخلاقية الأخرى الواردة في قواعد أداب وسلوكيات المهنة ، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ملخص الأعمال المنفذة (راجع: الفقرة "أ/٦"،" ٦٩(ك)")

أ١٧٤/ يساعد ملخص الأعمال المنفذة المستخدمين المستهدفين في فهم استنتاج المحاسب القانوني. ففيما يتعلق بالعديد من مهام التأكد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عملياً، يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه. وقد تكون الإصدارات الملزمة الأخرى الصادرة عن مجلس المعايير المصرية للمراجعة والتأكد مفيدة للمحاسبين القانونيين في إعداد هذا الملخص.

أ١٧٥/ في حالة عدم وجود معيار مهام تأكد محدد يقدم إرشادات بشأن الإجراءات المنفذة لموضوع معين من الموضوعات محل المهمة، فيمكن أن يشمل الملخص وصفاً أكثر تفصيلاً للأعمال المنفذة. وقد يكون من المعقول أن يُدرج في الملخص بيان بأن الأعمال المنفذة قد اشتملت على تقييم لمدى مناسبة الضوابط المطبقة.

أ١٧٦/ في مهمة التأكد المحدود، يكون عادةً ملخص الأعمال المنفذة أكثر تفصيلاً منه في مهمة التأكد المعقول ويحدد الملخص القيود المفروضة على طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات. وذلك لأن إدراك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة هو أمر ضروري لفهم الاستنتاج الذي يتم إبداؤه بصيغة تعبر عمّا إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني، بناءً على الإجراءات المنفذة، أمور جوهرية تدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل هام ومؤثر. وقد يكون من المعقول أيضاً الإشارة في ملخص الأعمال المنفذة إلى إجراءات معينة لم يتم تنفيذها، رغم أنه من المتوقع عادةً تنفيذها في مهمة التأكد المعقول. ومع ذلك، فقد لا يكون من الممكن تحديد جميع هذه الإجراءات لأن المستوى المطلوب لفهم خطر المهمة والنظر فيه من قِبَل المحاسب القانوني في مهمة التأكد المحدود أقل منه في مهمة التأكد المعقول.

أ١٧٧/ من بين العوامل التي تؤخَذ في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل الواجب توفيره في ملخص الأعمال المنفذة ما يلي:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، اختلاف طبيعة أنشطة المنشأة مقارنة بالأنشطة النمطية في القطاع.)
- الظروف الخاصة بالمهمة التي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفصيل الوارد في التقرير، استناداً إلى ممارسات السوق، أو الأنظمة أو اللوائح المطبقة.

أ١٧٨/ من المهم أن يكون الملخص مكتوباً بطريقة موضوعية تتيح للمستخدمين المستهدفين فهم العمل المنفذ كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي معظم الأحيان، لا ينطوي ذلك على تفاصيل خطة العمل بالكامل، ولكن من ناحية أخرى فمن المهم ألا يكون ملخصاً مختصراً جداً لدرجة تؤدي إلى الغموض، وألا يكون مكتوباً بطريقة مبالغ فيها أو منمقة.

استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرتين "١٢(أ)(١)(أ) "،"٦٩(ل)")

أ١٧٩/ فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل معقول لمهمة التأكد المعقول:

- "ومن رأينا، فإن المنشأة قد التزمت من جميع الجوانب الهام والمؤثرة بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو
- "ومن رأينا، فإن توقع الأداء المالي للمنشأة مُعدّ بصورة سليمة، من جميع الجوانب الهام والمؤثرة، استناداً إلى الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو

- "ومن رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشـأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر من جميع الجوانب الهام والمؤثر ة عن هذا الالتزام بشكل عادل" أو "وفي رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للضوابط (س) يعبّر في جميع الجوانب الهام والمؤثر ة عن هذا العرض بشـكل عادل"، عند إبداء اسـتنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٠. قد يكون من المعقول إبلاغ المسـتخدمين المسـتهدفين بالسـياق الذي يجب أن يُقرأ فيه اسـتنتاج المحاسـب القانوني وذلك عندما يشتمل تقرير التأكد على توضيح لخصـائص معينة للموضـوع محل المهمة، ينبغي أن يكون المستخدمون المستهدفون على علم بها. فعلى سـبيل المثال، قد يتضـمن اسـتنتاج المحاسـب القانوني جملة على غرار ما يلي: "تم تكوين هذا الاسـتنتاج على أسـاس الأمور المبيّنة في مواضع أخرى من تقرير التأكد المستقل الماثل".

أ١٨١. فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُع بّر عنها بشكل معقول لمهمة التأكد المحدود:

- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن [المنشأة] لم تلتزم فى جميع الجوانب الهام والمؤثر ة بالنظام (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بالموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا أي تعديلات جوهرية يلزم إدخالها على تقييم مؤشرات الأداء الرئيسية حتى تكون متوافقة مع الضوابط (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والضوابط المطبقة.
- "بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصـــول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] بأن [المنشـأة] قد التزمت بالنظام (س)، لم يتم عرضـه بشـكل واضـح وعادل فى جميع الجوانب الهامه"، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

أ١٨٢/ تشـتمل أشـكال التعبير التي قد تكون مفيدة للموضـوعات محل المهمة، على سـبيل المثال، على تعبير واحد، أو مجموعة من التعابير الآتية:

- بالنسبة لمهام الالتزام: "بالالتزام بـ" أو "وفقاً لـ".
- بالنسبة للمهام عندما تصف الضوابط المطبقة آلية أو منهجية لإعداد أو عرض معلومات الموضوع: "مُعدَّة بشكل سليم".
- بالنسـبة للمهام عندما تكون مبادئ العرض الواضـح والعادل مدرجة في الضـوابط المطبقة: "تم عرضـه بشـكل واضـح وعادل."

أ١٨٣/ يؤدي إدراج عنوان أعلى الفقرات التي تحتوي على استنتاجات معدلة، والأمر أو الأمور التي نشأ عنها التعديل، إلى المساعدة في فهم تقرير المحاسـب القانوني. ومن أمثلة العناوين المناسـبة "اسـتنتاج متحفظ" أو "اسـتنتاج عكسـي" أو "الامتناع عن إبداء استنتاج"، و"أساس الاستنتاج المتحفظ" أو "أساس الاستنتاج العكسي"، حسب مقتضى الحال.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة" ٦٩(م)")

أ١٨٤/ يكون توقيع المحاسب القانوني باستخدام الاسم الشخصي للمحاسب القانوني. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يُطلب من المحاسب القانوني في دول معينة أن يفصح في تقريره عن المُسمّيات المهنية أو الاعتماد من قبل سلطة الترخيص.

التاريخ (راجع: الفقرة" ٦٩(ن)")

أ١٨٥/ يؤدي إدراج تاريخ تقرير التأكد إلى إعلام المستخدمين المستهدفين بأن المحاسب القانوني قد أخذ في الحسبان التأثير الذي لحق بمعلومات الموضوع وتقرير التأكد بسبب الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ.

الإشارة إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني في تقرير التأكد (راجع: الفقرة "٧٠")

أ١٨٦/ في بعض الحالات، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشـارة إلى عمل الخبير الذي اسـتعان به المحاسـب القانوني في تقرير التأكد، على سبيل المثال، لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يكون ذلك معقولاً أيضاً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، لشرح طبيعة تعديل على استنتاج المحاسب القانوني، أو عندما يشكل عمل الخبير جزءاً أساسياً من النتائج المضمنة في تقرير مطول.

أ/١٨٧ ومع ذلك، يتحمل المحاسب القانوني وحده دون غيره المسؤولية عن الاستنتاج المُعبّر عنه، ولا يحُدّ من هذه المسؤولية استخدام المحاسب القانوني لعمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم. ولذلك فإذا أشار تقرير التأكد إلى خبير استعان به المحاسب القانوني، فمن المهم ألا تعني صيغة ذلك التقرير الانتقاص من مسؤولية المحاسب القانوني عن الاستنتاج الذي تم إبداؤه بسبب إشراك ذلك الخبير.

أ/١٨٨ من غير المرجح أن يسُاء فهم الإشارة العامة الواردة في تقرير مطول إلى أن المهمة قد قام بها عاملون مؤهلون تأهيلاً معقولاً من بينهم خبراء متخصصون في موضوعات معينة واختصاصيون في مجال التأكد، على أنها انتقاص من المسؤولية. إلا أن احتمالية سوء الفهم تزيد في حالة التقارير القصيرة حيث يمكن فقط عرض الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بسياق المهمة، أو عندما يشُار إلى الخبير الذي استعان به المحاسب القانوني باسمه. وبالتالي، قد يلزم تضمين عبارات إضافية فيتلك الحالات حتى لا يشير تقرير التأكد ضمناً إلى أن مسؤولية المحاسب القانوني يحد منها إشراك الخبير.

الاستنتاجات غير المعدلة والمعدلة (راجع: الفقرات "٧٤"-"٧٧"، والملحق)

أ/١٨٩ يصف المصطلح "منتشر" تأثيرات التحريفات على معلومات الموضوع أو التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها، إن كانت موجودة، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. والتأثيرات المنتشرة في معلومات الموضوع هي التي تكون، حسب الحكم المهني للمحاسب القانوني:

(أ) غير مقتصرة على جوانب محددة من معلومات الموضوع؛ أو
(ب) إذا كانت مقتصرة على جوانب محددة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً أساسياً من معلومات الموضوع؛ أو
(ج) أساسية لفهم المستخدمين المستهدفين لمعلومات الموضوع، عندما تكون متعلقة بالإفصاحات.

أ/١٩٠ تؤثر طبيعة الموضوع، وتقدير المحاسب القانوني لمدى انتشار التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على معلومات الموضوع، على نوع الاستنتاج الذي سيتم إبداؤه.

أ/١٩١ فيما يلي أمثلة على الاستنتاجات المتحفظة والعكسيه والامتناع عن إبداء استنتاج:

- استنتاج متحفظ (مثال لمهام التأكد المحدود التي تحتوي على تحريف هام ومؤثر) - "استناداً إلى الإجراءات المنفذة والأدلة التي حصلنا عليها، وباستثناء تأثير الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج المتحفظ" في تقريرنا، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل واضح و عادل، في جميع الجوانب الهامة، التزام المنشأة بالنظام (س)."
- استنتاج عكسي (مثال لتحريف جوهرى ومنتشر لكل من مهام التأكد المعقول والتأكد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الاستنتاج العكسي" في تقريرنا، فإن بيان [الطرف المعني] لا يعرض بشكل واضح وعادل، في جميع الجوانب الهامه ، التزام المنشأة بالنظام (س)."
- الامتناع عن إبداء استنتاج (مثال لقيد على النطاق جوهري ومنتشر لكل من مهام التأكد المعقول والتأكد المحدود) - "نظراً لأهمية الأمر الموضح في قسم "أساس الامتناع عن إبداء استنتاج" في تقريرنا، فلم نتمكن من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتكوين استنتاج بشأن بيان [الطرف المعني]. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي أي استنتاج بشأن ذلك البيان."

أ/١٩٢ في بعض الحالات، قد يحدد القائم بالقياس أو التقييم ويصف بشكل سليم أن معلومات الموضوع مُحرَّفة بشكل جوهري. فعلى سبيل المثال، في مهمة التزام قد يصف القائم بالقياس أو التقييم بشكل صحيح حالات عدم الالتزام. وفي هذه الظروف، تتطلب الفقرة "٧٦" من المحاسب القانوني لفت انتباه المستخدمين المستهدفين لوصف التحريف الهام أوالجوهري ، سواءً عن طريق إبداء استنتاج متحفظ أو عكسي أو عن طريق إبداء استنتاج غير متحفظ ولكن مع لفت الانتباه إلى الأمر بالإشارة المحددة إليه في تقرير التأكد.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة "٧٨")

أ/١٩٣ من بين الأمور التي قد يكون من المعقول التواصل بشأنها مع الطرف المسؤول، أو القائم بالقياس أو التقييم، أو الطرف القائم بالتكليف أو غيرهم، الغش أو الغش المشتبه فيه، والتحيز في إعداد معلومات الموضوع.

الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة

أ/١٩٤ قد تتضمن المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري معقول أو المسئولين عن الحوكمة ، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني

بالإبلاغ عن أمور معينة للطرف المسؤول أو الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المعقول الحصول على مشورة قانونية.

التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لسلطة معنية خارج المنشأة

أ١٩٥/ إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المعقول بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة [٨].

أ١٩٦/ قد يكون من الضروري أو من المعقول في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يعُد تصرفاً معقولاً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة؛

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

أ١٩٧/ قد يشمل التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح الذي يلاحظه المحاسب القانوني أو الذي يصبح على دراية به أثناء تنفيذه للمهمة حتى وإن لم يكن لعدم الالتزام تأثير على معلومات الموضوع. وبموجب هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يؤثر على معلومات الموضوع. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند التعامل مع عدم. ويرجع الفصل النهائي في تحديد ما إذا كان تصرف ما يشُكل عدم التزام فعلي إلى المحكمة أو الجهة القضائية الأخرى المختصة.

أ١٩٨/ في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، قد لا يعُد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة[٩].

أ١٩٩/ يمكن للمحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في الشبكة) أو الحصول على مشورة قانونية لفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ تصرف بعينه، أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِّ ذلك إلى انتهاك واجب السرية.) [١٠]

التوثيق (راجع: الفقرات "٧٩"-"٨٣")

أ٢٠٠/ يتضمن التوثيق إعداد سجل بالنهج المنطقي الذي اتبعه المحاسب القانوني بشأن جميع الأمور المهمة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني والاستنتاجات ذات الصلة. وعند وجود أسئلة صعبة حول مبدأ أو حكم مهني، فإن التوثيق الذي يتضمن الحقائق ذات الصلة التي كانت معروفة لدى المحاسب القانوني في وقت الوصول إلى الاستنتاج قد يساعد في توضيح معرفة المحاسب القانوني.

---

(٨) انظر على سبيل المثال البندين ٢٢٥-٥١ و٢٢٥-٥٢ من قواعد أداب وسلوكيات المهنة.

(٩) انظر، على سبيل المثال، البند ١٤٠-٧ والبند ٢٢٥-٥٣ من قواعد أداب وسلوكيات المهنة.

(١٠) انظر، على سبيل المثال، البند ٢٢٥-٥٥ من قواعد أداب وسلوكيات المهنة.

أ/٢٠١ ليس من الضروري أو العملي للمحاسب القانوني أن يقوم بتوثيق كل أمر تم النظر فيه أو كل حكم مهني تم القيام به أثناء المهمه. وليس من الضروري أيضاً للمحاسب القانوني أن يوثق بشكل منفصل (في قائمة من قوائم التحقق على سبيل المثال) الالتزام بالأمور التي يظهر الالتزام بها في المستندات المُضمَّنة في ملف المهمه. وبالمثل، لا يلزم المحاسب القانوني أن يضمِن في ملف المهمة المسودات الملغاة من أوراق العمل، والملاحظات التي تعكس أفكاراً غير مكتملة أو أولية، والنسخ السابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء فيها في الطباعة أو غيرها، والمستندات المكررة.

أ/٢٠٢ في إطار تطبيق الحكم المهني لتقييم حجم الوثائق التي سيتم إعدادها والاحتفاظ بها، فإن المحاسب القانوني قد يراعي ما هو ضروري لتوفير فهم للعمل المنفذ وتوفير أساس للقرارات الرئيسية المتخذة (ولكن ليس للجوانب التفصيلية الخاصة بالمهمه) لمحاسب قانوني آخر ليست لديه معرفة سابقة بالمهمه. وقد لا يكون ذلك المحاسب القانوني الآخر قادراً على فهم الجوانب التفصيلية الخاصة بالمهمة إلا عن طريق مناقشتها مع المحاسب القانوني الذي قام بإعداد التوثيق.

أ/٢٠٣ قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛
- الأشخاص القائمين بأعمال المهمة وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛
- الشخص الذي قام بفحص أعمال المهمة المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص؛
- المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها.

أ/٢٠٤ قد يشتمل التوثيق على سجل، على سبيل المثال، لما يلي:

- القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها.
- الاستنتاجات عن الالتزام بمتطلبات الاستقلال المطبقة على المهمة، وأية مناقشات ذات صلة تمت مع المكتب لدعم هذه الاستنتاجات.
- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول العلاقات مع العملاء ومهام التأكد والاستمرار في تلك العلاقات والمهمهات.
- طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير المهمة، والاستنتاجات الناتجة عنها.

جمع ملف المهمة النهائي

أ/٢٠٥ يتطلب معيار رقابة الجودة(١) (أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات المهمة في الوقت المعقول.(١١) والحدّ الزمني المعقول الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف المهمة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير التأكد. (١٢)

أ/٢٠٦ يعد جمع ملف المهمة النهائي بعد تاريخ تقرير المهمة عملية إدارية لا تشتمل على أداء إجراءات جديدة، أو استخلاص استنتاجات جديدة، ولكن يمكن أن تطرأ تغييرات على توثيق أعمال المهمة أثناء عملية الجمع النهائية إذا كانت هذه التغييرات إدارية بطبيعتها. ومن أمثلة هذه التغييرات ما يلي:

- حذف أو إلغاء وثائق تم استبدالها بأخرى.
- ترتيب وتجميع أوراق العمل ووضع الإشارات المرجعية إليها.
- التوقيع على استيفاء قوائم التحقق الخاصة بعملية جمع الملف.
- توثيق الأدلة التي حصل عليها المحاسب القانوني، والتي تمت مناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق المهمة قبل تاريخ تقرير المهمه.

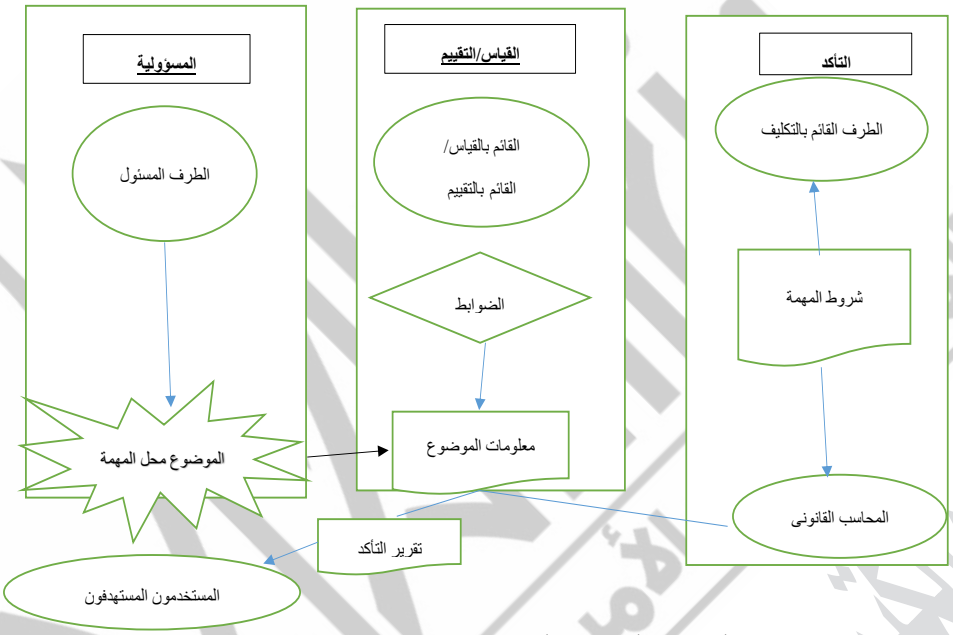
أ/٢٠٧ يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات التنظيمية التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل الاحتفاظ بوثائق أعمال المهمه.(١٣) ولا تقل فترة الاحتفاظ الخاصة بمهام التأكد عن خمس سنوات من تاريخ تقرير التأكد.(١٤)

(١١) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة "٤٥".
(١٢) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة "أ/٥٤".
(١٣) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة "٤٧".
(١٤) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة "أ/٦١".

الملحق

(راجع: الفقرات "٢"، "٨/أ"، "١١/أ"، "١٦/أ"، "٣٦/أ"–"٣٨/أ")

الأدوار والمسؤوليات



١. تحتوي جميع مهام التأكد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمحاسب القانوني والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على ظروف المهمة، قد يوجد أيضاً دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقييم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢. يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بمهمة التأكد:

(أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع محل المهمه.

(ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقييم الضوابط لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.

(ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المحاسب القانوني على شروط المهمه.

(د) يحصل المحاسب القانوني على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.

(هـ) يتخذ المستخدمون المستهدفون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المستهدفون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكد.

٣. يمكن رصد الملاحظات التالية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- يحتوي كل مهمة تأكد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين إضافة إلى المحاسب القانوني.
- لا يمكن أن يكون المحاسب القانوني هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المستهدفين.
- في المهمة المباشرة، يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقييم.

- في مهمة التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المحاسب القانوني، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقييم.
- متى قام المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة وفقاً للضوابط، كانت المهمة مهمه مباشراً. ولا يمكن تغيير صفة ذلك المهمة إلى مهمة تصديق عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقييم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحمله المسؤولية عن المعلومات.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.
- في العديد من مهام التصديق، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضاً القائم بالقياس أو القائم بالتقييم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف محاسب قانوني لتنفيذ مهمة تأكد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقييم ما يكون عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتنفيذ مهمة تأكد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.
- في مهمة التصديق، يقدم عادةً القائم بالقياس أو القائم بالتقييم للمحاسب القانوني بيان مكتوب عن معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على الحصول على مثل ذلك البيان على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقييم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.
- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقييم، والمستخدمون المستهدفون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقييم، والمستخدمين المستهدفين في سياق كل مهمة بعينها وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال، قد تكلف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المحاسبين القانونيين بتنفيذ مهمة تأكد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.
- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المستهدف.

٤. قد يكون استنتاج المحاسب القانوني مُصاغاً للتعبير عن:

- الموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو
- معلومات الموضوع والضوابط المطبقة؛ أو
- بيان مقدم من الطرف المعني.

٥. يجوز أن يتفق المحاسب القانوني والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكد على أحد المهام عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المحاسب القانوني على عبارة بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠) إصدار ٢٠٢٥

اختبار المعلومات المالية المستقبلية

المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠) إصدار ٢٠٢٥

اختبار المعلومات المالية المستقبلية

الفهرس

	الفقرات
المقدمة	١-٧
تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية	٨-٩
قبول المهمة	١٠-١٢
معرفة طبيعة النشاط	١٣-١٥
الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية	١٦
إجراءات الاختبار	١٧-٢٥
العرض والإفصاح	٢٦
التقرير عن اختبار معلومات مالية مستقبلية.....	٢٧-٣٢
تاريخ السريان.....	٣٣

المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى إرساء معايير وتوفير إرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة باختبار وإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة إجراءات الاختبار للحصول على أفضل التقديرات والافتراضات النظرية. ولا يطبق هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية الواردة في شكل عام أو في شكل وصفي مثل تلك التي تقدمها الإدارة في التقرير السنوي للمنشأة بالرغم من أن العديد من الإجراءات الواردة في هذا المعيار قد تكون صالحة لهذا النوع من الاختبار.

٢- عند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية:

(أ) أن الافتراضات التي بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة. أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.

(ب) أن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعداداً جيد على أساس تلك الافتراضات.

(ج) أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها افتراضات نظرية.

(د) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.

٣- يقصد "بالمعلومات المالية المستقبلية" تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها ، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي. وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو مزيج من كليهما وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام.

٤- يقصد "بالتنبؤات" المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات).

٥- يقصد "بالتقديرات المستقبلية" المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء احد الأسس التالية:

(أ) افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث. مثل المنشآت التى في مرحلة بدء التشغيل أو تلك التى تنوى عمل تغييرات جوهرية في طبيعة عملياتها.

(ب) مزيج من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية. وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك في تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال (سيناريو "ماذا لو").

٦- قد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية كلها أو واحد أو أكثر من هذه القوائم ويمكن إعدادها:

(أ) كأداة داخلية للإدارة للمساعدة مثلاً في تقييم جدوى استثمار رأسمالي.

(ب) للتقديم للغير مثل:

* نشرة الاكتتاب – التي تمد المستثمرين المرتقبين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية.
* التقرير السنوي–اللازم لتقديم معلومات للمساهمين والجهات التنظيمية والأطراف الأخرى المهتمة بالمنشأة.
* مستند يقدم للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لهم مثل توقعات التدفقات النقدية.

٧- تقع مسئولية إعداد و عرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بما في ذلك تحديد الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها. وقد يطلب من المراجع أن يقوم باختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من استخدامها داخليا أو بمعرفة الغير.

تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية

٨- تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق. وبالرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية ، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية ، ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. لذا فإن المراجع ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها.

٩- بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب على المراجع للحصول على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي ايجابي بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر. وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة فإن المراجع يقدم فقط مستوى معتدل من التأكد. أما إذا كان في تقدير المراجع انه قد تم الحصول على درجة معقولة من القناعة ، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء رأي ايجابي على تلك الافتراضات.

قبول المهمة

١٠- قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية على المراجع أن يدرس عدة أمور منها:

- الغرض الذي تستخدم فيه هذه المعلومات.
- ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام.

- ما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية.
- العناصر المكونة لتلك المعلومات.
- الفترة التي تغطيها المعلومات.

١١- على المراجع ألا يقبل ، أو عليه أن ينسحب من المهمة عندما تكون الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد المراجع أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من اجله.،

١٢- **على المراجع والعميل أن يتفقا على شروط المهمة** ومن مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب قبول المهمة للمساعدة في تفادى أي سوء فهم خاص بالمهمة. ويتعين أن يتناول خطاب قبول المهمة الأمور الواردة في الفقرة رقم "١٠" وأن يحدد مسئولية الإدارة عن الافتراضات وعن إمداد المراجع بالمعلومات والبيانات المستخدمة للوصول إلى الافتراضات.

معرفة طبيعة النشاط

١٣-**على المراجع أن يحصل على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكون بمقدوره أن يقيم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.** ويحتاج المراجع أيضا للتعرف على الخطوات التي تقوم بها المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية وذلك بأخذه في الاعتبار العناصر الآتية على سبيل المثال لا الحصر:

* الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرات الأشخاص القائمين على إعداد تلك المعلومات.
* طبيعة المستندات المستخدمة والتي تعد من قبل المنشأة لتأييد افتراضات الإدارة.
* درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية ودرجة الاعتماد على استخدام الحاسب الآلي.
* الأساليب المستخدمة للوصول الى الافتراضات وتطبيقها.
* صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب وجود اختلافات جوهرية بها .

١٤- **على المراجع أن يدرس الى أي مدى يمكنه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشأة .**فعلى المراجع أن يحصل على درجة من المعرفة عن المعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا لأساس متسق مع المعلومات المالية التاريخية ، ولتوفير قاعدة تاريخية يمكن استخدامها لتقييم افتراضات الإدارة. فعلى المراجع أن يحدد على سبيل المثال ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات العلاقة قد تم مراجعتها أو فحصها فحصا محدودا وما إذا كان قد تم استخدام مبادئ محاسبية مقبولة في إعدادها.

١٥- إذا كان تقرير المراجعة أو الفحص المحدود الخاص بالمعلومات المالية التاريخية الخاصة بالفترة السابقة تقريرا معدلا وإذا كانت المنشأة في المرحلة الأولى من بدء التشغيل فعلى المراجع أن يأخذ في اعتباره الظروف المحيطة وتأثيرها على اختباره للمعلومات المالية المستقبلية.

الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

١٦- **على المراجع أن يأخذ في اعتباره الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية** حيث أن الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات ، تزداد درجة عدم واقعيتها بزيادة الفترة التي تغطيها تلك المعلومات حيث انه كلما طالت الفترة كلما قلت قدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبنية على أفضل التقديرات. ويجب ألا تمتد الفترة بعد الوقت الذي يكون لدى الإدارة أسس معقولية لافتراضها، وفيما يلي بعض العوامل التي ينبغي أن يأخذها المراجع في اعتباره فيما يتعلق بالفترة التي تغطيها المعلومات المالية:

* دورة التشغيل، فعلى سبيل المثال في حالة المشروعات الإنشائية فالوقت المطلوب لإتمام المشروع قد يحدد الفترة التي تغطيها المعلومات.

* إمكانية الاعتماد على الافتراضات ، فإذا كانت المنشأة مثلا تنوى تقديم منتج جديد فإن الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية قد تكون قصيرة ويمكن تقسيمها إلى فترات اصغر كأسابيع أو شهور، وكبديل لذلك إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك الأراضي بموجب عقود إيجار تمويلية طويلة الأجل فقد يكون من المناسب أن تغطى المعلومات المالية المستقبلية فترة أطول.

* احتياجات مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية، فقد يتم إعداد تلك المعلومات كجزء من طلب الحصول على قرض عن الفترة اللازمة لتوليد أموال كافية لسداد القرض. ويمكن أيضا إعداد هذه المعلومات للمستثمرين وذلك فيما يتعلق بإصدار سندات وذلك لإيضاح الغرض الذي تستخدم فيه حصيلة الإصدار في الفترات اللاحقة.

إجراءات الاختبار

١٧- **عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المراجع أن يراعي:**

(أ) إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة.

(ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابقة.

(ج) كفاءة الإدارة فى إعداد المعلومات المالية المستقبلية.

(د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للإدارة.

(هـ) مدى كفاية موثوقية البيانات التي تم استخدامها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية.

١٨- على المراجع أن يقيم مصادر الأدلة المؤيدة لافتراضات أفضل تقديرات الإدارة والى أي حد يمكن الاعتماد عليها . ويمكن الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتأييد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية بما فيها تقييم الافتراضات في ظل المعلومات المالية التاريخية، وتقييم ما إذا كانت تلك الافتراضات مبنية على خطط يمكن للمنشأة تحقيقها من خلال قدرتها المتوفرة.

١٩- على المراجع عند استخدام افتراضات نظرية الوقوف على ما إذا كان قد تم الأخذ في الاعتبار كافة الآثار الهامة لاستخدام تلك الافتراضات وعلى سبيل المثال إذا ما تم افتراض نمو المبيعات إلى ما يزيد على الطاقة الإنتاجية الحالية للمصنع ، فيجب أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية الاستثمار اللازم لزيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكلفة البدائل الأخرى لمقابلة المبيعات المتوقعة مثل إسناد مهمة الإنتاج الإضافي لمقاول من الباطن.

٢٠- على الرغم من انه ليس من الضروري الحصول على أدلة لتدعيم الافتراضات النظرية إلا أن على المراجع أن يحصل على درجة قناعة كافية بأن تلك الافتراضات متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعوا للاعتقاد بعدم واقعيتها.

٢١- على المراجع أن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا لافتراضات الإدارة بشكل مناسب وذلك مثلا عن طريق اختبار دقة العمليات الحسابية مثل إعادة الحساب ومراجعة مدى الاتساق الداخلي ، بمعنى مدى توافق الإجراءات التي تنوى الإدارة اتخاذها مع بعضها وأنه لا توجد أوجه عدم اتساق في تحديد القيم المبنية على متغيرات مشتركة مثل أسعار الفائدة.

٢٢- على المراجع أن يولي اهتماما لدرجة تأثير الأمور الأكثر حساسية للتغيرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية. حيث أن ذلك سيحدد إلى أي مدى يقوم المراجع بجمع الأدلة المناسبة وأيضا سيؤثر على تقييم المراجع لمدى ملاءمة وكفاية الافصاحات.

٢٣- عند قيام المراجع باختبار عنصر أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية مثل قائمة مالية منفردة. يكون من المهم أن يراعي المراجع اتفاق البيانات في هذا العنصر مع البيانات ذات العلاقة في القوائم المالية الأخرى.

٢٤- في حالة تضمين المعلومات المالية المستقبلية لجزء منقضي من الفترة المالية الحالية فعلى المراجع أن يراعى إلى أي مدى ينبغي تطبيق الإجراءات على المعلومات التاريخية. ويلاحظ أن تلك الإجراءات ستختلف وفقا للظروف مثل طول الفترة المنقضية من الفترة المستقبلية.

٢٥- على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدى اكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.

العرض والإفصاح

٢٦- على المراجع أن يدرس عند تقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية ، بالإضافة إلى المتطلبات التي تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية أو المعايير المهنية ما إذا كان:

(أ) عرض المعلومات المالية المستقبلية يمد القارئ بالمعلومات ولا يضلله.

و(ب) قد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية.

و(ج) قد تم الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية. ويجب توضيح ما إذا كانت تلك الافتراضات تمثل أفضل تقديرات للإدارة أو أنها تمثل افتراضات نظرية. وعندما تكون الافتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد فيجب أن يتم الإفصاح بشكل كاف عن ذلك وعن مدى حساسية النتائج.

و(د) قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وعلى الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات تعتبر ملائمة في هذا التاريخ على الرغم من أن المعلومات قد تكون قد تم تجميعها على مدى فترة زمنية.

و(هـ) قد تم إيضاح أسس اختيار نقاط معينة داخل مدى محتمل لهذا التقدير وأن هذا المدى قد تم اختياره بأسلوب غير متحيز أو مضلل وذلك عندما تكون النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها في صورة مدى.

و(و) قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية عن تلك المتبعة في إعداد أحدث قوائم مالية تاريخية والإفصاح عن أسباب التغيير وأثره على المعلومات المالية المستقبلية.

التقرير عن اختبار معلومات مالية مستقبلية

٢٧- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية التالية:

(أ) عنوان التقرير.

و(ب) الموجه إليهم التقرير

و(ج) تحديد للمعلومات المالية المستقبلية

و(د) إشارة إلى المعيار المصري الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية.

و(هـ) عبارة تشير إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التي بنيت عليها هذه المعلومات.

و(و) الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها وذلك في وجود حظر على توزيع تلك المعلومات.

و(ز) تأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية.

و(ح) إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.

و(ط) تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.

و(ى) تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون هو تاريخ الانتهاء من استكمال الإجراءات.

و(ك) عنوان المراجع.

و(ل) توقيع المراجع.

و(م) يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

* ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للافتراضات ما يدعوه للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية.

* إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.

* يبين ما يلي:

– ما إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية، حيث أن الأحداث المتوقعة غالبا ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الاختلاف جوهريا أيضا. وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى فيجب النص على انه لا يمكن إعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل هذا المدى.

– في حالة التقديرات، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) باستخدام مجموعة من الافتراضات والتي تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من المحتم أن تتحقق هذه الافتراضات. وعليه فنحذر القارئ بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تستخدم في غير الغرض الموضح بها.

٢٨–فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ عن (تنبؤ)

"قمنا باختبار تنبؤات (يتم ذكر اسم المنشأة، الفترة التي تغطيها التنبؤات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا للمعيار المصري الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية. وهذه التنبؤات هي مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم ( ) والتي تم بناء التنبؤات عليها.

بناء على فحصنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن تلك الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات. ومن رأينا أن التنبؤات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (يتم إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية).

من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤات حيث انه غالبا ما لا تتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الاختلاف جوهرياً".

٢٩–فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ على معلومات مالية مستقبلية:

" قمنا باختبار المعلومات المالية المستقبلية (يتم ذكر اسم المنشأة، الفترة التي تغطيها المعلومات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا للمعيار المصري الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية. وهذه المعلومات المالية المستقبلية هي مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم ( ) والتي تم بناء التنبؤات عليها.

وقد تم إعداد هذه المعلومات بغرض (يذكر سبب الإعداد). وحيث أن المنشأة مازالت في المراحل الأولى من بدء التشغيل فإن المعلومات قد أعدت باستخدام مجموعة من الافتراضات النظرية والتي تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من الضروري أن تتحقق تلك الافتراضات. وعليه فإن هذه المعلومات قد لا تكون مناسبة للاستخدام في أغراض أخرى بخلاف الموضحة عاليه.

وبناء على اختبارنا للأدلة المؤيدة للافتراضات، لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات، بافتراض (أن يتم ذكر أو الإشارة إلى الافتراضات) ومن رأينا أيضا أن المعلومات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية).

وحتى في حالة تحقق الأحداث المتوقعة في ظل الافتراضات المستخدمة، فقد تختلف النتائج الفعلية عن التقديرات حيث انه غالبا ما لا تتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الاختلاف جوهرياً.

٣٠-عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاحات الخاصة بها غير سليمة فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية أو عليه أن ينسحب من المهمة حسبما هو ملائم، ومثال ذلك قصور المعلومات المالية عن إعطاء الإفصاح الكافي لعواقب الافتراضات ذات الحساسية العالية.

٣١-في حالة اعتقاد المراجع بأن واحد أو أكثر من الافتراضات الهامة لا يوفر أساسا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس أفضل التقديرات، أو إذا كانت هذه الافتراضات الهامة لا توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية في ظل الافتراضات النظرية، على المراجع إما أن يبدي رأيا عكسيا في تقريره على المعلومات المالية المستقبلية أو أن ينسحب من المهمة.

٣٢-في حالة تأثر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تعتبر لازمة في تلك الظروف فعلى المراجع إما أن ينسحب من المهمة أو أن يمتنع عن إبداء رأي في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار في تقريره.

تاريخ السريان

٣٣- يسري هذا المعيار على مهام التأكد التي يكون تقرير التأكد فيها مؤرخاً في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

المعيار المصري لمهام التأكد (٣٤٠٢) اصدار ٢٠٢٥

تقارير التأكد عن أدوات الرقابة فى المنشأة الخدمية

المعيار المصري لمهام التأكد (٣٤٠٢) اصدار ٢٠٢٥

تقارير التأكد عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٦
تاريخ السريان	٧
الأهداف	٨
التعريفات	٩
المتطلبات	
معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)	١٠
المتطلبات الأخلاقية	١١
الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة	١٢
القبول والاستمرار	١٣-١٤
تقييم مدى مناسبة الضوابط	١٥–١٨
الأهمية النسبية	١٩
التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية	٢٠
الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف	٢٢–٢٢
الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة	٢٣
الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة	٢٤–٢٩
عمل وظيفة المراجعة الداخلية	٣٠-٣٧
الاقرارات المكتوبة	٣٨-٤٠

المعلومات الأخرى	٤٢
الأحداث اللاحقة	**٤٣-٤٤**
التوثيق	**٤٥-٥٢**
إعداد تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية	**٥٣–٥٥**
مسؤوليات الاتصال الأخرى	**٥٦**
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ٢
التعريفات	أ٣-أ٤
المتطلبات الأخلاقية	أ٥
الإدارة و المسئولون عن الحوكمة	أ٦
القبول والاستمرار	أ٧–أ١٢
تقييم مدى مناسبة الضوابط	أ١٣-أ١٥
الأهمية النسبية	أ١٦–أ١٨
التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية	أ١٩-أ٢٠
الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف	أ٢١-أ٢٤
الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة	أ٢٥-أ٢٧
الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة	أ٢٨-أ٣٦
عمل وظيفة المراجعة الداخلية	أ٣٧-أ٤١
الاقرارات المكتوبة	أ٤٢-أ٤٣
المعلومات الأخرى	أ٤٤-أ٤٥
التوثيق	أ٤٦
إعداد تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية	أ٤٧-أ٥٢
مسؤوليات الاتصال الأخرى	أ٥٣
الملحق الأول: مثال لإقرارات المنشأة الخدمية	
الملحق الثاني: أمثلة توضيحية لتقارير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية	
الملحق الثالث: أمثلة توضيحية لتقارير تأكد معدلة لمراقب حسابات المنشأة الخدمية	

ينبغي قراءة معيار المراجعة المصري لمهام التأكد (٣٤٠٢) جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير المصرية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص المحدود و خدمات التأكد الأخرى ، التي توضح نطاق اختصاص معيار مهام التأكد.

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مهام التأكد التي يقوم بها محاسب قانوني[١] لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستفيدة ومراقبي حساباتها بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية تقدم للمنشآت المستفيدة خدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة. ويكمل هذا المعيار معيار المراجعة (٤٠٢)، [٢] من حيث أن التقارير المُعدَّة وفقاً لهذا المعيار قادرة على توفير أدلة مناسبة بموجب معيار المراجعة (٤٠٢). (راجع: الفقرة "أ١")

٢- ينص "إطار مهام التأكد" (إطار التأكد) على أن مهام التأكد قد يكون "مهمة تأكد معقول" أو "مهمة تأكد محدود" وأن مهام التأكد إمّا أن يكون مهمة تصديق أو مهمة مباشرةً.[٣] ويتناول هذا المعيار فقط مهام التصديق التي تقدم تأكداً معقولاً.[٤]

٣- ينطبق هذا المعيار فقط عندما تكون المنشأة الخدمية مسؤولة عن التصميم المناسب لأدوات الرقابة، أو قادرة على تقديم بيان بشأن هذا التصميم. ولا يتناول هذا المعيار مهام التأكد لما يلي:

(أ) إعداد تقرير فقط عمّا إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل وفق ما هو موضح، أو

(ب) إعداد تقرير عن أدوات رقابة أخرى في المنشأة الخدمية بخلاف تلك الأدوات التي ترتبط بخدمة من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشأة المستفيدة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي تؤثر على الإنتاج أو رقابة الجودة في المنشآت المستفيدة).

ومع ذلك، يقدم هذا المعيار بعض الإرشادات لمثل تلك المهام التي يتم القيام بها بموجب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرة"أ٢")

٤- بالإضافة إلى إصدار تقرير تأكد عن أدوات الرقابة، فإن مراقب حسابات المنشأة الخدمية قد يتم تكليفه أيضاً بتقديم تقارير، لم يتم تناولها في هذا المعيار، مثل ما يلي:

تقرير عن معاملات المنشأة المستفيدة أو أرصدتها التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية؛ أو

تقرير إجراءات متفق عليها عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

العلاقة مع معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى

٥- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية الالتزام بمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠) وبهذا المعيار عند تنفيذ مهمة تأكد بشأن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية. ويكمل هذا المعيار معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع هذا المعيار في كيفية تطبيق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) في مهمة تأكد معقول لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

٦- يتطلب الالتزام بمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بالجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد سلوكيات واخلاقيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب).[٥] ويتطلب أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن المهمة

---

[١] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)

[٢] معيار المراجعة (٤٠٢)

[٣] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)

[٤] الفقرتان ١٣ و٥٣(ك)من هذا المعيار

[٥] معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)

عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة(١)،[٦] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار المصري لرقابة الجودة (١) .

تاريخ السريان

٧- يسري هذا المعيار على أعمال تقارير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية المتعاقد عليها اعتباراً من او بعد ٢٠٢٧/١/١.

الأهداف

٨- تتمثل أهداف مراقب حسابات المنشأة الخدمية فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكد معقول عمّا يلي:

(١) ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها يعرض بشكل واضح وعادل، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، النظام كما هو مصمم ومطبق طوال الفترة المحددة) أو في حالة التقرير من النوع (١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٢) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشاة الخدمية لنظامها كانت مصممة، في جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، بشكل مناسب طوال الفترة المحددة (أو في حالة التقرير من النوع(١)، كما في تاريخ محدد)؛

(٣) ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، لتوفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت متحققة طوال الفترة المحددة، وذلك في حال تضمينها في نطاق المهمة.

(ب) إعداد تقرير عن الأمور الواردة في الفقرة الفرعية (أ) أعلاه وفقاً للنتائج التي توصل إليها مراقب حسابات المنشأة الخدمية.

التعريفات

٩- لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) طريقة الاستثناء: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق المهمة الخاص بمراقب حسابات المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق مهمة مراقب حسابات المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.

(ب) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة: أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(ج) هدف الرقابة: المقصد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.

---

[٦] معيار مهام التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان "٣(ب) "و"٣١(أ)" المعيار المصري لرقابة الجودة (١)

(د) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية: أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكد الخاص بمراقب حسابات المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة "أ٣")

(هـ) أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن: أدوات الرقابة المطبقة لدى منشأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.

(و) الضوابط: الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة. و"الضوابط المطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بمهمة معين.

(ز) الطريقة الشاملة: طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق المهمة الخاص بمراقب حسابات المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة "أ٤")

(ح) وظيفة المراجعة الداخلية: وظيفة في المنشأة تقوم بتنفيذ أنشطة تأكد واستشارية مصممة لتقييم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.

(ط)المراجعون الداخليون: الأفراد الذين ينفذون أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.

(ي) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يشُار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (١)): هو تقرير يضم:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل و واضح نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛

(٣) تقرير تأكد من مراقب حسابات المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرتين"٢أ" و" ب". أعلاه.

(ك) تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في هذا المعيار بلفظ تقرير من النوع (٢)): هو تقرير يشمل:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٢) بياناً مكتوباً من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، فإن:

(أ) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛

(ج) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛

(٣) تقرير تأكد من مراقب حسابات المنشأة الخدمية:

(أ) يقدم استنتاج تأكد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات "٢أ-ج" أعلاه؛
(ب) يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(ل) مراقب حسابات المنشأة الخدمية: هو محاسب قانوني يقدم، بناءً على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.

(م) المنشأة الخدمية: منشأة تعُد طرفاً ثالثاً (أو قسم في منشأة تعُد طرفاً ثالثاً) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ن) بيان المنشأة الخدمية: البيان الكتابي بشأن الأمور المشار إليها في الفقرة "٩(ك)(٢)" أو الفقرة"٩(ي)(٢)" في حالة تقرير من النوع(١)).

(س) نظام المنشأة الخدمية (أو النظام): السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية. ويتضمن وصف المنشأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.

(ع) المنشأة الخدمية من الباطن: منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.

(ف) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ص) مراقب حسابات المنشأة المستفيدة: مراقب الحسابات الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.[٧]

(ق) المنشأة المستفيدة: منشأة تستخدم منشأة خدمية.

المتطلبات

معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)

١٠- لا يجوز لمراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار مهام التأكد (٣٠٠٠).

المتطلبات الأخلاقية

١١- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية الالتزام بالجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد سلوكيات و اخلاقيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب). (راجع: الفقرة "أ٥")

(٧) في حالة المنشأة الخدمية من الباطن، يعُد مراقب حسابات المنشأة الخدمية الخاص بمنشأة خدمية تستخدم خدمات المنشأة الخدمية من الباطن مراقب حسابات منشأة مستفيدة هو أيضاً.

الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة

١٢- عندما يتطلب هذا المعيار من مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يستفسر من المنشأة الخدمية، أو يطلب اقرارات منها، أو يتصل بها، أو يتفاعل معها بأي شكل آخر، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية تحديد الشخص أو الأشخاص المناسبين داخل إدارة المنشأة الخدمية أو هيكل الحوكمة الذين سيتواصل معهم. ويجب أن يشمل ذلك تحديد الأشخاص الذين يتحملون المسؤوليات المناسبة عن الأمور محل الاهتمام ولديهم معرفة مناسبة بها. (راجع: الفقرة "أ٦")

القبول والاستمرار

١٣- قبل الموافقة على قبول المهمة أو الاستمرار فيه، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية:

(أ) تحديد ما إذا:

(١) كان مراقب حسابات المنشأة الخدمية لديه الإمكانات والقدرات لتنفيذ المهمة؛ (راجع: الفقرة "أ٧")

(٢) كانت الضوابط التي يتوقع مراقب الحسابات تطبيقها من قبل المنشأة الخدمية لإعداد وصف نظامها تعُد مناسبة وستكون متاحة للمنشآت المستفيدة ومراقبي حساباتها؛

(٣) كان نطاق المهمة ووصف المنشأة الخدمية لنظامها لن يكونا مقيدين بصورة تجعلهما غير مفيدين للمنشآت المستفيدة ومراقبي حساباتها.

(ب) الحصول على موافقة إدارة المنشأة الخدمية بأنها تقر وتفهم مسؤولياتها عن الأمور الآتية:

(١) إعداد وصف لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛ (راجع: الفقرة "أ٨")

(٢) وجود أساس معقول لإعداد بيان المنشأة الخدمية المرفق بوصف نظامها؛ (راجع: الفقرة "أ٩")

(٣) تضمينها في بيان المنشأة الخدمية الضوابط التي استخدمتها في إعداد وصف نظامها؛

(٤) تضمينها في وصفها لنظامها ما يلي:

(أ) أهداف الرقابة؛

(ب) الطرف الذي قام بتحديد أهداف الرقابة، عندما يتم تحديدها بموجب نظام أو لائحة، أو تحديدها من قبل طرف آخر) على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(ت) تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، وتصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتوفير تأكد معقول بأن تلك المخاطر لن تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها، ولهذا فإن أهداف الرقابة المحددة سوف تتحقق؛ (راجع: الفقرة "أ١٠")

(٦) تزويد مراقب حسابات المنشأة الخدمية بما يلي:

(أ) الوصول لجميع المعلومات، كالسجلات والوثائق والأمور الأخرى، بما في ذلك اتفاقيات مستوى الخدمة، التي تدرك المنشأة الخدمية أنها ذات صلة بوصف نظام المنشأة الخدمية وبيان المنشأة الخدمية المرفق به؛

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها مراقب الحسابات من المنشأة الخدمية لغرض مهمة التأكد؛

(ج) الوصول غير المقيد إلى الأشخاص من داخل المنشأة الخدمية الذين يرى مراقب حسابات المنشأة الخدمية أنه من الضروري الحصول منهم على الأدلة.

قبول التغيير في شروط المهمة

١٤- إذا طلبت المنشأة الخدمية إدخال تغيير في نطاق المهمة قبل الانتهاء من المهمة، فيجب أن يكون مراقب حسابات المنشأة الخدمية مقتنعاً بوجود مبرر معقول لهذا التغيير. (راجع: الفقرتين "أ١١"، "أ١٢") .

تحديد مدى مناسبة الضوابط

١٥- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد استخدمت ضوابط مناسبة في إعداد وصف نظامها، وفي تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكلٍ مناسب، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، في تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية.

١٦- عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقييم وصف المنشأة الخدمية لنظامها، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض كيف تم تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال:

(١) أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها؛

(٢) الإجراءات، في كلٍ من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية، التي يتم تقديم الخدمات بها، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الإجراءات التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها إذا اقتضت الضرورة، ونقلها إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدة للمنشآت المستفيدة؛

(٣) السجلات ذات العلاقة والمعلومات المؤيدة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، السجلات المحاسبية والمعلومات المؤيدة والحسابات الخاصة التي تستُخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة؛ وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير والمعلومات الأخرى المُعدَّة للمنشآت المستفيدة؛

(٤) الكيفية التي يتعامل بها نظام المنشأة الخدمية مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات؛

(٥) الآلية المستخدمة لإعداد التقارير والمعلومات الأخرى للمنشآت المستفيدة؛

(٦) أهداف الرقابة المُحددة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف؛

(٧) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة المنصوص عليها في تصميم أدوات الرقابة؛

(٨) الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة في المنشأة الخدمية، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بالخدمات المقدمة.

(ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كان الوصف يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف.

(ج) ما إذا كان الوصف يغفل ذكر أو يحرّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة و مراقبي حساباتها ، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة و مراقب حساباتها مهمة في بيئتها الخاصة.

١٧- عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقييم تصميم أدوات الرقابة، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل، كحد أدنى، على ما يلي:

(أ) ما إذا كانت المنشأة الخدمية قد حددت المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛

(ب) ما إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

١٨- عند تحديد مدى مناسبة الضوابط لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في توفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف ستتحقق، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية تحديد ما إذا كانت الضوابط تشتمل كحد أدنى على ما إذا كانت أدوات الرقابة مُطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المُحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة. (راجع: الفقرة "أ١٣"–"أ١٥")

الأهمية النسبية

١٩- عند التخطيط للمهمة وتنفيذها، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض العادل و الواضح للوصف ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وفي حالة التقرير من النوع (٢)، فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. (راجع: الفقرات ("أ١٦"–"أ١٨") .

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية

٢٠- يجب أن يتوصل مراقب الحسابات إلى فهمٍ لنظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة الداخلة ضمن نطاق المهمة. (راجع: الفقرتين ("أ١٩"، "أ٢٠")

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف

٢١- يجب أن يحصل مراقب الحسابات على وصف المنشأة الخدمية لنظامها ويقرأه، ويجب عليه أن يقيم ما إذا كانت جوانب الوصف الواردة في نطاق المهمة معروضة بشكلٍ واضح وعادل، بما في ذلك ما إذا كانت (راجع: الفقرتين ("أ٢١"، "أ٢٢") :

(أ) أهداف الرقابة المحددة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تعُد معقولة في ظل الظروف القائمة؛ (راجع: الفقرة "أ٢٣")

(ب) أدوات الرقابة المحددة في الوصف قد تم تطبيقها؛

(ج) أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، موصوفة بصورة كافية؛

(د) الخدمات التي تنفذها منشأة خدمية من الباطن، إن وجدت، موصوفة بشكلٍ كافٍ، بما في ذلك ما إذا كانت قد استخدمت الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بها.

٢٢- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يحدد، من خلال إجراءات أخرى إلى جانب الاستفسارات، ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه. ويجب أن تشمل تلك الإجراءات الأخرى ملاحظة الطريقة التي يعمل بها نظام المنشأة الخدمية والتي تطُبق بها أدوات الرقابة، والفحص المادي للسجلات والوثائق الأخرى المتعلقة بذلك. (راجع: الفقرة "أ٢٤")

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة

٢٣- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يحدد ما هي أدوات الرقابة الضرورية في المنشأة الخدمية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، ويجب أن يقيم ما إذا كانت أدوات الرقابة تلك قد تم تصميمها بشكلٍ مناسب. وهذا التحديد يجب أن يتضمن: (راجع: الفقرات "أ٢٥"–"أ٢٧")

(أ) تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(ب) تقويم الصلة بين أدوات الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتلك المخاطر.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

٢٤- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية، عند تقديم تقرير من النوع (٢)، أن يختبر أدوات الرقابة التي يرى أنها ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وأن يقيمَ الفاعلية التشغيلية لها طوال

الفترة. ولا توفر الأدلة التي تم الحصول عليها في مهام سابقة عن الأداء المرضي لأدوات الرقابة في فترات سابقة أساساً لتخفيض الاختبارات، حتى ولو كانت تلك الأدلة مدعومة بأدلة تم الحصول عليها خلال الفترة الحالية. (راجع: الفقرات "أ٢٨"–"أ٣٢")

٢٥- عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية القيام بما يلي:

(أ) تنفيذ إجراءات أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة عن:

(١) كيفية تطبيق أداة الرقابة؛

(٢) الاتساق الذي طُبِّقت به أداة الرقابة؛

(٣) القائم بتطبيق أداة الرقابة والوسائل التي تم تطبيقها بها.

(ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة؛ (راجع: الفقرتين "أ٣٣"، "أ٣٤")

(ج) تحديد وسائل اختيار البنود للاختبار والتي تكون فعالّة في تحقيق أهداف الإجراء. (راجع: الفقرتين "أ٣٥"، "أ٣٦")

٢٦- عند تحديد مدى اختبارات أدوات الرقابة، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان أموراً من بينها خصائص مجتمع العينة الذي سيتم اختباره، ويشمل ذلك طبيعة أدوات الرقابة، ومدى تكرار تطبيقها (على سبيل المثال، شهرياً، يومياً، عدة مرات في اليوم الواحد)، ومعدل الانحراف المتوقع.

العينات

٢٧- عندما يستخدم مراقب حسابات المنشأة الخدمية العينات، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية: (راجع: الفقرتين "أ٣٥"، "أ٣٦")

(أ) مراعاة الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستُسحب منه العينة عند تصميم العينة؛

(ب) تحديد العينة بحجم يكفي لتخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة؛

(ج) اختيار بنود العينة بحيث يتُاح لكل وحدة عينة في المجتمع فرصة لاختيارها؛

(د) في حالة وجود إجراء مصمَّم غير قابل للتطبيق على أحد البنود المُختارة، يتم تنفيذ الإجراء على بند بديل.

(هـ) إذا لم يكن بالإمكان تطبيق الإجراءات المصممة، أو تطبيق إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المُختارة، تتم معاملة هذا البند على أنه انحراف.

طبيعة الانحرافات وسببها

٢٨- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يتحرى عن طبيعة وأسباب أي انحرافات يتم تحديدها، ويجب عليه أن يحدد ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الانحرافات المُحددة تقع ضمن المعدل المتوقع للانحراف ويمكن قبولها؛ وبالتالي فإن الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو

(ب) ما إذا كان من الضروري تنفيذ اختبار إضافي لأداة الرقابة أو لأدوات الرقابة الأخرى للوصول إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة بهدف رقابة معين تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛ أو (راجع: الفقرة" أ٢٥")

(ج) ما إذا كان الاختبار الذي تم تنفيذه يوفر أساساً مناسباً لاستنتاج أن أداة الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة.

٢٩- في ظروفٍ نادرة للغاية، عندما يرى مراقب حسابات أن الانحراف المُكتشف في العينة يعُد غير طبيعي، ولم يتم تحديد أي أدوات رقابة أخرى تسمح لمراقب حسابات المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة يعمل بفاعلية طوال الفترة المُحددة، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يتأكد بدرجة عالية من أن مثل هذا الانحراف لا يمثل مجتمع

العينة. ويجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية التوصل إلى هذه الدرجة العالية من التأكد عن طريق تنفيذ إجراءات إضافية للحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الانحراف لا يؤثر على باقي مجتمع العينة.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية [٨]

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية

٣٠- إذا كان لدى المنشأة الخدمية وظيفة للمراجعة الداخلية، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية التوصل إلى فهمٍ لطبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية والأنشطة التي تنفذها وذلك لغرض تحديد ما إذا كان عمل وظيفة المراجعة الداخلية من المرجح أن يكون ذا صلة بالمهمة. (راجع: الفقرة "أ٣٧")

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام

٣١- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يحدد:
(أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض المهمة؛
(ب) إذا كان الأمر كذلك، التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية.

٣٢- عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين كافياً لأغراض المهمة، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية تقييم:
(أ) موضوعية وظيفة المراجعة الداخلية؛
(ب) الكفاءة الفنية للمراجعين الداخليين؛
(ج) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المراجعين الداخليين سيتم تنفيذه بالعناية المهنية الواجبة؛
(د) ما إذا كان من المرجح وجود اتصال فعال بين المراجعين الداخليين ومراقب حسابات المنشأة الخدمية.

٣٣- عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يأخذ في الحسبان: (راجع: الفقرة "أ٣٨")
(أ) طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون؛
(ب) أهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراقب حسابات المنشأة الخدمية؛
(ج) درجة عدم الموضوعية التي ينطوي عليها تقويم الأدلة التي تم جمعها دعماً لتلك الاستنتاجات؛

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية

٣٤- لكي يستخدم مراقب حسابات المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، يجب عليه أن يقُوِّم ذلك العمل وينفذ إجراءات عليه لتحديد مدى كفايته لأغراض مراقب حسابات المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة "أ٣٩")

٣٥- لتحديد مدى كفاية العمل المحدد المُنفذ من قبل المراجعين الداخليين لأغراض مراقب حسابات المنشأة الخدمية، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقُوِّم ما يلي:
(أ) ما إذا كان العمل قد تم تنفيذه من مراجعين داخليين يتمتعون بتدريب ومهارات فنية كافية؛
(ب) ما إذا كان العمل قد خضع لمستوى ملائم من الإشراف والفحص والتوثيق؛
(ج) ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية لتمكين المراجعين الداخليين من الوصول إلى استنتاجات معقولة؛
(د) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها تعُد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أي تقارير من إعداد المراجعين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المنفذ؛

[٨] لا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المراجعون الداخليون الأفراد مساعدة مباشرة لمراجع المنشأة الخدمية في تنفيذ إجراءات المراجعة.

(هـ) ما إذا كان قد تم حل الاستثناءات ذات الصلة بالمهمة أو الأمور غير المعتادة التي أفصح عنها المراجعون الداخليون، بشكلٍ سليم.

التأثير على تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية

٣٦- إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية، فلا يجوز لمراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يشير إلى ذلك العمل في الجزء الوارد في تقرير تأكده والذي يتضمن رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية. (راجع: الفقرة "٤٠ أ")

٣٧- في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا تم استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية في تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، فإن ذلك الجزء من تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية، الذي يصف اختبارات مراقب حسابات المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة ونتائج الاختبارات، يجب أن يشتمل على وصف لعمل المراجع الداخلي وإجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية فيما يتعلق بذلك العمل. (راجع: الفقرة (أ٤١))

الاقرارات المكتوبة

٣٨- يجب أن يطلب مراقب حسابات المنشأة الخدمية من المنشأة الخدمية تقديم إقرارات مكتوبة: (راجع: الفقرة "أ٤٢")

(أ) تعيد تأكد البيان المرفق بوصف النظام؛

(ب) تفيد بأنها قد وفرت لمراقب حسابات المنشأة الخدمية جميع المعلومات ذات الصلة وسبل الوصول المتفق عليها؛[٩]

(ج) تفيد بأنها قد أفصحت لمراقب حسابات المنشأة الخدمية عن أي أمور تنمو إلى علمها مما يلي:

(١) حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، أو الغش، أو الانحرافات غير المُصححة المنسوبة للمنشأة الخدمية والتي قد تؤثر على واحدة أو أكثر من المنشآت المستفيدة؛

(٢) أوجه القصور في تصميم أدوات الرقابة؛

(٣) الحالات التي لم تعمل فيها أدوات الرقابة حسب ما تم وصفه؛

(٤) أي أحداث وقعت بعد الفترة التي يغطيها وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكد الصادر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية، قد يكون لها تأثير هام على تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية.

٣٩- يجب أن تكون الاقرارات المكتوبة في شكل خطاب موجه إلى مراقب حسابات المنشأة الخدمية. ويجب أن يكون تاريخ الإقرارت المكتوبة أقرب تاريخ ممكن عملياً لتاريخ تقرير التأكد الصادر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية، ولكن ليس بعد ذلك التاريخ.

٤٠- إذا لم تقدم المنشأة الخدمية، بعد مناقشة الأمر مع مراقب حسابات المنشأة الخدمية، إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة "٣٨ أ" و"ب") من هذا المعيار، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يمتنع عن إبداء أي رأي. (راجع: الفقرة "أ٤٣")

المعلومات الأخرى

٤١- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقرأ المعلومات الأخرى، إن وجدت، الواردة في أي مستند يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وعلى تقرير التأكد الصادر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية، لتحديد أوجه عدم الاتساق الهامة، إن وجدت، مع ذلك الوصف. وعند قراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الهام، قد يصبح مراقب حسابات المنشأة الخدمية على علمٍ بتحريفٍ واضحٍ للحقائق في تلك المعلومات الأخرى.

٤٢- إذا حدد مراقب حسابات المنشأة الخدمية وجود عدم اتساقٍ هام أو أصبح على علمٍ بوجود تحريفٍ واضحٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة الخدمية. وإذا خلص مراقب حسابات المنشأة الخدمية إلى وجود عدم اتساق هام أو تحريفٍ لإحدى الحقائق في المعلومات الأخرى ورفضت المنشأة الخدمية تصحيح ذلك، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية اتخاذ تصرف إضافي مناسب. (راجع: الفقرتين "٤٤"، "أ٤٥")

---

[٩] الفقرة "١٣ب ٥" من هذا المعيار

الأحداث اللاحقة

٤٣- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يستفسر عمّا إذا كانت المنشأة الخدمية على علمٍ بأي أحداث لاحقة للفترة المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وحتى تاريخ تقرير التأكد الصادر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية، ربما كانت ستتسبب في قيام مراقب حسابات المنشأة الخدمية بتعديل تقرير التأكد. وفي حالة علم مراقب حسابات المنشأة الخدمية بوقوع مثل هذا الحدث، وعدم قيام المنشأة الخدمية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة به، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية الإفصاح عنه في تقرير التأكد الصادر عنه.

٤٤- لا يقع على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أي التزام بتنفيذ أي إجراءات تتعلق بوصف نظام المنشأة الخدمية، أو مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة أو فاعليتها التشغيلية، بعد تاريخ تقرير التأكد الصادر عنه.

التوثيق

٤٥- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية إعداد توثيق لأعمال المهمة في الوقت المناسب، بشكل يوفر سجلاً لأساس إعداد تقرير التأكد وعلى نحو يعُد كافياً ومناسباً لتمكين أي مراقب حسابات خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمهمة، من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بهذا المعيار والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور المهمة التي ظهرت أثناء المهمة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٤٦- عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية تسجيل:

(أ) الخصائص المميّزة للبنود أو الأمور الخاصة التي تم اختبارها؛

(ب) الشخص القائم بالأعمال وتاريخ الانتهاء من هذه الأعمال؛

(ج) الشخص الذي قام بفحص الأعمال المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص.

٤٧- إذا استخدم مراقب حسابات المنشأة الخدمية عملاً محدداً من أعمال المراجعين الداخليين، فيجب عليه توثيق النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقويم مدى كفاية عمل المراجعين الداخليين، والإجراءات التي نفذها على ذلك العمل.

٤٨- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية توثيق المناقشات التي تناولت الأمور المهمة مع المنشأة الخدمية وغيرها، بما في ذلك طبيعة الأمور المهمة التي تمت مناقشتها، وتوقيت حدوث هذه المناقشات، والجهة التي تمت المناقشة معها.

٤٩- إذا تعرف مراقب حسابات المنشأة الخدمية على معلومات لا تتسق مع الاستنتاج النهائي الذي تم التوصل إليه بشأن أمر مهم، فيجب عليه توثيق كيفية التعامل مع عدم الاتساق.

٥٠- يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية جمع توثيقه في ملف للمهمة واستكمال الآلية الإدارية لجمع ملف المهمة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكد الصادر عنه.(١٠)

٥١- بعد الانتهاء من جمع ملف المهمة النهائي، لا يجوز لمراقب حسابات المنشأة الخدمية حذف أو التخلص من أي وثائق لأعمال المهمة قبل انتهاء المدة المقررة للاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة (أ٤٦))

(١٠) تقدم الفقرتان "أ٤٥" و"أ٥٥" من معيار رقابة الجودة (١) المزيد من الإرشادات.

٥٢- إذا وجد مراقب حسابات المنشأة الخدمية ضرورة لإدخال تعديل على التوثيق القائم لأعمال المهمة، أو إضافة توثيق جديد بعد الانتهاء من جمع ملف المهمة النهائي، ولم يكن لذلك التوثيق تأثير على تقريره، فيجب عليه بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛

(ب) توقيت إجراء هذه التعديلات ومراجعتها والقائم بذلك.

إعداد تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية

٥٣- يجب أن يشتمل تقرير التأكد الصادر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة "أ٤٧")

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكد صادر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية.

(ب) المخاطب بالتقرير.

(ج) تحديد ما يلي:

(١) وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وبيان المنشأة الخدمية، والذي يتضمن الأمور الواردة في الفقرة ("٩ ك٢") للتقرير من النوع (٢)، أو الفقرة ("٩ ي ٢") للتقرير من النوع (١).

(٢) تلك الأجزاء من وصف المنشأة الخدمية لنظامها، إن وجدت، التي لا يغطيها رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية.

(٣) عبارة تفيد بأن مراقب حسابات المنشأة الخدمية لم يقم بتقييم مدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة أو مدى فاعليتها التشغيلية إذا كان الوصف يشير إلى الحاجة إلى أدوات رقابة مكملة في المنشأة المستفيدة، وأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها لا يمكن تحقيقها إلا إذا كانت أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة مصممة بشكلٍ مناسب أو تعمل بفاعلية، إلى جانب أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية.

(٤) طبيعة الأنشطة المُنفذة من المنشأة الخدمية من الباطن إذا تم تنفيذ الخدمات من قبل منشأة خدمية من الباطن، على النحو الموضح في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وما إذا كان قد تم تنفيذ الطريقة الشاملة أو طريقة الاستثناء فيما يتعلق بتلك الخدمات. وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، يجب أن يشتمل تقرير التأكد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يستثني أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن ذات الصلة، وأن إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية لا تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن. وفي حالة استخدام الطريقة الشاملة، يجب أن يشتمل تقرير التأكد على عبارة تفيد بأن وصف المنشأة الخدمية لنظامها يشمل أهداف الرقابة وما يتعلق بها من أدوات في المنشأة الخدمية من الباطن، وأن إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية تمتد لتشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن.

(د) تحديد الضوابط المطبقة، والطرف الذي يحدد أهداف الرقابة.

(هـ) عبارة تفيد بأن التقرير، ووصف اختبارات أدوات الرقابة في حالة التقرير من النوع (٢)، يستهدفان فقط المنشآت المستفيدة ومراقبي حسابات، الذين يتوفر لديهم فهم كافٍ للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة المطبقة من قبل المنشآت المستفيدة نفسها، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الهامة في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة. (راجع: الفقرة "أ٤٨")

(و) عبارة تفيد بأن المنشأة الخدمية مسؤولة عن:

(١) إعداد الوصف الخاص بنظامها، والبيان المرفق به، بما في ذلك اكتمال ذلك الوصف والبيان ودقتهما وطريقة عرضهما؛

(٢) تقديم الخدمات المشمولة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(٣) النص على أهداف الرقابة (عندما لا تكون محددة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو من طرف آخر، على سبيل المثال، مجموعة مستفيدة أو هيئة مهنية)؛

(٤) تصميم أدوات الرقابة وتطبيقها لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

(ز) عبارة تفيد بأن مسؤولية مراقب حسابات المنشأة الخدمية تتمثل في إبداء رأي عن وصف المنشأة الخدمية، وتصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في ذلك الوصف، وعن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، استناداً إلى إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية.

(ح) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون مراقب الحسابات عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار المصري لرقابة الجودة (١).

(ط)عبارة تفيد بأن مراقب الحسابات يلتزم بالاستقلال والمتطلبات الاخلاقية لقواعد سلوكيات وآداب المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و (ب) من قواعد سلوكيات واخلاقيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد.

(ي) عبارة تفيد بأن المهمة قد تم تنفيذه وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤٠٢)، الذي يتطلب من مراقب حسابات المنشأة الخدمية التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكد معقول بشأن ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل واضح وعادل، من جميع الجوانب الهامة، وما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكلٍ مناسبٍ، وأيضاً تعمل بفاعلية في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

(ك) ملخص بالإجراءات التي نفذها مراقب حسابات المنشأة الخدمية للوصول إلى تأكد معقول وعبارة تفيد باعتقاد مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأن الأدلة التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة بحيث تشكل أساساً لرأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (١) عبارة تفيد بأن مراقب حسابات المنشأة الخدمية لم ينُفذ أي إجراءات تتعلق بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وبالتالي فإنه لا يبدي أي رأي فيها.

(ل) عبارة توضح قيود أدوات الرقابة، وأيضاً في حالة إعداد تقرير من النوع (٢) عبارة توضح خطر تعميم أي تقييم للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على الفترات المستقبلية.

(م) رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية، المُعبَّر عنه بصيغة الإثبات، بشأن ما يلي:

(١) في حالة إعداد تقرير من النوع(٢):

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض بشكل واضح وعادل، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً طوال الفترة المحددة؛

(ب) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المحددة؛

(ج) ما إذا كانت أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، طوال الفترة المُحددة.

(٢) في حالة إعداد تقرير من النوع(١):

(أ) ما إذا كان الوصف يعرض بشكل واضح وعادل، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، نظام المنشأة الخدمية الذي كان مصمماً ومطبقاً في التاريخ المحدد؛

(ب) ما إذا كانت أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الهامة، واستناداً إلى الضوابط المناسبة، في التاريخ المحدد.

(ن) تاريخ تقرير التأكد الصادر عن مراقب حسابات المنشأة الخدمية، والذي لا يمكن أن يكون بتاريخ سابق على تاريخ حصول مراقب حسابات المنشأة الخدمية على الأدلة التي استند إليها رأيه.

(س) اسم مراقب حسابات المنشأة الخدمية، وعنوانه.

٥٤- في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يجب أن يتضمن تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية جزءاً منفصلاً بعد الرأي، أو مرفقاً معه، يصف اختبارات أدوات الرقابة التي تم تطبيقها ونتائج تلك الاختبارات. وعند وصف اختبارات الرقابة تلك، يجب أن ينص مراقب حسابات المنشأة الخدمية بكل وضوح على أدوات الرقابة التي تم اختبارها، وأن يحدد ما إذا كانت تلك العناصر المُختبرة تمثل جميع بنود مجتمع العينة أو جزءاً منها، وأن يشير إلى طبيعة الاختبارات بشكلٍ كافٍ ومفصلٍ لتمكين مراقبي حسابات المنشأة المستفيدة من تحديد تأثير تلك الاختبارات على تقييماتهم للمخاطر. وفي حالة تحديد وجود انحرافات، يجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يضمِّن مدى الاختبارات المُنفَّذة التي أدت إلى اكتشاف الانحرافات (بما في ذلك حجم العينة عندما يتم استخدام العينات) وعدد الانحرافات التي تم رصدها وطبيعتها. ويجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية إعداد تقرير عن الانحرافات حتى لو استنتج، استناداً الى الاختبارات التي تم تنفيذها، أن أهداف الرقابة المتعلقة بها قد تحققت. (راجع: الفقرتين "أ١٨" و "أ٤٩").

الرأي المعدل

٥٥- إذا استنتج مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن: (راجع: الفقرات "أ٥٠" –"أ٥٢")

(أ) وصف المنشأة الخدمية لا يعرض بشكل واضح وعادل من جميع الجوانب الهامة، النظام كما هو مُصمم ومُطبق؛ أو

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف لم تكن مصممة بشكل مناسب، من جميع الجوانب الهامة؛ أو

(ج) أدوات الرقابة التي تم اختبارها، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، والتي كانت ضرورية لتوفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها قد تحققت، لم تكن تعمل بفاعلية، من جميع الجوانب الهامة؛ أو

(د) أنه غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة،

فيجب أن يكون رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية مُعدلاً، ويجب أن يتضمن تقرير التأكد لمراقب حسابات المنشأة الخدمية قسماً يحتوي على وصف واضح لجميع أسباب التعديل.

مسؤوليات الاتصال الأخرى

٥٦- إذا علم مراقب حسابات المنشأة الخدمية بحالات عدم التزام بالأنظمة واللوائح، أو حالات غش، أو أخطاء غير مصححة منسوبة للمنشأة الخدمية لا تعُد تافهة بشكل واضح، وقد تؤثر على منشأة أو أكثر من المنشآت المستفيدة، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يحدد ما إذا كان قد تم الإبلاغ عن هذا الأمر على نحو مناسب للمنشآت المستفيدة المتأثرة. وإذا

لم يكن قد تم الإبلاغ عن الأمر على هذا النحو، وكانت المنشأة الخدمية غير راغبة في القيام بذلك، فيجب على مراقب حسابات المنشأة الخدمية اتخاذ التصرف المناسب. (راجع: الفقرة "أ٥٣")

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرتين (١، ٣))

أ/١- الرقابة الداخلية هي آلية مصممة لتوفير تأكد معقول بشأن تحقيق الأهداف المتعلقة بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. وقد تكون أدوات الرقابة المتعلقة بالعمليات وأهداف الالتزام في المنشأة الخدمية ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالقوائم المالية في المنشأة المستفيدة. وقد تكون لتلك الأدوات الرقابية صلة بتأكيدات تتناول العرض والإفصاح المتعلقين بأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات، أو قد تكون لها صلة بالأدلة التي يقيمها مراقب حسابات المنشأة المستفيدة أو يستخدمها في تطبيق إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تكون أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية تقدم خدمات صرف الرواتب ذات صلة بالمنشأة المستفيدة وذلك عندما تتعلق أدوات الرقابة بتحويل استقطاعات الرواتب في الوقت المحدد إلى السلطات الحكومية لأن التأخر في تحويل الاستقطاعات يمكن أن يؤدي إلى تحمل فوائد وغرامات من شأنها أن تؤدي إلى التزام على المنشأة المستفيدة .وبالمثل، قد تعُد أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية على إمكانية قبول المعاملات الاستثمارية من منظور تنظيمي ذات صلة بعرض وإفصاح المنشأة المستفيدة عن المعاملات وأرصدة الحسابات في قوائمها المالية. ويعُد تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية فيما يتعلق بالعمليات والالتزام من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالقوائم المالية في منشأة مستفيدة، مسألة خاضعة للحكم المهني، مع الأخذ في الاعتبار أهداف الرقابة التي حددتها المنشأة الخدمية ومدى ملاءمة الضوابط.

أ/٢- قد لا تكون المنشأة الخدمية قادرة على الإقرار بأن النظام مصمم بشكل مناسب وذلك، على سبيل المثال، عندما تشغِّل المنشأة الخدمية نظاماً من تصميم المنشأة المستفيدة أو نظاماً منصوصاً عليه في العقد المبرم بين المنشأة المستفيدة والمنشأة الخدمية. وبسبب الصلة الوثيقة بين التصميم المناسب لأدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية، فإن عدم وجود بيان فيما يتعلق بمدى ملاءمة التصميم من المرجح أن يمنع مراقب حسابات المنشأة الخدمية من استنتاج أن أدوات الرقابة توفر تأكداً معقولاً بأن أهداف الرقابة قد تم الوفاء بها، وبالتالي تمنعه من تكوين رأي في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة .وكإجراء بديل، يمكن أن يختار المحاسب القانوني قبول تنفيذ مهمة إجراءات متفق عليها لتنفيذ اختبارات على أدوات الرقابة، أو تنفيذ مهمة تأكد بموجب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) لاستنتاج ما إذا كانت أدوات الرقابة قد عملت حسب الوصف المذكور، وذلك استناداً إلى اختبارات أدوات الرقابة.

التعريفات (راجع: الفقرتين ("٩د"، "٩ ز")

أ/٣- يشمل تعريف "أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية" الجوانب الخاصة بنظم معلومات المنشآت المستفيدة التي تحتفظ بها المنشأة الخدمية، وقد يشمل أيضاً الجوانب الخاصة بواحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية الأخرى في المنشأة الخدمية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشمل جوانب بيئة الرقابة والمتابعة وأنشطة الرقابة في المنشأة الخدمية عندما تكون لتلك الجوانب علاقة بالخدمات المقدمة. لكنه لا يشمل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، التي لا تتعلق بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، على سبيل المثال، أدوات الرقابة المتعلقة بإعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة الخدمية.

أ/٤- عند استخدام الطريقة الشاملة، فإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار تنطبق أيض اً على الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية من الباطن، بما في ذلك الحصول على الموافقة بشأن الأمور الواردة في الفقرات ("١٣ب١"-"٥")على النحو المطبق به على المنشأة الخدمية من الباطن بدلا من المنشأة الخدمية. ويستلزم تنفيذ الإجراءات في المنشأة الخدمية من الباطن التنسيق والاتصال بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن و مراقب حسابات المنشأة الخدمية. وتكون الطريقة الشاملة مجدية بشكل عام فقط إذا كانت المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن أطرافاً ذات علاقة، أو إذا كان العقد بين المنشأة الخدمية والمنشأة الخدمية من الباطن ينص على استخدامها.

المتطلبات الاخلاقية (راجع: الفقرة"١١")

أ/٥- يخضع مراقب حسابات المنشأة الخدمية لمتطلبات الاستقلالية ذات الصلة، والتي تشمل عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد سلوكيات وآداب المهنة، بالإضافة إلى المتطلبات التنظيمية التي تكون أكثر تشدداً وعند تنفيذ مهمة وفقاً لهذا المعيار، فإن قواعد سلوكيات وآداب المهنة لا تتطلب من مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يكون مستقلاً عن كل منشأة مستفيدة.

الإدارة و المسؤولون عن الحوكمة (راجع: الفقرة "١٢")

أ/٦- تختلف هياكل الإدارة والحوكمة حسب المنشأة، بشكل يعكس تأثيرات الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. ويعني مثل هذا التنوع أنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص أو الأشخاص الذين يجب أن يتواصل معهم مراقب حسابات المنشأة الخدمية بشأن أمور معينة في جميع عمليات المهمة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة الخدمية قطاعاً من منشأة طرف ثالث وليست منشأة ذات كيان قانوني منفصل. وفي مثل هذه الحالات، قد يتطلب الأمر ممارسة الحكم المهني لتحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المسؤولون عن الحوكمة الذين ستطُلب منهم الإقرارات المكتوبة.

القبول والاستمرار

القدرات والكفاءة اللازمة لتنفيذ المهمة (راجع: الفقرة "١٣أ١")

أ/٧- تتضمن القدرات والكفاءة ذات الصلة اللازمة لتنفيذ المهمة أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة بالصناعة ذات الصلة؛
- فهم تقنية ونظم المعلومات؛
- الخبرة في تقويم المخاطر المتعلقة بالتصميم المناسب لأدوات الرقابة؛
- الخبرة في تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة و تقييم النتائج.

بيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة"١٣ب١")

أ/٨- يمثل رفض المنشأة الخدمية تقديم بيان مكتوب، بعد موافقة مراقب حسابات المنشأة الخدمية على قبول المهمة أو الاستمرار فيه، قيداً على النطاق يتسبب في انسحاب مراقب حسابات المنشأة الخدمية من المهمة. وفي حالة عدم سماح الأنظمة أو اللوائح لمراقب حسابات المنشأة الخدمية بالانسحاب من المهمة، يمتنع مراقب حسابات المنشأة الخدمة عن إبداء أي رأي.

الأساس المعقول لبيان المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة "١٣ب٢")

أ/٩- في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، يتضمن بيان المنشأة الخدمية بياناً بأن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية خلال الفترة المحددة. وقد يكون هذا البيان مستنداً إلى أنشطة المتابعة المنفذة في المنشأة الخدمية. ومتابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أدوات الرقابة على مدار الوقت. وتنطوي هذه الآلية على تقييم مدى فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب، والتعرف على أوجه القصور والتقرير عنها للأفراد المعنيين داخل المنشأة الخدمية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتقوم المنشأة الخدمية بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة دائمة، أو تقييمات منفصلة، أو مزيج من كليهما. وكلما زادت درجة أنشطة المتابعة الدائمة وفاعليتها، قلت الحاجة لإجراء تقييمات منفصلة. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة الخدمية وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة. وقد يساهم المراجعون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون وظائف مماثلة في متابعة أنشطة المنشأة الخدمية. وقد تتضمن أنشطة المتابعة أيضاً استخدام المعلومات المرسلة من أطراف خارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات السلطات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين. ولا يعُد قيام مراقب حسابات المنشأة الخدمية بتقديم تقرير عن مدى الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بديلاً عن قيام المنشأة الخدمية بتطبيق الآليات الخاصة بها لتوفير أساس معقول لبيانها.

تحديد المخاطر (راجع: الفقرة "١٣ب٤")

أ/١٠-كما هو مشار إليه في الفقرة "٩ج")، ترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها. فعلى سبيل المثال، يمكن التعبير عن خطر تسجيل معاملة بمبلغ خطأ أو في فترة خاطئة في صورة هدف من أهداف الرقابة مفاده تسجيل المعاملات بالمبلغ الصحيح وفي الفترة الصحيحة. وتعُد المنشأة الخدمية مسؤولة عن تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها. وقد يكون لدى المنشأة الخدمية آلية رسمية أو غير رسمية لتحديد المخاطر ذات الصلة. وقد تنطوي الآلية الرسمية على تقدير أهمية المخاطر التي تم تحديدها، وتقييم احتمالية وقوعها، واتخاذ قرار بشأن التصرفات اللازمة لمواجهتها. ومع ذلك، ونظراً لأن أهداف الرقابة تتعلق بالمخاطر التي تسعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها، فإن التحديد المدروس لأهداف الرقابة عند تصميم وتنفيذ النظام الخاص بالمنشأة الخدمية قد يشتمل في حد ذاته على تطبيق آلية غير رسمية لتحديد المخاطر ذات الصلة.

القبول بإدخال تغيير في شروط المهمة (راجع: الفقرة (١٤))

أ/١١- قد لا يكون هناك مبرر معقول لطلب إدخال تغيير في نطاق المهمة، على سبيل المثال، عندما يهدف الطلب إلى استبعاد أهداف رقابة معينة من نطاق المهمة بسبب احتمال أن يكون رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية معدلاً؛ أو عندما تعتزم المنشأة الخدمية عدم تزويد مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأحد البيانات المكتوبة ويكون الطلب مقدماً لتنفيذ المهمة بموجب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)

أ/١٢- وقد يكون هناك مبرر معقول لطلب تغيير نطاق المهمة، على سبيل المثال، عندما يكون الطلب مقدماً لاستبعاد منشأة خدمية من الباطن من المهمة عندما لا تستطيع المنشأة الخدمية ترتيب وصول مراقب حسابات المنشأة الخدمية لهذه المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تغيير الطريقة المستخدمة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها تلك المنشأة الخدمية من الباطن من الطريقة الشاملة إلى طريقة الاستثناء.

تقييم مدى مناسبة الضوابط (راجع: الفقرات "١٥"–"١٨")

أ/١٣- يلزم أن تكون الضوابط متاحة للمستخدمين المستهدفين من أجل تمكينهم من فهم الأساس الذي أعُد استناداً إليه بيان المنشأة الخدمية عن العرض الواضح و العادل لوصف النظام، ومدى مناسبة تصميم أدوات الرقابة، وأيضاً للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ/١٤- يتطلب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) من مراقب حسابات المنشأة الخدمية جملة أمور من بينها تحديد ما إذا كانت الضوابط التي سيتم استخدامها تعُد مناسبة، وتحديد مدى مناسبة الموضوع محل المهمة[١١] ويعُد الموضوع محل المهمة هو الحالة الأساسية التي تحظى باهتمام مستخدمي تقرير التأكد المستهدفين. ويحدد الجدول الآتي الموضوع والحد الأدنى من الضوابط لكل من الأراء في التقرير من النوع (٢) والتقرير من النوع (١).

	الموضوع	الضوابط	التعليق

[١١] معيار مهام التأكيد (٣٠٠٠)، الفقرتان" ٢٤ب" و"٤١"

رأي حول العرض الواضح و العادل لوصف نظام المنشأة الخدمية (التقارير من النوع (١) والنوع (٢))	نظام المنشأة الخدمية الذي من المرجح أن يكون ذا صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بالتقرير المالي في المنشآت المستفيدة والذي يغطيه تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية.	يكون الوصف معروضاً بشكل واضح وعادل في الحالات الآتية: (أ) إذا كان يعرض كيفية تصميم نظام المنشأة الخدمية وتطبيقه، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، الأمور المحددة في الفقرة "١أ١٦"-"٨")؛ (ب) في حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، إذا كان يتضمن التفاصيل ذات الصلة الخاصة بالتغييرات في نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة التي يغطيها الوصف؛ (ج) إذا كان لا يغفل ذكر أو لا يحرّف المعلومات ذات الصلة بنطاق نظام المنشأة الخدمية الذي يتم وصفه، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب نظام المنشأة الخدمية التي قد تراها كل منشأة مستفيدة مهمة في بيئتها الخاصة.	قد تكون الصيغة المحددة للضوابط الخاصة بإبداء هذا الرأي بحاجة إلى تعديل حتى تكون متسقة مع الضوابط المفروضة، على سبيل المثال، بموجب نظام أو لائحة، أو المحددة من قبل مجموعات مستفيدة أو هيئة مهنية. ويحتوي المثال التوضيحي لبيان المنشأة الخدمية الوارد في الملحق الأول على أمثلة لضوابط تكوين هذا الرأي . وتقدم الفقرات ("أ"٢١ – "٢٤")إرشادات إضافية لتحديد ما إذا كان قد تم استيفاء هذه الضوابط. (في ضوء متطلبات معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع[١٢] لهذا الرأي هي وصف المنشأة الخدمية لنظامها وبيان المنشأة الخدمية بأن الوصف معروض بشكل واضح و عادل).	
الرأي في مدى مناسبة التصميم، والفاعلية التشغيلية) التقارير من النوع (٢))	مدى مناسبة التصميم والفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي تعُد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وذات فاعلية تشغيلية في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد حددت المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف	عندما تكون الضوابط مستوفاة لتكوين هذا الرأي، ستكون أدوات الرقابة قد وفرت تأكداً معقولاً بأن أهداف الرقابة ذات العلاقة كانت متحققة طوال الفترة المحددة.)في ضوء متطلبات معيار مهام	تعُد أهداف الرقابة، المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، جزءاً من الضوابط لإبداء هذه الآراء. وسوف تختلف أهداف الرقابة المنصوص عليها

(١٢) "معلومات الموضوع" هي مخرجات قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل المهمة.

		ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛ (ج) إذا كانت أدوات الرقابة مطبقة بصورة متسقة على النحو المصممة به طوال الفترة المحددة. ويشمل ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة اليدوية يقوم بتطبيقها أفراد لديهم الكفاءة والصلاحية المناسبة.	التأكد (٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية).	من مهمة لآخري .وإذا خلص مراقب حسابات المنشأة الخدمية، في إطار تكوين الرأي المتعلق بالوصف، إلى أن أهداف الرقابة المنصوص عليها غير معروضة بشكل واضح وعادل، فعندئذٍ لن تكون أهداف الرقابة تلك مناسبة كجزء من الضوابط لتكوين رأي سواءً في تصميم أدوات الرقابة أو في فاعليتها التشغيلية.
لرأي في مدى مناسبة التصميم (التقارير من النوع (١))	مدى مناسبة التصميم والفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي تعد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.	تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب في الحالات الآتية: (أ) إذا كانت المنشأة الخدمية قد حددت المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف نظامها؛ (ب) إذا كانت أدوات الرقابة المحددة في ذلك الوصف ستوفر، في حال عملها كما هو موضح، تأكداً معقولاً بأن تلك المخاطر لا تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.	لا يقدم استيفاء هذه الضوابط في حد ذاته أي تأكد على تحقق أهداف الرقابة لأنه لم يتم الوصول إلى أي تأكد عن تشغيل أدوات الرقابة (في ضوء متطلبات معيار مهام التأكد(٣٠٠٠)، فإن معلومات الموضوع لهذا الرأي هي بيان المنشأة الخدمية بأن أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب).	

أ/١٥- تحدد الفقرة (١٦(أ)) عدداً من العناصر التي يتم إدراجها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، حسب مقتضى الحال. وقد لا تكون هذه العناصر مناسبة إذا لم يكن النظام الذي يتم وصفه نظاماً لمعالجة المعاملات، على سبيل المثال، إذا كان النظام

يتعلق بأدوات الرقابة العامة المطبقة على استضافة أحد تطبيقات تقنية المعلومات، وليس أدوات الرقابة المدمجة في التطبيق نفسه.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرتين "١٩"،"٥٤")

أ/١٦- عند تنفيذ مهمة لإعداد تقرير عن أدوات الرقابة المطبقة في منشأة خدمية، يتعلق مفهوم الأهمية النسبية بالنظام الذي يتم التقرير عنه، وليس بالقوائم المالية للمنشآت المستفيدة. ويخطط مراقب حسابات المنشأة الخدمية وينفذ إجراءات لتحديد ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية لنظامها معروضاً بشكل واضح و عادل من جميع الجوانب الهامة، وما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية مصممة بشكل مناسب من جميع الجوانب الهامة، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، ما إذا كانت أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تعمل بفاعلية من جميع الجوانب الهامة. ويأخذ مفهوم الأهمية النسبية في الحسبان أن تقرير التأكد لمراقب حسابات المنشأة الخدمية يقدم معلومات عن نظام المنشأة الخدمية لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقطاع عريض من المنشآت المستفيدة ومراقبي حساباتها الذين يتوفر لديهم فهم للطريقة التي تم بها استخدام ذلك النظام.

أ/١٧- تتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق بالعرض الواضح والعادل لوصف المنشأة الخدمية لنظامها، وفيما يتعلق بتصميم أدوات الرقابة، النظر بشكل رئيسي في العوامل النوعية، على سبيل المثال: ما إذا كان الوصف يتضمن الجوانب المهمة لمعالجة المعاملات المهمة؛ وما إذا كان الوصف يغفل أو يحرف معلومات ذات صلة؛ وقدرة أدوات الرقابة حسب تصميمها على توفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة ستتحقق. وتتضمن الأهمية النسبية فيما يتعلق برأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية في الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة النظر في كل من العوامل الكمية والنوعية، على سبيل المثال، معدل الانحراف الذي يمكن تحمله ومعدل الانحراف الذي تمت ملاحظته (أمر كمي)، وطبيعة وسبب أي انحراف تمت ملاحظته (أمر نوعي).

أ/١٨- لا يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند الإفصاح، في وصف اختبارات أدوات الرقابة، عن نتائج تلك الاختبارات عندما تكون هناك انحرافات قد تم تحديدها. وذلك لأنه في الظروف الخاصة بمنشأة مستفيدة معينة أو مراقب حسابات منشأة مستفيدة معين قد يكون لأحد الانحرافات أهمية لا تقتصر فقط على ما إذا كان الانحراف، في رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية، يمنع أو لا يمنع أداة الرقابة من العمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، قد يكون لأداة الرقابة التي يتعلق بها الانحراف أهمية خاصة في منع نوع معين من الأخطاء التي قد تكون هامة ومؤثرة في الظروف الخاصة بالقوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة "٢٠")

أ/١٩- يؤدي التوصل إلى فهم لنظام المنشأة الخدمية المشمول في نطاق المهمة، بما في ذلك أدوات الرقابة، إلى مساعدة مراقب حسابات المنشأة الخدمية في:

- معرفة حدود ذلك النظام، والكيفية التي يتفاعل بها مع النظم الأخرى.
- تقييم ما إذا كان وصف المنشأة الخدمية يعرض بشكل واضح وعادل النظام الذي تم تصميمه وتطبيقه.
- التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية على إعداد المنشأة الخدمية لبيانها.
- تحديد أدوات الرقابة التي تعُد ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب.
- تقييم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، في حالة إعداد تقرير من النوع (٢).

أ/٢٠- قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراقب حسابات المنشأة الخدمية للتوصل إلى هذا الفهم:

- الاستفسار من أولئك الأشخاص داخل المنشأة الخدمية الذين قد تتوفر لديهم معلومات ملائمة، بحسب حكم مراقب حسابات المنشأة الخدمية.
- ملاحظة العمليات والفحص المادي للمستندات والتقارير والسجلات المطبوعة والإلكترونية الخاصة بمعالجة المعاملات.
- الفحص المادي لمجموعة مختارة من الاتفاقيات بين المنشأة الخدمية والمنشآت المستفيدة لمعرفة الشروط المشتركة.
- إعادة تنفيذ إجراءات الرقابة.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالوصف (راجع: الفقرتين "٢١"،"٢٢")

أ/٢١- يمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراقب حسابات المنشأة الخدمية في تحديد ما إذا كانت تلك الجوانب من الوصف المشمولة في نطاق المهمة تعُد معروضة بشكل واضح وعادل من جميع الجوانب الهامة:

- هل يتناول الوصف الجوانب الرئيسية للخدمة المقدمة (ضمن نطاق المهمة)، التي يمكن بدرجة معقولة توقع أنها ستكون ذات صلة بالاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراقبي حسابات المنشآت المستفيدة عند التخطيط لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المستفيدة؟
- هل الوصف مُعد بمستوى من التفصيل يمكن بدرجة معقولة توقع أن يوفر لقطاع عريض من مراقبي حسابات المنشآت المستفيدة معلومات كافية للتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)[١٣] ولا يلزم أن يتناول الوصف كل جانب من جوانب تشغيل المنشأة الخدمية أو الخدمات المقدمة منها للمنشآت المستفيدة، ولا يلزم أن يكون الوصف مفصلاً كثيراً لدرجة تتيح للقارئ أن يخل بالأمن أو أدوات الرقابة الأخرى في المنشأة الخدمية.
- هل الوصف مُعد بطريقة لا تغفل أو تحرف المعلومات التي قد تؤثر على الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من مراقبي حسابات المنشآت المستفيدة، على سبيل المثال، هل يحتوي الوصف على أي حالات إغفال أو عدم دقة كبيرة في المعالجة يعلم بها مراقب حسابات المنشأة الخدمية؟
- عندما يتم استبعاد بعض أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من نطاق المهمة، هل يحدد الوصف بوضوح الأهداف المستبعدة؟
- هل تم تطبيق أدوات الرقابة المحددة في الوصف؟
- هل تم وصف أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، إن وجدت، بشكل كاف؟ في معظم الحالات، تفيد صياغة وصف أهداف الرقابة بأن أهداف الرقابة يمكن تحقيقها من خلال التشغيل الفعّال لأدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة الخدمية وحدها. لكن في بعض الحالات، لا يمكن تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها من خلال المنشأة الخدمية وحدها، بسبب أن تحقيق هذه الأهداف يتطلب أدوات رقابة معينة يتم تطبيقها من قبل المنشآت المستفيدة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل سلطة تنظيمية. وعندما لا يتضمن الوصف أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن تحقيقها عن طريق المنشأة الخدمية وحدها.
- في حالة استخدام الطريقة الشاملة، هل يحدد الوصف بشكل منفصل أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية، وأدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن؟ وفي حالة استخدام طريقة الاستثناء، هل يحدد الوصف المهام التي نفذتها المنشأة الخدمية من الباطن؟ وعند استخدام طريقة الاستثناء، لا يحتاج الوصف إلى بيان المعالجة أو أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن بشكل مفصل.

أ/٢٢- قد يكون من بين الإجراءات التي ينفذها مراقب حسابات المنشأة الخدمية لتقييم العرض الواضح و العادل للوصف:

---

(١٣) معيار المراجعة (٣١٥)

- النظر في طبيعة المنشآت المستفيدة وكيف يمكن أن تؤثر عليها الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشآت المستفيدة تنتمي إلى صناعة معينة، وما إذا كان يتم تنظيمها من قبل أجهزة حكومية.
- قراءة العقود القياسية، أو الشروط القياسية للعقود، (إن وجدت) لدى المنشآت المستفيدة لفهم الالتزامات التعاقدية للمنشأة الخدمية.
- ملاحظة الإجراءات التي ينفذها موظفو المنشأة الخدمية.
- الاطلاع على أدلة السياسات والإجراءات ووثائق النظم الأخرى في المنشأة الخدمية، على سبيل المثال، مخططات سير العمل والتقارير السردية.

أ/٢٣- تتطلب الفقرة "٢١أ" من مراقب حسابات المنشأة الخدمية تقييم ما إذا كانت أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها تعُد معقولة في ظل الظروف القائمة. ويمكن أن يساعد النظر في الأسئلة الآتية مراقب حسابات المنشأة الخدمية في هذا التقييم:

- هل أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية أم من قبل أطراف خارجية كسلطة تنظيمية أو مجموعة مستفيدة أو جهة مهنية تتبع آلية عمل شفافة؟
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل تتعلق أهداف الرقابة بأنواع التأكيدات التي ترد عادةً في قطاع عريض من القوائم المالية للمنشآت المستفيدة والتي يمكن بدرجة معقولة توقع أن تتعلق بها أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية؟ ورغم أن مراقب حسابات المنشأة الخدمية لن يكون قادراً في العادة على تحديد كيف أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية تتعلق على وجه التحديد بالتأكيدات الواردة في القوائم المالية لكل منشأة من المنشآت المستفيدة، إلا أنه يتم استخدام فهم مراقب حسابات المنشأة الخدمية لطبيعة نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، والخدمات التي يتم تقديمها لتحديد أنواع التأكيدات التي من المرجح أن تتعلق بها أدوات الرقابة تلك.
- عندما تكون أهداف الرقابة المنصوص عليها محددة من قبل المنشأة الخدمية، فهل هذه الأهداف تعتبر مكتملة؟ ويمكن أن يؤدي ذكر مجموعة كاملة من أهداف الرقابة إلى تزويد قطاع عريض من مراقبي حسابات المنشآت المستفيدة بإطار لتقييم تأثير أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية على التأكيدات التي ترد عادة في القوائم المالية للمنشآت المستفيدة.

أ/٢٤- قد تكون إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية لتحديد ما إذا كان نظام المنشأة الخدمية قد تم تطبيقه مشابهة لإجراءاته الخاصة بالتوصل إلى فهم لذلك النظام، وقد يتم تنفيذ كلا النوعين من هذه الإجراءات بشكل متزامن. وقد تتضمن أيضاً تتبعاً للبنود خلال نظام المنشأة الخدمية، وفي حالة إعداد تقرير من النوع (٢)، قد تتضمن استفسارات محددة بشأن التغييرات في أدوات الرقابة التي كانت مطبقة خلال الفترة. ويتم تضمين التغييرات التي تعد مهمة للمنشآت المستفيدة أو مراقبي حساباتها في وصف نظام المنشأة الخدمية.

الحصول على الأدلة المتعلقة بتصميم أدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ("٢٣"،" ٢٨ب")

أ/٢٥- من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، تكون أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكداً معقولاً بمنع التحريفات الهامة، أو اكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراقب حسابات المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة يعُد هاما أم لا لتلك المنشآت المستفيدة. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراقب حسابات المنشأة الخدمية، تعُد أداة الرقابة مصممة بشكل مناسب إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، عند الالتزام بها بصورة مرضية، تأكداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.

أ/٢٦- قد يأخذ مراقب حسابات المنشأة الخدمية في الحسبان استخدام مخططات سير العمل والاستبيانات، أو جداول القرارات لتسهيل فهمه لتصميم أدوات الرقابة.

أ/٢٧. قد تتألف أدوات الرقابة من عدد من الأنشطة الموجهة لتحقيق هدف الرقابة. وبالتالي، ففي حالة تقييم مراقب حسابات المنشأة الخدمية لأنشطة معينة على أنها غير فاعلة في تحقيق هدف رقابة معين، فإن وجود أنشطة أخرى قد يسمح لمراقب حسابات المنشأة الخدمية باستنتاج أن أدوات الرقابة المتعلقة بهدف الرقابة تعُد مصممة بشكل مناسب.

الحصول على الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

تقييم الفاعلية التشغيلية (راجع: الفقرة"٢٤")

أ/٢٨- من وجهة نظر المنشأة المستفيدة أو مراقب حسابات المنشأة المستفيدة، فإن أداة الرقابة تعُد ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت توفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكداً معقولاً بمنع التحريفات الهامة، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، أو تأكداً معقولاً باكتشافها وتصحيحها. ومع ذلك، فإن المنشأة الخدمية أو مراقب حسابات المنشأة الخدمية، لا يعلم بالظروف القائمة في كل منشأة من المنشآت المستفيدة التي من شأنها أن تحدد ما إذا كان التحريف الناتج عن الانحراف في إحدى أدوات الرقابة قد وقع، وإذا كان قد وقع، فتحديد ما إذا كان التحريف هاما. وبالتالي، فمن وجهة نظر مراقب حسابات المنشأة الخدمية، تعُد أداة الرقابة ذات فاعلية تشغيلية إذا كانت ستوفر، منفردة أو بالاقتران مع أدوات الرقابة الأخرى، تأكداً معقولاً بتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها. وبالمثل، فإن المنشأة الخدمية أو مراقب حسابات المنشأة الخدمية ليس في وضع يتيح له تحديد ما إذا كان أي انحراف تم ملاحظته في أدوات الرقابة من شأنه أن يؤدي إلى تحريف هام من وجهة نظر كل منشأة من المنشآت المستفيدة.

أ/٢٩- لا يعُد التوصل إلى فهم كافٍ لأدوات الرقابة لتكوين رأي بشأن مدى مناسبة تصميمها دليلاً كافياً فيما يتعلق بفاعليتها التشغيلية، ما لم تكن هناك بعض الأتمتة التي توفر الاتساق في تشغيل أدوات الرقابة حسبما تم تصميمها وتطبيقها. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على معلومات عن تطبيق أداة رقابة يدوية في نقطة زمنية معينة دليلاً على عمل أداة الرقابة في أوقات أخرى. ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فإن تنفيذ الإجراءات لتحديد تصميم إحدى أدوات الرقابة الآلية وما إذا كانت قد تم تطبيقها، قد يكون بمثابة دليل على الفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، وذلك اعتماداً على تقييم واختبار مراقب حسابات المنشأة الخدمية لأدوات الرقابة الأخرى، كتلك المطبقة على التغييرات في البرامج.

أ/٣٠- حتى يكون التقرير من النوع (٢) مفيداً لمراقبي حسابات المنشآت المستفيدة فإنه يغطي عادة مدة لا تقل عن ستة أشهر. وإذا كانت المدة أقل من ستة أشهر، فقد يرى مراقب حسابات المنشأة الخدمية أنه من المناسب توضيح أسباب تقصير الفترة في تقرير التأكد الصادر عنه. ومن بين الظروف التي قد تؤدي إلى صدور تقرير يغطي فترة أقل من ستة أشهر ما يكون (أ) عندما يتم تكليف مراقب حسابات المنشأة الخدمية في وقت قريب من التاريخ الذي من المقرر أن يصدر فيه التقرير عن أدوات الرقابة؛ أو (ب) عندما تكون المنشأة الخدمية (أو نظام أو تطبيق معين) قيد العمل منذ أقل من ستة أشهر؛ أو (ج) عندما تكون هناك تغييرات كبيرة قد طرأت على أدوات الرقابة، ويكون من غير الممكن عملي أ الانتظار ستة أشهر قبل صدور التقرير أو إصدار تقرير يغطي النظام قبل التغييرات وبعدها.

أ/٣١- قد لا تخلّف بعض إجراءات الرقابة وراءها دليلاً على تشغيلها يمكن اختباره في تاريخ لاحق، وبناءً عليه، قد يجد مراقب حسابات المنشأة الخدمية أنه من الضروري اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الإجراءات في أوقات مختلفة طوال فترة التقرير.

أ/٣٢- يقدم مراقب حسابات المنشأة الخدمية رأياً حول الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة طوال كل فترة، وبالتالي، يحتاج مراقب حسابات المنشأة الخدمية إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة عن تشغيل أدوات الرقابة خلال الفترة الحالية لإبداء ذلك الرأي. ومع ذلك، فإن معرفة الانحرافات التي لوحظت في المهام السابقة قد تؤدي بمراقب حسابات المنشأة الخدمية إلى توسيع مدى الاختبار خلال الفترة الحالية.

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة "٢٥ب")

أ/٣٣- في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر مراقب حسابات المنشأة الخدمية اختبار فاعلية فحص تم لتقارير الاستثناءات التي تتناول بالتفصيل المبيعات الزائدة عن حدود الائتمان المصرح بها، يكون الفحص الذي تم وما يتعلق به من متابعة هو أداة الرقابة ذات الصلة المباشرة بعمل مراقب حسابات المنشأة الخدمية. وتوصَف أدوات الرقابة المطبقة على دقة المعلومات الواردة في التقارير (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة."

أ/٣٤- نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن الأدلة على تطبيق أداة رقابة آلية على التطبيقات، عند أخذها في الحسبان مع الأدلة المتعلقة بالفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة للمنشأة الخدمية، قد توفر أيضاً أدلة أساس عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.

وسائل اختيار بنود للاختبار (راجع: الفقرتين "٢٥ ج"،"٢٧")

أ/٣٥- الوسائل المتاحة لمراقب حسابات المنشأة الخدمية لاختيار بنود للاختبار هي:

(أ) اختيار جميع البنود (التحقق التام). قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل غير متكرر، على سبيل المثال، بشكل ربع سنوي، أو عندما تجعل الأدلة المتعلقة بتطبيق أداة الرقابة التحقق التام إجراءً يحظى بالكفاءة؛

(ب) اختيار بنود معينة. قد يكون ذلك مناسباً عندما لا يكون من الكفاءة استخدام أسلوب التحقق التام ولا تكون العينات فعّالة، مثل اختبار أدوات الرقابة التي لا تُطبَّقُ بشكل متكرر بما يكفي لتوفير مجتمع عينة كبير لاختيار العينة، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها شهرياً أو أسبوعياً؛

(ج) استخدام العينات. قد يكون ذلك مناسباً لاختبار أدوات الرقابة التي يتم تطبيقها بشكل متكرر بطريقة موحدة، والتي تخلّف وراءها أدلة وثائقية على تطبيقها.

أ/٣٦- رغم أن التحقق الانتقائي من بنود معينة غالباً ما يكون وسيلة فعّالة للحصول على الأدلة، فإنه لا يشكل استخداماً لمبدأ العينات. ونتائج الإجراءات المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة لا يمكن تعميمها على مجتمع العينة بالكامل؛ وبناءً عليه، فإن التحقق الانتقائي من بنود معينة لا يوفر أدلة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة. وفي المقابل، يهدف استخدام العينات إلى التمكين من استنباط استنتاجات عن مجتمع عينة بالكامل على أساس اختبار عينة مسحوبة منه.

عمل وظيفة المراجعة الداخلية

التوصل إلى فهمٍ لوظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة "٣٠")

أ/٣٧- قد تكون وظيفة المراجعة الداخلية مسؤولة عن تقديم التحليلات و التقييمات والتأكدات والتوصيات وغيرها من المعلومات للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تنفذ وظيفة المراجعة الداخلية في منشأة خدمية أنشطة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية، أو أنشطة تتعلق بالخدمات والنظم، بما في ذلك أدوات الرقابة، التي توفرها المنشأة الخدمية للمنشآت المستفيدة.

تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل المراجعين الداخليين ومدى ذلك الاستخدام (راجع: الفقرة "٣٣")

أ/٣٨- عند تحديد التأثير المقرر لعمل المراجعين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية، قد تشير العوامل الآتية إلى ضرورة تنفيذ إجراءات مختلفة أو إجراءات أقل شمولاً مما لو كان الأمر بخلاف ذلك:

- أن يكون العمل المحدد الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون محدوداً جداً في طبيعته ونطاقه.
- أن يتعلق عمل المراجعين الداخليين بأدوات الرقابة التي تعد أقل أهمية لاستنتاجات مراقب حسابات المنشأة الخدمية.
- ألا يتطلب العمل الذي نفذه، أو الذي سينفذه، المراجعون الداخليون أحكاماً شخصية أو معقدة.

استخدام عمل وظيفة المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة "٣٤")

أ/٣٩- ستعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراقب حسابات المنشأة الخدمية التي ينفذها على عمل محدد للمراجعين الداخليين على تقييم مراقب حسابات المنشأة الخدمية لأهمية ذلك العمل لاستنتاجات مراقب حسابات المنشأة الخدمية (على سبيل المثال، أهمية المخاطر التي تسعى أدوات الرقابة التي تم اختبارها للتخفيف من أثرها)، وتقويم وظيفة المراجعة الداخلية وتقويم العمل المحدد للمراجعين الداخليين. وقد تشمل تلك الإجراءات:

- التحقق من البنود التي تحقق منها بالفعل المراجعون الداخليون؛
- التحقق من بنود أخرى مشابهة؛
- ملاحظة الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون.

التأثير على تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية (راجع: الفقرتين (٣٦)، (٣٧))

أ/٤٠- بغض النظر عن درجة استقلالية وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية، فإن تلك الوظيفة غير مستقلة عن المنشأة الخدمية بالمقارنة مع ما هو مطلوب من مراقب حسابات المنشأة الخدمية عند تنفيذ المهمة. ويتحمل مراقب حسابات المنشأة الخدمية وحده المسؤولية عن الرأي الذي أبداه في تقرير تأكده، ولا يحد من تلك المسؤولية استخدام مراقب حسابات المنشأة الخدمية لعمل المراجعين الداخليين.

أ/٤١- يمكن لمراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقدم وصفه للعمل الذي نفذته وظيفة المراجعة الداخلية بعدة طرق منها، على سبيل المثال:

- عن طريق تضمين مقدمة لوصف اختبارات أدوات الرقابة مع الإشارة إلى أنه قد تم استخدام عمل معين من أعمال وظيفة المراجعة الداخلية عند تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة.
- نسبة اختبارات بعينها إلى المراجعة الداخلية.

الاقرارات المكتوبة (راجع: الفقرتين"٣٨"،"٤٠")

أ/٤٢- تعُد الاقرارات المكتوبة المطلوبة بموجب الفقرة "٣٨" منفصلة عن بيان المنشأة الخدمية، وتُقدم بالإضافة إليه، حسب التعريف الوارد في الفقرة "٩س").

أ/٤٣- إذا لم تقدم المنشأة الخدمية الاقرارات المكتوبة المطلوبة وفقاً للفقرة "٣٨ج" من هذا المعيار، فقد يكون من المناسب تعديل رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية وفقاً للفقرة "٥٥د") من هذا المعيار.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "٤٢")

أ/٤٤- تتطلب قواعد سلوكيات وآداب المهنة ألا تكون لمراقب حسابات المنشأة الخدمية صلة بالمعلومات التي يعتقد أنها:

(أ) تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ هام؛ أو
(ب) تحتوي على بيانات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو
(ج) تغفل أو تحجب معلومات من المطلوب تضمينها عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.[١٤]

وإذا كان المستند الذي يحتوي على وصف المنشأة الخدمية لنظامها وتقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية يحتوي أيضاً على معلومات أخرى ذات توجه مستقبلي مثل خطط التعافي من الكوارث أو الطوارئ، أو خطط لإدخال تعديلات على النظام استجابة للانحرافات التي تم تحديدها في تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية، أو مطالبات ذات طابع ترويجي لا يمكن إثباتها بدرجة معقولة، يمكن لمراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يطلب إزالة تلك المعلومات أو إعادة عرضها.

أ/٤٥- إذا رفضت المنشأة الخدمية إزالة المعلومات الأخرى أو إعادة عرضها، فمن بين التصرفات الإضافية التي قد تكون مناسبة في هذه الحالة، على سبيل المثال:

- مطالبة المنشأة الخدمية بأن تتشاور مع مستشارها القانوني بشأن التصرف المناسب.
- وصف عدم الاتساق الهام أو التحريف الهام للحقائق في تقرير التأكد.
- حجب تقرير التأكد حتى يتم حل هذه الأمر.
- الانسحاب من المهمة.

التوثيق (راجع: الفقرة "٥١")

أ/٤٦- يتطلب معيار رقابة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار) أن تقوم المكاتب بوضع سياسات وإجراءات من أجل استكمال جمع ملفات المهمة في الوقت المناسب.[١٥] والحدّ الزمني المناسب الذي يلزم فيه استكمال جمع ملف المهمة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بحد أقصى من تاريخ تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية.[١٦]

إعداد تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية

محتوى تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة"٥٣")

أ/٤٧- يحتوي الملحقان الأول والثاني على أمثلة توضيحية لتقارير تأكد مراقبي حسابات المنشآت الخدمية وما يتعلق بها من بيانات للمنشآت الخدمية.

المستخدمون المستهدفون وأغراض تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية (راجع: الفقرة "٥٣هـ")

أ/٤٨- تعُد الضوابط المستخدمة لمهام إعداد تقرير عن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية ملائمة فقط لأغراض توفير معلومات عن نظام المنشأة الخدمية، بما في ذلك أدوات الرقابة، لأولئك الذين لديهم فهم للكيفية التي تم بها استخدام النظام لإعداد القوائم المالية من جانب المنشآت المستفيدة. ووفقاً لذلك، يتم النص على هذا في تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية. وإضافةً لذلك، قد يرى مراقب حسابات المنشأة الخدمية أنه من المناسب استخدام صيغة تقيد على وجه التحديد توزيع تقرير التأكد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل آخرين، أو استخدامه لأغراض أخرى.

وصف اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة "٥٤")

---

(١٤) قواعد سلوك وآداب المهنة، الفقرة "١١٠-٢ "

(١٥) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة "٤٥"

(١٦) معيار رقابة الجودة (١)، الفقرة" أ٥٤ "

أ/٤٩- عند وصف طبيعة اختبارات أدوات الرقابة لتقرير من النوع (٢)، فمما يساعد قرّاء تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقوم مراقب حسابات المنشأة الخدمية بتضمين ما يلي:

- نتائج جميع الاختبارات التي تم فيها تحديد انحرافات، حتى لو تم تحديد أدوات الرقابة الأخرى التي تسمح لمراقب حسابات المنشأة الخدمية باستنتاج أن هدف الرقابة ذي الصلة قد تحقق أو تم لاحقاً إزالة أداة الرقابة التي تم اختبارها من وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
- معلومات عن العوامل المسببة للانحرافات التي تم تحديدها، بقدر تحديد مراقب حسابات المنشأة الخدمية لتلك العوامل.

الرأي المعدل (راجع: الفقرة "٥٥")

أ/٥٠- يحتوي الملحق الثالث على أمثلة توضيحية للعناصر الخاصة بتقارير التأكد المعدلة لمراقب حسابات المنشأة الخدمية.

أ/٥١- حتى لو أبدى مراقب حسابات المنشأة الخدمية رأياً عكسيا أو امتنع عن إبداء رأي، فقد يكون من المناسب أن يوضح في فقرة أساس التعديل أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها كانت ستتطلب تعديلاً في الرأي، والتأثيرات المترتبة عليها.

أ/٥٢- عند الامتناع عن إبداء رأي بسبب قيد على النطاق، فليس من المناسب عادةً تحديد الإجراءات التي تم تنفيذها ولا تضمين عبارات تصف خصائص مهمة مراقب حسابات المنشأة الخدمية؛ إذ قد يؤدي القيام بذلك إلى حجب حقيقة الامتناع عن إبداء رأي.

مسؤوليات الاتصال الأخرى (راجع: الفقرة "٥٦")

أ٥٣.قد يكون من بين التصرفات المناسبة للاستجابة للظروف المحددة في الفقرة "٥٦"، القيام بما يلي ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح:

- الحصول على مشورة قانونية بشأن نتائج مختلف التصرفات.
- الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة في المنشأة الخدمية.
- تحديد ما إذا كان من المناسب الاتصال بأطراف ثالثة (على سبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة أن يقوم مراقب حسابات المنشأة الخدمية بالتقرير لسلطة معنية خارج المنشأة ،[١٧])أو قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المسلكية ذات الصلة مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة القيام بمثل هذا التقرير).
- تعديل رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية، أو إضافة فقرة أمر آخر.
- الانسحاب من المهمة.

[١٧] انظر على سبيل المثال البنود من "٢٢٥-٤٤" إلى" ٢٢٥-٤٨ "من قواعد سلوكيات و اخلاقيات المهنة

الملحق الأول

(راجع: الفقرة "أ٤٧")

مثال لبيانات المنشأة الخدمية

الأمثلة الآتية من بيانات المنشأة الخدمية هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

مثال(١): بيان لمنشأة خدمية من النوع (٢)

بيان من المنشأة الخدمية

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] ومراقبي حسابات الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الهامة في القوائم المالية للعملاء. نؤكد نحن [اسم المنشأة] ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات [ب ب - ج ج] يعرض بشكل واضح و عادل نظام [نوع أو اسم النظام] لمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من [التاريخ] إلى [التاريخ].وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تستُخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) أن يتضمن الوصف المرفق التفاصيل ذات الصلة للتغييرات التي طرأت على نظام المنشأة الخدمية خلال الفترة من [التاريخ]إلى [التاريخ].

(٣) ألا يغُفل أو يحرّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراقبي حسابات، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من [التاريخ]إلى [التاريخ]. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تحديدها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها؛

(٣) أن تكون أدوات الرقابة مطبقة بشكل متسق على النحو المصممة به، بما في ذلك أن تكون أدوات الرقابة اليدوية قد تم تطبيقها من قبل أفراد لديهم الكفاءة والسلطة المناسبة، طوال الفترة من [التاريخ]إلى [التاريخ].

مثال (٢): بيان لمنشأة خدمية من النوع(١)

تم إعداد الوصف المرفق للعملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] ومراقبي حساباتهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالقوائم المالية الخاصة بالعملاء. نؤكد نحن [اسم المنشأة] ما يلي:

(أ) أن الوصف المرفق الوارد في الصفحات [ب ب - ج ج] يعرض بشكل واضح و عادل نظام [نوع أو اسم النظام] لمعالجة معاملات العملاء كما في [التاريخ].وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن يعرض الوصف المرفق كيفية تصميم وتطبيق النظام، بما في ذلك:

- أنواع الخدمات المقدمة، بما في ذلك، حسب مقتضى الحال، فئات المعاملات التي تمت معالجتها.
- الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي تم بها إنشاء تلك المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى التقارير المعدة للعملاء.
- السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى التقارير المعدة للعملاء.
- الكيفية التي تعامل بها النظام مع الأحداث والظروف المُهمة بخلاف المعاملات.
- الآلية المستخدمة لإعداد التقارير للعملاء.
- أهداف الرقابة ذات الصلة وأدوات الرقابة المُصممة لتحقيق تلك الأهداف.
- أدوات الرقابة التي افترضنا، عند تصميم النظام، أنها ستُطبق من قبل المنشآت المستفيدة، وهذه الأدوات تم تحديدها، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة المذكورة في الوصف المرفق، إلى جانب أهداف الرقابة المحددة التي لا يمكن أن نحققها بمفردنا.
- الجوانب الأخرى لبيئة الرقابة لدينا، وآلية تقييم المخاطر، ونظام المعلومات (بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة) والاتصال وأنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة التي كانت ذات صلة بمعالجة معاملات العملاء والتقرير عنها.

(٢) ألا يغْفل أو يحرّف الوصف المرفق المعلومات ذات الصلة بنطاق النظام الموصوف، مع الإقرار بأن الوصف مُعدّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء ومراقبي حساباتهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة.

(ب) أن أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف المرفق كانت مصممة بشكل مناسب كما في [التاريخ]. وتمثلت الضوابط المستخدمة في إعداد هذا البيان فيما يلي:

(١) أن تكون المخاطر التي هددت تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تحديدها؛

(٢) أن توفر أدوات الرقابة المحددة، في حال عملها كما هو موضح، تأكداً معقولاً بأن تلك المخاطر لم تحول دون تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة "أ/٤٧")

أمثلة توضيحية لتقارير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تنطبق على جميع الحالات.

المثال التوضيحي (١): تقرير تأكد لمراقب حسابات المنشأة الخدمية من النوع (٢)

تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية المستقل عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها [نوع أو اسم النظام] الخاص بمعالجة معاملات العملاء طوال الفترة من [التاريخ]إلى [التاريخ]وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[١]

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س)هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلالية ورقابة الجودة

لقد التزمنا بمتطلب الاستقلال والمتطلبات الاخلاقية الأخرى الواردة في قواعد سلوكيات و اخلاقيات المهنة ، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ونحن نطبق معيار رقابة الجودة (١)[٢] وبالتالي فإننا نحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

مسؤوليات مراقب حسابات المنشاة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س)وعن تصميم وتشغيل أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ المهمة وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤٠٢)، ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكد معقول عمّا إذا كان الوصف يعُد معروضاً بشكل واضح و عادل، من جميع الجوانب الهامة، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب وتعمل بفاعلية.

وتشتمل مهمة التأكد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة وفاعليتها التشغيلية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراقب حسابات المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم مخاطر ألا يكون الوصف معروضاً بشكل واضح و عادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب أو لا تعمل بفاعلية. وتضمنت إجراءاتنا اختبار الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات الرقابية التي نعتبرها ضرورية لتوفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في

---

(١) في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق المهمة، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكد.

(٢)معيار رقابة الجودة (١).

الوصف قد تحققت. وتتضمن مهمة التأكد التي من هذا النوع أيضاً تقييم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة الأهداف المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة [أأ].

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساسا لرأينا.

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س)مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء و مراقبي حساباتهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها. كما إن تعميم أي تقييم لمدى الفاعلية على الفترات المستقبلية يخضع لخطر أن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد تصبح غير كافية أو فاشلة.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أأ]. ومن رأينا، فإنه من جميع الجوانب الهامة:

(أ) الوصف يعرض بشكل واضح و عادل نظام [نوع أو اسم النظام] كما هو مصمم ومطبق خلال الفترة من [التاريخ]إلى [التاريخ]؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف قد تم تصميمها بشكل سليم وكانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من [التاريخ]إلى [التاريخ]؛

(ج) أدوات الرقابة المُختبرة، التي كانت لازمة لتوفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت متحققة، كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة من [التاريخ]إلى [التاريخ].

وصف اختبارات أدوات الرقابة

أدوات الرقابة المحددة التي تم اختبارها وطبيعة وتوقيت ونتائج تلك الاختبارات مذكورة في الصفحات [س س – ص ص].

المستخدمون المستهدفون والغرض

يستهدف هذا التقرير ووصف اختبارات أدوات الرقابة الوارد في الصفحات [س س – ص ص] فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] الخاص بالمنشأة الخدمية (س) ومراقبي حسابات هؤلاء العملاء، الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع عليهما، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند تقييم مخاطر التحريفات الهامة في القوائم المالية للعملاء.

[توقيع مراقب حسابات المنشأة الخدمية]

[تاريخ تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية]

[عنوان مراقب حسابات المنشأة الخدمية]

المثال التوضيحي(٢): تقرير تأكد لمراقب حسابات المنشأة الخدمية من النوع (١)

تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية عن وصف أدوات الرقابة تصميمها

إلى: المنشأة الخدمية (س)

النطاق

تم تكليفنا بإعداد تقرير عن وصف المنشأة الخدمية (س) لنظامها [نوع أو اسم النظام] الخاص بمعالجة معاملات العملاء كما في [التاريخ]وهذا الوصف وارد في الصفحات [ب ب - ج ج] (الوصف)، وعن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف.[٣]

ونحن لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

مسؤوليات المنشأة الخدمية (س)

إن المنشأة الخدمية (س)هي المسؤولة عن: إعداد الوصف والبيان المرفق به الوارد في الصفحة [أأ]، بما في ذلك اكتمال ودقة وطريقة عرض الوصف والبيان؛ وتقديم الخدمات التي يغطيها الوصف؛ والنص على أهداف الرقابة؛ وتصميم وتطبيق أدوات الرقابة وتشغيلها بفاعلية لتحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها.

الاستقلالية ورقابة الجودة

لقد التزمنا بمتطلب الاستقلال والمتطلبات الاخلاقية الأخرى الواردة في قواعد سلوكيات و اخلاقيات المهنة، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

و نحن نطبق معيار رقابة الجودة(١)[٤] وبالتالي فإننا نحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

مسؤوليات مراقب حسابات المنشاة الخدمية

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي عن وصف المنشأة خدمية (س)وعن تصميم أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف، استناداً إلى إجراءاتنا. وقد قمنا بتنفيذ المهمة وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤٠٢)،. ويتطلب ذلك المعيار منا أن نخطط وننفذ إجراءات للوصول إلى تأكد معقول عمّا إذا كان الوصف يعُد معروضاً بشكل واضح وعادل، من جميع الجوانب الهامة، وما إذا كانت أدوات الرقابة مُصمَّمة بشكل مناسب من جميع الجوانب الهامة.

وتشتمل مهمة التأكد لإعداد تقرير عن وصف أدوات الرقابة وتصميمها في المنشأة الخدمية على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة عن الإفصاحات الواردة في وصف المنشأة الخدمية لنظامها، وتصميم أدوات الرقابة. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم مراقب حسابات المنشأة الخدمية، بما في ذلك تقييم ألا يكون الوصف معروضاً بشكل واضح وعادل، وألا تكون أدوات الرقابة مصممة بشكل مناسب. وتتضمن مهمة التأكد التي من هذا النوع أيضاً تقييم العرض العام للوصف، ومدى مناسبة أهداف الرقابة المنصوص عليها فيه، ومدى مناسبة الضوابط المحددة من قبل المنشأة الخدمية والمبينة في الصفحة [أأ].

وكما هو مذكور أعلاه، فإننا لم ننفذ أي إجراءات بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المضمنة في الوصف، وبالتالي، فإننا لا نبدي أي رأي فيها.

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساسا لرأينا.

---

[٣] في حالة عدم تضمين بعض عناصر الوصف في نطاق الارتباط، يتم توضيح ذلك في تقرير التأكد.

[٤] معيار رقابة الجودة (١).

القيود على أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية

إن وصف المنشأة الخدمية (س)مُعدٌّ لتلبية الاحتياجات المشتركة لقطاع عريض من العملاء و مراقبي حساباتهم، وبالتالي، فإنه قد لا يتضمن كل جانب من جوانب النظام التي قد يراها كل عميل مهمة في بيئته الخاصة. وأيضاً بسبب طبيعتها، فإن أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية قد لا تمنع أو تكشف جميع الأخطاء أو الإغفالات عند معالجة المعاملات أو التقرير عنها.

الرأي

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أأ]. ومن رأينا، فإنه من جميع الجوانب الهامة:

(أ) الوصف يعرض بشكل واضح وعادل نظام [نوع أو اسم النظام] كما هو مصمم ومطبق كما في [التاريخ]؛

(ب) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في الوصف كانت مصممة بشكل مناسب كما في [التاريخ].

المستخدمون المستهدفون والغرض

هذا التقرير يستهدف فقط العملاء الذين قاموا باستخدام نظام [نوع أو اسم النظام] الخاص بالمنشأة الخدمية (س)ومراقبي حساباتهم الذين يتوفر لديهم فهم كاف للاطلاع على الوصف، وتتوفر لديهم أيضاً معلومات أخرى من بينها معلومات عن أدوات الرقابة التي يطبقها العملاء أنفسهم، وذلك عند التوصل إلى فهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالقوائم المالية الخاصة بالعملاء.

[توقيع مراقب حسابات المنشأة الخدمية]

[تاريخ تقرير تأكد مراقب حسابات المنشأة الخدمية]

[عنوان مراقب حسابات المنشأة الخدمية]

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة "أ/٥٠")

أمثلة توضيحية لتقارير تأكد معدلة لمراقب حسابات المنشأة الخدمية

الأمثلة التوضيحية الآتية للتقارير المعدلة هي للاسترشاد فقط، ولا يقصد منها أن تكون شاملة أو أن تطبق على جميع الحالات. وتستند هذه التقارير إلى الأمثلة التوضيحية للتقارير الوارد في الملحق الثاني.

المثال التوضيحي (١): رأي متحفظ -وصف المنشأة الخدمية للنظام غير معروض بشكل واضح وعادل من جميع الجوانب الهامة

...

مسؤوليات مراقب حسابات المنشاة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساسا لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

ينص الوصف المرفق في الصفحة [م ن] على أن المنشأة الخدمية (س) تستخدم أرقام تعريف وكلمات المرور لموظفي التشغيل لمنع الوصول غير المصرح به إلى النظام. واستناداً إلى إجراءاتنا، والتي تضمنت استفسارات من الموظفين وملاحظة الأنشطة، فقد حددنا أن أرقام التعريف وكلمات المرور يتم استخدامها في التطبيقين (أ) و(ب) ولكنها غير مستخدمة في التطبيقين (ج) و(د).

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أأ] من بيان المنشأة الخدمية (س). ومن رأينا، وفيما عدا الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي (٢): رأي متحفظ – أدوات الرقابة غير مصممة بشكل مناسب لتوفير تأكد معقول بأن أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها ستتحقق إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية

...

مسؤوليات مراقب حسابات المنشاة الخدمية

...

وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساسا لرأينا المتحفظ.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الصفحة [م ن] من الوصف المرفق، فإن المنشأة الخدمية (س) تقوم من وقت لآخر بإدخال تغييرات على برامج التطبيقات لتصحيح أوجه القصور أو لتحسين القدرات. ولا تتضمن الإجراءات المتبعة في تحديد ما إذا كان سيتم إجراء تغييرات، عند تصميم التغييرات وتنفيذها، مراجعتها واعتمادها من قبل الأفراد المصرح لهم بذلك الذين يكونون مستقلين

عن أولئك المشاركين في إجراء التغييرات. ولا توجد أيضاً متطلبات محددة لاختبار تلك التغييرات أو تقديم نتائج الاختبارات للأفراد المعنيين قبل تطبيق التغييرات.

الرأي المتحفظ
تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ] من بيان المنشأة الخدمية (س). و من رأينا، و فيما عدا الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ) ...

المثال التوضيحي(٣): رأي متحفظ – أدوات الرقابة لم تكن تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة (تقرير من النوع(٢) فقط)

...
مسؤوليات مراقب حسابات المنشاة الخدمية
...
وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساسا لرأينا المتحفظ.
أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س)في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو مشار إليه في الصفحة [م ن] من الوصف، فإن أدوات الرقابة تلك لم تكن تعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة بسبب خطأ في البرمجة. وقد أدى ذلك إلى عدم تحقيق هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكداً معقولاً بتسجيل دفعات القرض المستلمة بشكل سليم" خلال الفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة. وأدخلت الشركة (س) تغييراً على البرنامج الذي يقوم بالعمليات الحسابية كما في[التاريخ] ، وتشير اختباراتنا إلى أنه كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.

الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أ] من بيان المنشأة الخدمية (س). ومن رأينا، وفيما عدا الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

...

المثال التوضيحي (٤): رأي متحفظ – مراقب حسابات المنشأة الخدمية غير قادر على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة

...

مسؤوليات مراقب حسابات المنشاة الخدمية

...
وفي اعتقادنا، فإن الأدلة التي حصلنا عليها تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.
أساس الرأي المتحفظ

تنص المنشأة الخدمية (س) في وصفها على أن لديها أدوات رقابة آلية مطبقة لمطابقة دفعات القرض المستلمة مع المخرجات الناتجة. إلا أن السجلات الإلكترونية لأداء هذه المطابقة للفترة من يوم/شهر/سنة إلى يوم/شهر/سنة قد حُذِفت نتيجة خطأ في تشغيل الحاسب، ولذلك فلم نكن قادرين على اختبار عمل هذه الأداة الرقابية لتلك الفترة. وبناءً عليه، فلم نكن قادرين على تحديد ما إذا كان هدف الرقابة المتمثل في أن "توفر أدوات الرقابة تأكداً معقولاً بأن دفعات القرض المستلمة مسجلة بشكل سليم" كان يعمل بفاعلية خلال الفترة من يوم/ شهر/سنة إلى يوم/ شهر/سنة.
الرأي المتحفظ

تم تكوين رأينا على أساس الأمور الموضحة في هذا التقرير. والضوابط التي استخدمناها في تكوين رأينا هي تلك المبينة في الصفحة [أأ] من بيان المنشأة الخدمية (س). ومن رأينا، وفيما عدا الأمر الموضح في فقرة "أساس الرأي المتحفظ" فإن:

(أ)

المعيار المصري لمهام التأكد (٣٤١٠) إصدار ٢٠٢٥

مهام التأكد عن قوائم الاحتباس الحراري

المعيار المصري لمهام التأكد (٣٤١٠) إصدار ٢٠٢٥

مهام التأكد عن قوائم الاحتباس الحراري

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١
نطاق المعيار	٢-١١
الأهداف	١٣
التعريفات	١٤
المتطلبات	
معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)	١٥
قبول المهمة أو الاستمرار فيها	١٦-١٨
التخطيط	١٩
الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المهمة	٢٠-٢٢
فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها	٢٣-٣٤
الاجراءات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة والإجراءات الإضافية	٣٥-٥٦
استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين	٥٧
الاقرارات المكتوبة	٥٨-٦٠
الأحداث اللاحقة	٦١
المعلومات المقارنة	٦٢-٦٣
المعلومات الأخرى	٦٤
التوثيق	٦٥-٧٠
فحص رقابة جودة المهمة	٧١
تكوين استنتاج التأكد	٧٢-٧٥
محتوى تقرير التأكد	٧٦-٧٧
مسؤوليات الإبلاغ الأخرى	٧٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
مقدمة	أ/١-أ/٧
التعريفات	أ/٨-أ/١٦
معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)	أ/١٧
قبول المهمة أو الاستمرار فيها	أ/١٨-أ/٣٧
التخطيط	أ/٣٨-أ/٤٣
الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المهمة	أ/٤٤-أ/٥١
فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها	أ/٥٢-أ/٨٩
الاجراءات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة والإجراءات الإضافية	أ/٩٠-أ/١١٢

استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين أ/١١٣-أ/١١٥
الاقرارات المكتوبة أ/١١٦
الأحداث اللاحقة أ/١١٧
المعلومات المقارنة أ/١١٨-أ/١٢٣
المعلومات الأخرى أ/١٢٤-أ/١٢٦
التوثيق أ/١٢٧-أ/١٢٩
فحص رقابة جودة المهمة أ/١٣٠
تكوين استنتاج التأكد أ/١٣١-أ/١٣٣
محتوى تقرير التأكد أ/١٣٤-أ/١٥٢

الملحق (١): الانبعاثات، عمليات الإزالة وعمليات تخفيض الانبعاثات
الملحق (٢): نماذج توضيحية لتقارير التأكد عن قوائم الاحتباس الحراري

ينبغي قراءة المعيار المصري لمهام التأكد (٣٤١٠) جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

مقدمة

١- مع التسليم بوجود علاقة بين انبعاثات الاحتباس الحراري والتغير المناخي، تقوم العديد من المنشآت بالتحديد الكمي لانبعاثات الاحتباس الحراري لأغراض الإدارة الداخلية، والعديد منها يقوم أيضاً بإعداد قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) كجزء من نظام الإفصاح الرسمي؛ أو

(ب) كجزء من برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات؛ أو

(ج) لإعلام المستثمرين وأخرين بشكل اختياري. والإفصاحات الاختيارية قد يتم، على سبيل المثال، نشرها كوثيقة مستقلة؛ أو يتم تضمينها كجزء من تقرير مستديم وأوسع نطاقاً أو تقرير سنوي عن المنشأة؛ أو يتم إعدادها لدعم الإدراج في" السجل الكربوني".

نطاق المعيار

٢- يتناول هذا المعيار مهام التأكد لإعداد تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري.

٣- قد يغطي استنتاج المحاسب القانوني في مهمة تأكد ما، معلومات بالإضافة إلى قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما يرتبط المحاسب القانوني بالتقرير عن تقرير الاستدامة والذي تمثل فيه قائمة الاحتباس الحراري جزءًا واحداً فقط. في مثل تلك الحالات: (راجع: الفقرتين "أ/١"، "أ/٢")

(أ) يطبق هذا المعيار على إجراءات التأكد المنفذة فيما يتعلق بقائمة الاحتباس الحراري بخلاف الحالة التي تمثل فيها قوائم الاحتباس الحراري جزءً من معلومات شاملة تخضع للتأكد؛

(ب) يطبق معيار مهمة التأكد (٣٠٠٠)[١] (أو معيار مهمة تأكد آخر يتناول موضوعاً محدداً) على إجراءات التأكد التي تنفذ فيما يتعلق بباقي المعلومات التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني.

٤- لا يتناول هذا المعيار مهام التأكد لإعداد تقرير عما يلي، أو لا يوفر ارشادات محددة عنها:

(أ) قوائم الانبعاثات بخلاف قوائم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، مثال أوكسيدات النيتروجين (NOx) وأوكسيدات الكبريت (So٢). ومع ذلك يوفر هذا المعيار إرشادات عن تلك المهام[٢]؛ أو

(ب) معلومات أخرى تتعلق بغازات الاحتباس الحراري، مثل دورة حياة المنتج والمعلومات الأساسية الافتراضية ومؤشرات الأداء الرئيسة استناداً إلى بيانات الانبعاثات؛ أو (راجع: الفقرة "أ/٣")

(ج) الأدوات، أو العمليات أو الآليات، مثل مشاريع التعويض التي تستخدمها منشآت أخرى عند تخفيض الانبعاثات. ومع ذلك، عندما تتضمن قائمة غازات الاحتباس الحراري تخفيضاً للانبعاثات والتي تخضع للتأكد، فإن متطلبات هذا المعيار تنطبق على تلك الانبعاثات التي تم تخفيضها بحسب مقتضى الحال (انظر الفقرة "٧٦ (ف)").

مهام التقرير المباشرة والمستندة إلى الإقرار

٥- أشار إطار مهام التأكد (إطار التأكد) إلى أن مهمة التأكد إما أن تكون مهمة مستندة إلى إقرار أو مهمة إعداد تقرير مباشر. ويتناول هذا المعيار المهام المستندة إلى الإقرار فقط[٣].

إجراءات لغرض مهام التأكد المعقول والتأكد المحدود

٦- يوضح معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) أن مهمة التأكد إما ان تكون مهمة تأكد معقول أو مهمة تأكد محدود.[٤] ويتناول هذا المعيار كلاً من مهام التأكد المعقول والتأكد المحدود.

---

[١] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، مهام التأكد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية.

[٢] ترتبط المركبات الكيميائية NOx (أي No، NO٢، اللذان يختلفان عن أكسيد النيتروز لغازات الاحتباس الحراري، N٢O) وSO٢ "بالمطر الحمضي" وليس التغير المناخي.

[٣] إطار التأكد، الفقرة "١٠".

[٤] إطار التأكد، الفقرة "١١".

٧- في كلٍ من مهمة التأكد المعقول والتأكد المحدود لقائمة الاحتباس الحراري، يختار المحاسب القانوني الجمع بين إجراءات التأكد، والتي تتضمن الجمع بين: التقصي؛ والملاحظة؛ والمصادقة؛ وإعادة العملية الحسابية؛ وإعادة الأداء؛ والإجراءات التحليلية؛ والاستفسار. إن تحديد إجراءات التأكد التي سيتم تنفيذها على مهمة معين هي مسألة حكم مهني. ونظراً لأن قوائم الاحتباس الحراري تغطي نطاقاً واسعاً من الظروف، فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات من المحتمل أن تختلف بشكلٍ كبير من مهمة لأخر.

٨- ما لم ينُص على خلاف ذلك، فإن كل متطلب من متطلبات هذا المعيار ينطبق على كلٍ من مهام التأكد المعقول والتأكد المحدود، ونظراً لأن مستوى التأكد الذي يتم الوصول إليه في مهمة التأكد المحدود أقل منه في مهمة التأكد المعقول، فإن الإجراءات التي سينفذها المحاسب القانوني في مهمة التأكد المحدود سوف تختلف في طبيعتها، وستكون أقل من حيث النطاق مما هو عليه في مهمة التأكد المعقول. [٥] وقد تم عرض المتطلبات التي تطبق على أحدهما أو على النوع الأخر من المهمة في شكل أعمدة مع حرف "د" أي (تأكد محدود) أو"ل" أي (تأكد معقول) بعد رقم الفقرة. وعلى الرغم من أن بعض الإجراءات تكون مطلوبة فقط لمهام التأكد المعقول، إلا أنها بالرغم من ذلك، قد تكون مناسبة في بعض مهام التأكد المحدود (انظر أيضاً الفقرة "أ/٩٠" والتي تحدد الفروق الرئيسة بين الإجراءات الإضافية للمحاسب القانوني فيما يتعلق بمهمة التأكد المعقول ومهمة التأكد المحدودة فيما يتعلق بقائمة الاحتباس الحراري). (راجع: الفقرتين "أ/٤"، "أ/٩٠")

العلاقة مع معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، والإصدارات المهنية الأخرى والمتطلبات الأخرى

٩- على المحاسب القانوني أن يلتزم بمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠) وبهذا المعيار عندما يقوم بتنفيذ مهمة تأكد للتقرير عن قائمة الاحتباس الحراري لمنشأة معينة. ويكمل هذا المعيار معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) ولا يحل محله، ويتوسع في كيفية تطبيق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) على مهمة تأكد للتقرير على قائمة الاحتباس الحراري لمنشأة معينة (راجع: الفقرة "أ/١٧")

١٠- يتطلب الالتزام بمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بالجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد أداب وسلوكيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد،[٦] أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب) . [٧] ويتطلب أيضاً أن يكون الشريك المسؤول عن المهمة عضواً في أحد المكاتب التي تطبق معيار مراقبة الجودة (١)، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات معيار مراقبة الجودة (١). (راجع: الفقرتين "أ/٥"، "أ/٦")

١١- عندما تخضع المهمة لأنظمة أو لوائح محلية أو لأحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، فلا يجب أن يتجاوز هذا المعيار تلك الأنظمة أو اللوائح أو الأحكام. وإذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو الأحكام المحلية لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات تختلف عن هذا المعيار، فيجب تنفيذ المهمة وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأحكام المحلية والتي لن تلتزم بهذا المعيار. ويحق للمحاسب القانوني أن يلتزم بهذا المعيار، بالإضافة إلى الأنظمة واللوائح والأحكام المحلية لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات فقط، عندما يتم الوفاء بجميع المتطلبات المطبقة في هذا المعيار. (راجع: الفقرة "أ/٧")

تاريخ السريان

١٢- يسري هذا المعيار على تقارير التأكد اعتباراً من أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

---

[٥] إطار التأكد، الفقرة ٥٣، ومعيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "٣٧".
[٦] يجب أن يشير المراجع إلى قواعد أداب وسلوكيات المهنة.
[٧] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرتين "٤" و"٦"

الأهداف

١٣- فيما يلي أهداف المحاسب القانوني:

(أ) الوصول إلى تأكد معقول أو محدود، بحسب مقتضى الحال، عما إذا كانت قائمة احتباس حراري خالية من تحريف هام ومؤثر، بسبب غش أو خطأ، الأمر الذي يمكّن المحاسب القانوني من إبداء استنتاج ينقل ذلك المستوى من التأكد؛

(ب) إعداد تقرير معين، وفقاً لنتائج المحاسب القانوني، عما إذا كان:

(١) في حالة مهمة التأكد المعقول، قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة؛ أو

(٢) في حالة مهمة التأكد المحدود، قد علم المحاسب القانوني عن أي أمر جعله يعتقد، استناداً إلى الإجراءات المتخذة والأدلة التي تم الحصول عليها، بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة؛

(ج) الإبلاغ بحسب ما يقضي به هذا المعيار، وفقاً لنتائج المحاسب القانوني.

التعريفات

١٤- لأغراض هذا المعيار، يكون للمصطلحات الآتية المعاني الموضحة أدناه: [٨]

(أ) الضوابط المطبقة: هي الضوابط المستخدمة من قبل المنشأة لقياس وإعداد التقارير حول انبعاثاتها في قائمة الاحتباس الحراري.

(ب) الإقرارات: هي إفادات من المنشأة، سواءً أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويستخدمها المحاسب القانوني للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

(ج) سنة الأساس: هي سنة محددة أو متوسط سنوات متعددة يتم وفقاً لها مقارنة انبعاثات المنشأة عبر الوقت.

(د) الحدود المعينة والتعامل: هو نظام يحدد حدود الانبعاثات الإجمالية، ويخصص الانبعاثات المسموح بها للمشاركين، ويسمح لهم بالتعامل مع الانبعاثات المسموح بها وحصص الانبعاثات مع بعضهم البعض.

(هـ) المعلومات المقارنة: هي المبالغ والإفصاحات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري، فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

(و) الانبعاثات: هي الاحتباس الحراري الذي انبعث، خلال الفترة ذات العلاقة، إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:

- انبعاثات مباشرة (تعرف أيضاً بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها. (راجع: الفقرة "أ/٨")
- انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن نشاطات المنشأة، ولكنها تحدث من مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن أن تصنف الانبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
  - انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المصاحبة للطاقة التي تنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبل المنشأة. (راجع: الفقرة "أ/٩")
  - انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة. (راجع: الفقرة "أ/١٠")

(ز) البنود المقتطعة من الانبعاثات: أي بند مشمول في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة والذي يتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المُبلغ عنها، ولكنه ليس عبارة عن انبعاثات مزالة؛ وغالباً ما يتضمن شراء حصص متوازنة، لكن يمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل حصص وحدود الأداء المسموحة المعترف بها من قبل خطة رسمية أو خطة أخرى تكون المنشأة جزءا منها. (راجع: الفقرتين "أ/١١"، "أ/١٢")

[٨] تطُبق التعريفات الواردة في معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) على هذا المعيار.

(ح) عامل الانبعاثات: هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلومترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة تربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير معين لكمية الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.

(ط) برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات: هو برنامج قائم على أساس السوق يستخدم للسيطرة على الاحتباس الحراري من خلال توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.

(ي) المنشأة: هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو جزء قابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، معمل منفرد أو أي شكل من أشكال المرافق الأخرى مثل موقع مكب النفايات) أو خليط من المنشآت القانونية أو المنشآت الأخرى أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) التي ترتبط بها الانبعاثات في قائمة الاحتباس الحراري.

(ك) الغش: هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من الأفراد الذين يعملون في الإدارة، أو المسؤولين عن الحوكمة، أو الموظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينطوي على اللجوء إلى الخداع لتحقيق منفعة غير قانونية أو غير مشروعة.

(ل) الإجراءات الأخرى: هي إجراءات يتم اتخاذها استجابة لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة، بما في ذلك اختبارات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

(م) قائمة الاحتباس الحراري: هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس انبعاثات الاحتباس الحراري للمنشأة لفترة معينة (تعرف أحياناً بمخزون الانبعاثات)، وتعرض عندما يكون ذلك منطبقاً، المعلومات المقارنة والإيضاحات التي تشمل ملخصاً للسياسات المهمة للتحديد الكمي والتقرير. وقد تتضمن قائمة الاحتباس الحراري أيضاً قائمة مصنفة بعمليات الإزالة أو البنود المقتطعة من الانبعاثات. وعندما لا تغطي المهمة كامل قائمة الاحتباس الحراري، فإن "قائمة الاحتباس الحراري" تقرأ على أنها ذلك الجزء الذي تغطيه المهمة. وتكون قائمة الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" للمهمة.[٩]

(ن) الاحتباس الحراري: ثاني أوكسيد الكربون (CO_2) وأي غازات أخرى يجب تضمينها وفق الضوابط المطبقة في قائمة الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأوكسيد النيتروز، وسلفور هيكسا فلوريد، وكربونات هيدرو فلورو، وكربونات بيرفلورو، وكربونات كلورو فلورو. وغالباً ما يعبر عن الغازات باستثناء ثاني أوكسيد الكربون بمعادلات ثاني أوكسيد الكربون (eCO_2-).

(س) الحدود التنظيمية: الحدود التي تحدد العمليات التي يتم تضمينها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة.

(ع) الأهمية النسبية للأداء: الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للأداء أيضاً، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.

(ف) شراء الحصص الموازنة: اقتطاع انبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيض الانبعاثات) أو زيادة عمليات الإزالة لمنشأة أخرى (عمليات تحسين الإزالة)، مقارنةً بخط الأساس الافتراضي. (راجع: الفقرة "أ/١٣")

(ص) قياس الكمية: هي عملية تحديد كمية الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كغازات منبعثة أو (مزالة) حسب مصادر (أو أحواض) معينة.

(ق) عمليات الإزالة: الاحتباس الحراري الذي قامت المنشأة، خلال الفترة بإزالته من الجو، أو الذي كان سينبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطه وتوجيهه نحو حوض معين. (راجع: الفقرة "أ/١٤")

---

[٩] إطار التأكد، الفقرة "٨".

(ر) المرافق المهمة: مرافق ذات أهمية خاصة بسبب حجم انبعاثاتها مقارنةً بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعتها الخاصة أو بسبب الظروف التي تؤدي إلى نشوء مخاطر تحريف هام ومؤثر محدد. (راجع: الفقرتين "أ/١٥"، "أ/١٦")

(ش) الحوض: وحدة أو آلية مادية تزيل الاحتباس الحراري من الجو.

(ت) المصدر: وحدة أو آلية مادية تطلق الاحتباس الحراري إلى الجو.

(ث) نوع الانبعاثات: تصنيف الانبعاثات استناداً، على سبيل المثال إلى مصدر الانبعاثات أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرافق.

المتطلبات

معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)

١٥- يجب على المحاسب القانوني ألا يقر بالالتزام بهذا المعيار ما لم يلتزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار مهام التأكد (٣٠٠٠). (راجع: الفقرات "أ/٥"، "أ/٦"، "أ/١٧"، "أ/٢١"، "أ/٢٢"، "أ/٣٧"، "أ/١٢٧")

قبول المهمة أو الاستمرار فيها

المهارات والمعارف والخبرات

١٦- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة أن:

(أ) يمتلك مهارات ومعارف وخبرات كافية تتعلق بالتأكد، بالإضافة إلى كفاءة كافية في قياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها، وتحمل المسؤولية عن استنتاج التأكد؛

(ب) يقتنع بأن فريق العمل وأي خبراء خارجيين تابعين للمحاسب القانوني يمتلكون بشكل جماعي الكفاءات المهنية اللازمة، لقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقرير عنها وللقيام بأعمال التأكد، من أجل تنفيذ مهمة التأكد وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين "أ/١٨"، "أ/١٩")

الشروط المسبقة للمهمة

١٧- من أجل إثبات ما إذا كانت الشروط المسبقة للمهمة قائمة:

(أ) يجب أن يحدد الشريك المسؤول عن المهمة بأن كلاً من قائمة الاحتباس الحراري والمهمة لهما نطاق كافٍ بشكل مفيد للمستخدمين المستهدفين، مع الأخذ في الحسبان بشكل خاص ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/٢٠")

(١) إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري ستستبعد الانبعاثات المهمة التي تم قياس كميتها، أو التي يمكن بسهولة قياس كميتها: ما إذا كانت عمليات الاستبعاد تلك تعُد معقولة في ظل الظروف المحددة؛

(٢) إذا كانت المهمة ستستبعد التأكد فيما يتعلق بالانبعاثات المهمة التي يتم إعداد التقارير عنها من قبل المنشأة؛ ما إذا كانت عمليات الاستبعاد تلك تعُد معقولة في ظل الظروف المحددة؛

(٣) إذا كانت المهمة ستتضمن تأكداً فيما يتعلق بالبنود المقتطعة من الانبعاثات: ما إذا كانت طبيعة التأكد الذي سوف يصل إليه المحاسب القانوني فيما يتعلق بالبنود المقتطعة والمحتوى المقصود لتقرير التأكد فيما يتعلق بها واضحاً ومعقولاً في ظل الظروف المحددة ومفهوماً من قبل الطرف المتعاقِد. (راجع: الفقرتين "أ/١١"، "أ/١٢")

(ب) عند تقييم مدى ملاءمة الضوابط المطبقة، بحسب ما يقتضي معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)[١٠]، يحدد المحاسب القانوني ما إذا كانت الضوابط تشمل كحد أدنى ما يلي: (راجع: الفقرات "أ/٢٣"–"أ/٢٦")

(١) طريقة تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة؛ (راجع: الفقرتين "أ/٢٧"، "أ/٢٨")

(٢) الاحتباس الحراري الذي سيتم المحاسبة عنه؛

[١٠] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "١٩"

(٣) الطرق المقبولة لقياس الكمية، بما في ذلك طرق إجراء تعديلات على سنة الأساس (إذا كانت منطبقة)؛
(٤) إفصاحات وافية بحيث يمكن للمستخدمين المستهدفين فهم الاجتهادات المهمة التي تتخذ في إعداد قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات "أ/٢٩"–"أ/٣٤").

(ج) يجب أن يحصل المحاسب القانوني على موافقة المنشأة على أنها تقر بعلمها وفهمها لمسؤوليتها عما يلي:
(١) تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها، التي ترى المنشأة أنها ضرورية للمساعدة في إعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف هام ومؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ؛
(٢) إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المطبقة؛ (راجع: الفقرة "أ/٣٥")
(٣) الإشارة إلى الضوابط المطبقة التي استخدمتها في قائمة الاحتباس الحراري، أو وصفها، عندما لا يكون من الواضح بسهولة من ظروف المهمة من هي الجهة التي قامت بوضعها. (راجع: الفقرة "أ/٣٦")

الاتفاق على شروط المهمة

١٨- تشمل شروط المهمة المتفق عليها التي يتطلبها معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) [١١]: (راجع: الفقرة "أ/٣٧")
(أ) هدف ونطاق المهمة؛
(ب) مسؤوليات المحاسب القانوني؛
(ج) مسؤوليات المنشأة، بما فيها تلك المذكورة في الفقرة "١٧(ج)"؛
(د) تحديد الضوابط المطبقة لإعداد قائمة الاحتباس الحراري؛
(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير سوف يصدرها المحاسب القانوني، وعبارة تفيد أنه قد تكون هناك ظروفاً قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين؛
(و) إقرار يفيد بموافقة المنشأة على تقديم إقرارات مكتوبة عند انتهاء المهمة.

التخطيط

١٩- عند التخطيط للمهمة حسبما هو مطلوب بموجب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)،[١٢] يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات "أ/٣٨" – "أ/٤١")
(أ) تحديد خصائص المهمة التي تحدد نطاقه؛
(ب) التحقق من أهداف التقرير الخاصة بالمهمة من أجل التخطيط لتوقيت المهمة وطبيعة الاتصالات المطلوبة؛
(ج) النظر في العوامل التي تعُد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة في إدارة جهود فريق العمل؛
(د) النظر في نتائج إجراءات قبول أو استمرار المهمة، وعندما يكون ذلك منطبقاً، النظر فيما إذا كانت المعرفة المكتسبة من المهام الأخرى التي يؤديها الشريك المسؤول عن المهمة للمنشأة تعد معرفة ملائمة؛
(هـ) التحقق من طبيعة وتوقيت وحجم الموارد الضرورية لتنفيذ المهمة، بما في ذلك مشاركة الخبراء والمحاسبين القانونيين الآخرين؛ (راجع: الفقرتين "أ/٤٢"، "أ/٤٣")
(و) تحديد تأثير وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة، إن وجدت، على المهمة.

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المهمة

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند تخطيط المهمة

٢٠- عند وضع الاستراتيجية العامة للمهمة، يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات "أ/٤٤" – "أ/٥٠")

[١١] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "١٠"
[١٢] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "١٢"

٢١- يجب على المحاسب القانوني تحديد الأهمية النسبية للأداء لأغراض تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى.

تعديل الأهمية النسبية مع التقدم في المهمة

٢٢- يجب على المحاسب القانوني مراجعة الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري في حال إحاطته بمعلومات جديدة أثناء تنفيذ المهمة والتي كانت ستجعله يحدد كمية مختلفة بشكل مبدئي. (راجع: الفقرة "أ/٥١")

فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها

٢٣- يجب على المحاسب القانوني فهم ما يلي: (راجع: الفقرتين "أ/٥٢"، "أ/٥٣")

(أ) العوامل الصناعية والتنظيمية ذات الصلة والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك الضوابط المطبقة.

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) طبيعة العمليات التي تتضمنها الحدود التنظيمية للمنشأة بما في ذلك: (راجع: الفقرتين "أ/٢٧"، "أ/٢٨")

أ- مصادر واكتمال الانبعاثات، والأحواض والبنود المقتطعة للانبعاثات، إن وجدت؛

ب- مساهمة كل منها في الانبعاثات الكلية للمنشأة؛

ج- حالات عدم التأكد المصاحبة للكميات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات "أ/٥٤" – "أ/٥٩")

(٢) التغيرات عن الفترة السابقة في طبيعة أو نطاق العمليات، بما في ذلك ما إذا كان هناك أي عمليات دمج أو عمليات استهلاك أو بيع لمصادر الانبعاثات أو الحصول على مصادر خارجية ذات انبعاثات مهمة؛

(٣) تكرار وطبيعة انقطاع العمليات. (راجع: الفقرة "أ/٦٠")

(ج) اختيار وتطبيق المنشأة لطرق قياس الكمية وسياسات إعداد التقارير، بما في ذلك أسباب التغيرات التي تطرأ على تلك الطرق والسياسات وإمكانية تكرار حساب الانبعاثات ضمن قائمة الاحتباس الحراري.

(د) متطلبات الضوابط المطبقة المتعلقة بالتقديرات، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة.

(هـ) هدف واستراتيجية المنشأة الخاصة بتغير المناخ، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية ذات العلاقة والمخاطر المتعلقة بالسمعة. (راجع: الفقرة "أ/٦١")

(و) مدى الإشراف على، المعلومات الخاصة بالانبعاثات داخل المنشأة، والمسؤولية عنها.

(ز) ما إذا كانت لدى المنشأة وظيفة للمراجعة الداخلية، وإذا كان الحال كذلك، أنشطتها ونتائجها الرئيسة المتعلقة بالانبعاثات.

إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها

٢٤- يجب أن تتضمن إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإجراءات تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها ما يلي: (راجع: الفقرات "أ/٥٢"، "أ/٥٣"، "أ/٦٢")

(أ) طرح الأسئلة والاستفسارات على الأشخاص الموجودين في المنشاة والذين، بحسب حكم المحاسب القانوني، لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة بسبب الغش أو الخطأ.

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات "أ/٦٣" – "أ/٦٥")

(ج) الملاحظة والاستفسار. (راجع: الفقرات "أ/٦٦" – "أ/٦٨")

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية في المنشأة

تأكد محدود	تأكد معقول
٢٥د. فيما يخص الرقابة الداخلية المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد التقارير عنها كأساس لتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها، يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى الفهم من خلال الاستعلام عن: (راجع: الفقرات "أ/٥٢" – "أ/٥٣"، "أ/٦٩" – "أ/٧٠") (أ) بيئة الرقابة؛ (ب)نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات العلاقة والإبلاغ عن أدوار ومسؤوليات إعداد تقرير عن الانبعاثات وأمور مهمة مرتبطة بإعداد تقرير عن الانبعاثات؛ (ج)نتائج آلية تقييم مخاطر المنشأة.	٢٥ل. يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للمكونات الآتية للرقابة الداخلية في المنشأة المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات وإعداد تقرير عنها كأساس لتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها: (راجع: الفقرات "أ/٥٢" – "أ/٥٣"، "أ/٧٠") (أ) بيئة الرقابة؛ (ب)نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية ذات العلاقة والإبلاغ عن أدوار ومسؤوليات إعداد تقرير عن الانبعاثات وأمور مهمة مرتبطة بإعداد تقرير عن الانبعاثات؛ (ج) نتائج آلية تقييم مخاطر المنشأة؛ (د) أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمهمة، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري فهمها من أجل تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى الإقرارات وتصميم إجراءات أخرى استجابة للمخاطر المقيمة ولا تتطلب مهمة التأكد فهم جميع أدوات الرقابة المتعلقة بكل نوع مهم من الانبعاثات والإفصاحات في قائمة الاحتباس الحراري أو إلى كل إقرار مرتبط بها؛(راجع : الفقرتين "أ/٧١"،" أ/٧٢ " (هـ) متابعة أدوات الرقابة.
	٢٦ل.عند التوصل إلى الفهم المطلوب في الفقرة "٢٥ل"، يجب على المحاسب القانوني تقييم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا تم تنفيذها من خلال اتخاذ إجراءات معينة بالإضافة إلى طرح الاستفسارات على موظفي المنشأة.(راجع: الفقرتين "أ/٥٢"، "أ/٥٣")

إجراءات أخرى للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها

٢٧- إذا قام الشريك المسؤول عن المهمة بمهمات أخرى لصالح المنشأة، فيجب أن يبحث فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تعد ذات صلة بتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها. (راجع: الفقرة "أ/٧٣")

٢٨- يجب على المحاسب القانوني أن يوجه مجموعة من الاستفسارات للإدارة وآخرين داخل المنشأة بحسب مقتضى الحال، لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، يوثر على قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرات "أ/٨٤" – "أ/٨٦")

٢٩- يجب على الشريك المسؤول عن المهمة والأعضاء الرئيسيين الأخرين في فريق العمل وأي خبراء خارجيين رئيسيين يستعين بهم المحاسب القانوني أن يناقشوا احتمالية تعرض قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة لتحريفات هامة ومؤثرة بسبب غش أو خطأ، وتطبيق الضوابط المطبقة على حقائق وظروف المنشأة. ويجب أن يحدد الشريك المسؤول عن المهمة الأمور التي يجب إبلاغها لأعضاء فريق العمل، ولأي خبراء خارجيين يستعين بهم المحاسب القانوني لم يشتركوا في النقاش.

٣٠- يجب أن يقيم المحاسب القانوني ما إذا كانت أساليب قياس الكمية وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة، مناسبة لعملياتها ومتوافقة مع الضوابط المطبقة ومع سياسات قياس الكمية وإعداد التقارير المستخدمة في القطاع ذي الصلة وفي الفترات السابقة.

تنفيذ إجراءات في الموقع ضمن مرافق المنشأة

٣١- يجب أن يحدد المحاسب القانوني ما إذا كان تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن المرافق المهمة في ظروف المهمة يعد أمراً ضرورياً. (راجع: الفقرات "أ/١٥"، "أ/١٦"، "أ/٧٤" – "أ/٧٧")

المراجعة الداخلية

٣٢- عندما يكون لدى المنشأة وظيفة مراجعة داخلية ذات صلة بالمهمة، فيجب على المحاسب القانوني ما يلي (راجع: الفقرة "أ/٧٨"):

(أ) تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عمل محدد لوظيفة المراجعة الداخلية، وإلى أي حد سيتم استخدامه؛

(ب) عند استخدام عمل محدد لوظيفة المراجعة الداخلية، تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأغراض المهمة.

تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها

تأكد محدود	تأكد معقول
٣٣د.يجب على المحاسب القانوني تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها:	٣٣ل.يجب على المحاسب القانوني تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها:
(أ) على مستوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين "أ/٧٩"، "أ/٨٠")	(أ) على مستوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرتين "أ/٧٩"، "أ/٨٠")
(ب) للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات (راجع: الفقرة "أ/٨١")،	(ب) على مستوى الإقرارات للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات، (راجع: الفقرتين "أ/٨١"، "أ/٨٢")
كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات معينة تكون طبيعتها وتوقيتها ومداها:	كأساس لتصميم وتنفيذ إجراءات معينة تكون طبيعتها وتوقيتها ومداها: (راجع: الفقرة "أ/٨٣")
(ج) سريعة التجاوب مع مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة؛	(ج) سريعة التجاوب مع مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة؛
(د) تسمح للمحاسب القانوني بالحصول على تأكد محدود عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة.	(د) تسمح للمحاسب القانوني بالحصول على تأكد معقول عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة.

أسباب مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة

٣٤- عند تنفيذ الإجراءات المطلوبة في الفقرتين "٣٣/د" أو "٣٣/ل"، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان على الأقل العوامل الآتية: (راجع: الفقرات "أ/٨٤" – "أ/٨٩")

(أ) احتمال وجود تحريف متعمد في قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرات "أ/٨٤" – "أ/٨٦")

(ب) احتمال عدم الالتزام بأحكام تلك الأنظمة واللوائح المعروفة عموماً بتأثيرها المباشر على محتوى قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة "٨٧")

(ج) احتمال حذف انبعاثات مهمة ممكنة؛ (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (أ)")

(د) التغيرات الاقتصادية أو التنظيمية المهمة؛ (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (ب)")

(هـ) طبيعة العمليات؛ (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (ج)")

(و) طبيعة طرق قياس الكميات؛ (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (د)")

(ز) درجة التعقيد في تعيين الحدود التنظيمية وما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة مشـــاركة؛ (راجع: الفقرتين "أ/٢٧"، "أ/٢٨")

(ح) ما إذا كان هناك انبعاثات مهمة خارج السياق العادي لأعمال المنشأة، أو تظهر بأنها انبعاثات غير عادية؛ (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (هـ)")

(ط) درجة التقدير الشخصي في قياس الانبعاثات؛ (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (هـ)")

(ي) ما إذا كانت انبعاثات النطاق (٣) مشمولة في قائمة الاحتباس الحراري؛ (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (و)")

(ك) كيفية قيام المنشأة بإعداد التقديرات المهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات (راجع: الفقرة "أ/٨٨ (ز)").

الاجراءات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة والإجراءات الإضافية

٣٥- يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ الإجراءات الأساسية لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات "أ/٩٠"–"أ/٩٣").

٣٦- يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية تتواكب طبيعتها وتوقيتها ومداها مع المخاطر المقيَّمة، مع الأخذ في الحسبان مستوى التأكد المطلوب، المعقول أو المحدود، بحسب مقتضى الحال (راجع: الفقرة "أ/٩٠").

تأكد محدود	تأكد معقول
٣٧د.عند تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية وفقاً للفقرة "٣٦"، يجب على المحاسب القانوني:(راجع: الفقرات "أ/٩٠" – "أ/٩٤") (أ) النظر في أسباب التقييم المحدد لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة بالنسبة للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات؛ (راجع: الفقرة "أ/٩٥") (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للمخاطر. (راجع: الفقرة "أ/٩٧")	٣٧ل. عند تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية وفقاً للفقرة ٣٦، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات "أ/٩٠" – "أ/٩٤") (أ) النظر في أسباب التقييم المحدد لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى الإقرارات للأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات، بما في ذلك: (راجع: الفقرة "أ/٩٥") ١) احتمال وجود تحريفات هامة ومؤثرة نتيجة خصائص محددة لنوع الانبعاث أو الإفصاح ذي العلاقة (أي المخاطر المتأصلة)؛ ٢) ما إذا كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ (راجع: الفقرة "أ/٩٦") (ب) الحصول على أدلة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المحاسب القانوني للمخاطر. (راجع: الفقرة "أ/٩٧") **اختبارات أدوات الرقابة** ٣٨ل.يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة بغرض الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بخصوص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ذات الصلة إذا: (راجع: الفقرة "أ/٩٠ (أ)") (أ) كان المحاسب القانوني ينوي الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى؛ أو (راجع: الفقرة "أ/٩٦") (ب) كانت الإجراءات الأخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة لا يمكن بمفردها توفير ما يكفي من الأدلة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرة "أ/٩٨") ٣٩ل.إذا تم اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المحاسب القانوني الاعتماد عليها، فيجب على المحاسب القانوني إجراء استفسارات محددة لفهم هذه الأمور وتبعاتها المحتملة، ويجب أن يحدد ما إذا: (راجع: الفقرة "أ/٩٠") (أ) كانت اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها توفر أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو

	(ب) كان من الضروري إجراء اختبارات إضافية لأدوات الرقابة؛ أو (ج) كان يجب معالجة المخاطر المحتملة للتحريفات الهامة والمؤثرة باستخدام إجراءات أخرى. إجراءات أخرى بخلاف اختبارات أدوات الرقابة ٤٠ل.بصرف النظر عن مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني تصميم وتنفيذ اختبارات للتفاصيل أو إجراءات تحليلية بالإضافة إلى اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، لكل نوع من الأنواع المهمة من الانبعاثات والإفصاحات. (راجع: الفقرتين "أ/٩٠"، "٩٤") ٤١ل.يجب على المحاسب القانوني الأخذ في الحسبان ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات مصادقة خارجية. (راجع: الفقرتين "أ/٩٠"، "أ/٩٩")
تنفيذ إجراءات تحليلية استجابة لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة ٤٢د.عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات "أ/٩٠ (ج)"، "أ/١٠٠"– "أ/١٠٢") (أ) تحديد مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية المحددة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت؛ (ب) تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات التي من خلالها كون المحاسب القانوني تصوره للكميات أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصادر المعلومات المتاحة وإمكانية مقارنتها وطبيعتها ومدى ملاءمتها، إضافة إلى أدوات الرقابة على الإعداد؛ (ج) وضع تصور معين فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة.	**تنفيذ إجراءات تحليلية استجابة لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة** ٤٢ل.عند تصميم وتنفيذ الإجراءات التحليلية، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرات "أ/٩٠ (ج)"، "أ/١٠٠" – "أ/١٠٢") (أ) تحديد مدى ملاءمة الإجراءات التحليلية المحددة لإقرارات معينة، مع الأخذ في الحسبان مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، لهذه الإقرارات؛ (ب) تقييم إمكانية الاعتماد على البيانات التي من خلالها كون المحاسب القانوني تصوره للكميات أو النسب المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصادر المعلومات المتاحة وإمكانية مقارنتها وطبيعتها ومدى ملاءمتها، إضافة إلى أدوات الرقابة على الإعداد؛ (ج) وضع تصور معين فيما يخص الكميات أو النسب المسجلة بحيث يكون دقيقاً بشكل كافٍ لتحديد التحريفات الهامة والمؤثرة المحتملة.
٤٣د. إذا كشفت الإجراءات التحليلية تقلبات أو علاقات غير متسقة مع معلومات أخرى ذات علاقة أو مختلفة بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، فيجب على المحاسب القانوني الاستفسار من المنشأة حول هذه الاختلافات. ويجب أن يدرس المحاسب القانوني الإجابات على هذه الاستفسارات، لتحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في ظل الظروف المحددة. (راجع: الفقرة "أ/٩٠(ج)")	٤٣ل.إذا كشفت الإجراءات التحليلية عن تقلبات أو علاقات غير متسقة مع معلومات أخرى ذات علاقة أو مختلفة بشكل كبير عن الكميات أو النسب المتوقعة، يجب على المحاسب القانوني تقصي هذه الاختلافات من خلال: (راجع: الفقرة "أ/٩٠(ج)") (أ) الاستفسار من المنشأة والحصول على أدلة إضافية متعلقة بإجابات المنشأة؛ (ب) تنفيذ إجراءات أخرى بحسب ما تقتضي الضرورة في الظروف المختلفة.
إجراءات تتعلق بالتقديرات ٤٤د.على أساس مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرتين "أ/١٠٣"، "١٠٤") (أ) تقييم ما إذا: (١) كانت المنشأة قد طبقت وبشكل مناسب متطلبات الضوابط المطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (٢) كانت طرق إعداد التقديرات مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باتساق، وما إذا كانت التغيرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنة بالفترة السابقة ملائمة في الظروف المحددة؛ (ب) الأخذ في الحسبان ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في الظروف المحددة.	**إجراءات تتعلق بالتقديرات** ٤٤ل. على أساس مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا: (راجع: الفقرة "أ/١٠٣") (أ) كانت المنشأة قد طبقت وبشكل مناسب متطلبات الضوابط المطبقة ذات الصلة بالتقديرات؛ (ب) كانت طرق إعداد التقديرات مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باتساق، وما إذا كانت التغيرات، إن وجدت، في التقديرات المقرر عنها أو في طريقة إعدادها مقارنةً بالفترة السابقة ملائمة في الظروف المحددة.

	٤٥ل.عند مواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة، يجب على المحاسب القانوني القيام بواحد أو أكثر مما يلي، مع الأخذ في الحسبان طبيعة التقديرات: (راجع: الفقرة "أ/١٠٣") (أ) فحص كيفية إعداد المنشأة للتقدير والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا: (١) كانت الطريقة المستخدمة في قياس الكميات مناسبة في ظل الظروف؛ (٢) كانت الافتراضات التي استخدمتها المنشأة معقولة. (ب) فحص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة حول كيفية إعداد المنشأة للتقدير، بالإضافة إلى القيام بإجراءات أخرى مناسبة. (ج) وضع تقدير مبلغ واحد أو مدى من المبالغ لتقييم تقدير المنشأة من أجل هذا الغرض: (١) إذا استخدم المحاسب القانوني افتراضات أو طرقاً تختلف عن افتراضات المنشأة، فيجب عليه التوصل إلى فهم لافتراضات أو طرق المنشأة بشكل كاف لإثبات أن تقدير المحاسب القانوني الذي يتعلق بمبلغ واحد أو مدى من المبالغ يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات العلاقة ولتقييم أي اختلافات مهمة عن تقدير المنشأة المتعلق بمبلغ واحد. (٢) إذا استنتج المحاسب القانوني أنه من المناسب استخدام مدى من المبالغ، فيجب عليه أن يضيق المدى بالاعتماد على الأدلة المتاحة، إلى حين اعتبار أن جميع النتائج المشمولة ضمن المدى تُعد نتائج معقولة.

الفحص بالعينة

٤٦- عند استخدام العينات في الفحص، يجب على المحاسب القانوني، عند تصميم العينة، أن يأخذ في الحسبان الغرض من الإجراء وخصائص المجتمع الذي ستسحب منه العينة (راجع: الفقرتين "أ/٩٠ (ب)"، "أ/١٠٥").

الغش والأنظمة واللوائح

٤٧- يجب على المحاسب القانوني التعامل بشكل مناسب مع الغش أو الغش المشتبه به، وعدم الالتزام أو عدم الالتزام المشتبه به بالأنظمة واللوائح المحددة خلال المهمة (راجع: الفقرتين "أ/١٠٦"، "أ/١٠٧").

تأكد محدود	تأكد معقول
إجراءات تتعلق بآلية إعداد قائمة الاحتباس الحراري	إجراءات تتعلق بآلية تجميع قائمة الاحتباس الحراري
٤٨د.يجب أن تشمل إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية المرتبطة بآلية إعداد قائمة الاحتباس الحراري ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/١٠٨")	٤٨ل.يجب أن تشمل إجراءات المحاسب القانوني الإجراءات الآتية المرتبطة بآلية إعداد قائمة الاحتباس الحراري ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/١٠٨")
(أ) موافقة أو مطابقة قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية؛	(أ) موافقة أو مطابقة قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية؛
(ب) التوصل، من خلال الاستفسار من المنشأة، إلى فهم للتعديلات المهمة التي أجريت خلال إعداد قائمة الاحتباس الحراري والأخذ في الحسبان ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات أخرى في ظل الظروف المختلفة.	(ب) اختبار التعديلات المهمة التي أجريت خلال إعداد قائمة الاحتباس الحراري. **إعادة النظر في تقييم المخاطر عند القيام بمهمة تأكد معقول** ٤٩ل. يمكن أن يتغير تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات خلال التقدم في المهمة مع الحصول على المزيد من

	الأدلة. وفي الحالات التي يحصل فيها المحاسب القانوني على أدلة معينة من تنفيذ إجراءات إضافية،
تحديد ما إذا كان من الضروري اتخاذ إجراءات إضافية في مهمة تأكد محدود ٤٩د. إذا علم المحاسب القانوني بأي أمر (أمور) يجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد يشوبها تحريفات هامة ومؤثرة، فيجب عليه تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية ليتمكن من: (راجع:الفقرتين "أ/١٠٩"،"أ/١١٠") (أ) استنتاج أن الأمر (الأمور) ليس من المرجح أن يؤدي إلى تحريفات هامة ومؤثرة في قائمة الاحتباس الحراري؛ أو (ب) تحديد الأمر (الأمور) الذي يؤدي إلى تحريفات هامة ومؤثرة في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة "أ/١١١")	أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، والتي لا يكون أي منها متسقاً مع الأدلة التي استند إليها المحاسب القانوني مسبقاً في تقييمه، فيجب على المحاسب القانوني أن يعيد النظر في التقييم ويعدل الإجراءات المخطط لها وفقاً لذلك. (راجع: الفقرة "أ/١٠٩")

تجميع التحريفات الهامة والمؤثرة المكتشفة

٥٠- يجب على المحاسب القانوني أن يجمع التحريفات التي اكتشفها خلال المهمة، باستثناء تلك التحريفات التي من الواضح أنها ليست ذات شأن. (راجع: الفقرة "أ/١١٢")

النظر في التحريفات المكتشفة مع التقدم في المهمة

٥١- يجب على المحاسب القانوني أن يحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإعادة النظر في الاستراتيجية العامة للمهمة وخطة المهمة إذا:

(أ) أشارت طبيعة التحريفات المكتشفة وظروف حدوثها إلى وجود تحريفات أخرى يمكن أن تعد عند جمعها مع التحريفات المجمعة خلال المهمة بأنها تحريفات هامة ومؤثرة؛ أو

(ب) بلغ مجموع التحريفات المجمعة خلال المهمة مستوى الأهمية النسبية المحدد وفقاً للفقرات "٢٠" – "٢٢" من هذا المعيار.

٥٢- إذا قامت المنشأة، بناءً على طلب المحاسب القانوني، باختبار نوع معين من الانبعاثات أو الإفصاحات وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة التي تم اكتشافها، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ إجراءات معينة متعلقة بالعمل الذي أنجزته المنشأة لتحديد ما إذا كان لا يزال يوجد تحريفات هامة ومؤثرة.

الإبلاغ عن التحريفات الهامة والمؤثرة وتصحيحها

٥٣- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم في الوقت المناسب بالإبلاغ عن جميع التحريفات التي تتجمع خلال المهمة للمستوى المناسب في المنشأة، ويجب أن يطلب من المنشأة تصحيح تلك التحريفات.

٥٤- إذا رفضت المنشأة تصحيح بعض أو جميع التحريفات التي أبلغ عنها المحاسب القانوني، فيجب أن يفهم المحاسب القانوني أسباب المنشأة وراء عدم إجراء التصحيحات وأن يأخذ ذلك في الحسبان عند تكوين استنتاجه.

تقييم تأثير التحريفات غير المصححة

٥٥- قبل تقييم تأثير التحريفات غير المصححة، يجب أن يعيد المحاسب القانوني تقييم الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرات "٢٠–٢٢" من هذا المعيار للتأكد ما إذا كانت لا تزال مناسبة في سياق الانبعاثات الفعلية للمنشأة.

٥٦- يجب أن يحدد المحاسب القانوني ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد تحريفات هامة ومؤثرة، سواء منفردة أو مجتمعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب أن ينظر المحاسب القانوني في حجم وطبيعة التحريفات، والظروف المحددة لحدوثها، فيما يتعلق بأنواع محددة من الانبعاثات أو الإفصاحات وقائمة الاحتباس الحراري. (انظر الفقرة "٧٢")

استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين

٥٧- عندما ينوي المحاسب القانوني استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين، فيجب عليه:

(أ) التواصل بشكل واضح مع أولئك المحاسبين القانونيين الآخرين بشأن نطاق وتوقيت عملهم ونتائجهم؛ (راجع: الفقرتين "أ/١١٣"، "أ/١١٤")

(ب) تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها وعملية دمج المعلومات ذات العلاقة في قائمة الاحتباس الحراري. (راجع: الفقرة "أ/١١٥")

الاقرارات المكتوبة

٥٨- يجب أن يطلب المحاسب القانوني إقرارت مكتوبة من شخص أو أشخاص داخل المنشأة ذوي مسؤوليات مناسبة ومعرفة بالأمور ذات الصلة: (راجع: الفقرة "أ/١١٦")

(أ) بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري، بما في ذلك المعلومات المقارنة، حيثما يكون ذلك مناسباً، وفقاً للضوابط المطبقة، كما هو مبين في شروط المهمة؛

(ب) بأنهم قد زودوا المحاسب القانوني بجميع المعلومات ذات الصلة وحق الوصول كما هو متفق عليه في شروط المهمة وأوضحوا جميع الأمور ذات الصلة في قائمة الاحتباس الحراري؛

(ج) ما إذا كانوا يعتقدون بأن تأثيرات التحريفات غير المصححة غير مهمة، سواء منفردة أو مجتمعة، بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، ويجب دمج ملخص بهذه البنود في الاقرار المكتوبة أو إرفاقه بها؛

(د) ما إذا كانوا يعتقدون بأن الافتراضات المهمة المستخدمة في إجراء التقديرات تعُد افتراضات معقولة؛

(هـ) بأنهم أبلغوا المحاسب القانوني بجميع ما يعلمونه من أوجه القصور الموجودة في الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمهمة والتي لا ينطبق عليها وصف أنها "ليست ذات شأن بشكل واضح"؛

(و) ما إذا كانوا قد أفصحوا للمحاسب القانوني عن معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، أو عدم التزام بالأنظمة واللوائح، حيثما يمكن أن يكون للغش أو عدم الالتزام تأثير مهم على قائمة الاحتباس الحراري.

٥٩- يجب أن يكون تاريخ الاقرارات المكتوبة أقرب ما يمكن إلى تاريخ تقرير التأكد، ولكن ليس بعده.

٦٠- يجب أن يمتنع المحاسب القانوني عن إبداء استنتاج عن قائمة الاحتباس الحراري، أو ينسحب من المهمة، حيثما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة إذا:

(أ) استنتج المحاسب القانوني أنه توجد شكوك كافية حول نزاهة الشخص (الأشخاص) الذي يقدم الاقرارات المكتوبة التي تقتضيها الفقرة "٥٨(أ) و (ب)" بما يجعل الاقرارات المكتوبة في هذا الصدد لا يمكن الاعتماد عليها؛ أو

(ب) لم تقدم المنشأة الاقرارات المكتوبة التي تتطلبها الفقرة "٥٨ (أ) و (ب)".

الأحداث اللاحقة

٦١- يجب على المحاسب القانوني: (راجع: الفقرة "أ/١١٧")

(أ) الأخذ في الحسبان ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ قائمة الاحتباس الحراري وتاريخ تقرير التأكد تتطلب تعديل قائمة الاحتباس الحراري أو الإفصاح فيها، وتقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها عما إذا كانت تلك الأحداث تنعكس بشكل مناسب في قائمة الاحتباس الحراري وفقاً للضوابط المطبقة؛

(ب) الاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي علم بها بعد تاريخ تقرير التأكد، والتي لو علم بها المحاسب القانوني في ذلك التاريخ لكانت قد دفعته لتعديل تقرير التأكد.

المعلومات المقارنة

٦٢- عند عرض المعلومات المقارنة مع المعلومات الحالية للانبعاثات وكانت بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة مشمولة باستنتاج المحاسب القانوني، فإن إجراءات المحاسب القانوني فيما يخص المعلومات المقارنة يجب أن تتضمن تقييم ما إذا: (راجع: الفقرات "أ/١١٨"– "أ/١٢١")

(أ) كانت المعلومات المقارنة تتوافق مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما يكون ذلك مناسباً، تم إعادة عرضها بشكل سليم وتم الإفصاح عن إعادة العرض بشكل كاف؛ (راجع: الفقرة "أ/١٢١")

(ب) كانت سياسات تحديد الكمية الظاهرة في المعلومات المقارنة تتوافق مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حالة وجود تغييرات معينة، ما إذا تم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كافٍ.

٦٣- بصرف النظر عما إذا كان استنتاج المحاسب القانوني يغطي المعلومات المقارنة، إذا علم المحاسب القانوني بإمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة مهمة في المعلومات المقارنة المعروضة، فيجب عليه:

(أ) مناقشة الأمر مع الشخص (الأشخاص) داخل المنشأة الذي يتمتع بمسؤوليات مناسبة ومعرفة بالأمور ذات الصلة واتخاذ الإجراءات المناسبة في الظروف المختلفة؛ (راجع: الفقرتين "أ/١٢٢"، "أ/١٢٣")

(ب) النظر في التأثير على تقرير التأكد. إذا اشتملت المعلومات المقارنة المعروضة على تحريف هام ومؤثر، ولم يتم إعادة تعديل المعلومات المقارنة:

(١) عندما يغطي استنتاج المحاسب القانوني المعلومات المقارنة، يجب على المحاسب القانوني إبداء استنتاج متحفظ أو راي عكسي في تقرير التأكد؛ أو

(٢) عندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني المعلومات المقارنة، يجب أن يضُمن المحاسب القانوني فقرة أمر آخر في تقرير التأكد تصف الظروف التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

المعلومات الأخرى

٦٤- يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المشمولة في الوثائق التي تحتوي على قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكد عنها وإذا كان من الممكن، بحسب حكم المحاسب القانوني، أن تؤدي المعلومات الأخرى إلى التقليل من مصداقية قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكد عنها، فيجب عليه مناقشة الأمر مع المنشأة واتخاذ إجراءات أخرى بحسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرات "أ/١٢٤"– "أ/١٢٦")

التوثيق

٦٥- عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة، يجب على المحاسب القانوني تسجيل: (راجع: الفقرة "أ/١٢٧")

(أ) الخصائص المحددة لبنود معينة أو لأمور تم اختبارها؛

(ب) من قام بإنجاز أعمال المهمة وتاريخ اكتمال تلك الأعمال؛

(ج) من قام بفحص أعمال المهمة المنجزة وتاريخ ونطاق هذا الفحص.

٦٦- يجب على المحاسب القانوني توثيق المناقشات حول القضايا المهمة مع المنشأة والآخرين، بما في ذلك طبيعة القضايا المهمة التي تمت مناقشتها ومتى ومع من تمت تلك المناقشات. (راجع: الفقرة "أ/١٢٧")

رقابة الجودة

٦٧- يجب على المحاسب القانوني أن يضمِّن في توثيقه لأعمال المهمة:

(أ) القضايا المحددة فيما يخص الالتزام بمتطلبات قواعد أداب وسلوكيات المهنة وكيف تم حلها؛
(ب) الاستنتاجات حول الالتزام بمتطلبات الاستقلالية التي تطبق على المهمة، وأي مناقشات ذات علاقة مع المكتب التي تدعم هذه الاستنتاجات؛
(ج) الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن قبول واستمرار علاقات العملاء ومهام التأكد؛
(د) طبيعة ونطاق المشاورات التي تمت خلال سير المهمة، والاستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات.

الأحداث اللاحقة بعد تاريخ تقرير التأكد

٦٨- إذا قام المحاسب القانوني، في ظروف استثنائية، بتنفيذ إجراءات جديدة أو إضافية أو استخلص استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقرير التأكد، فيجب عليه توثيق: (راجع: الفقرة "أ/١٢٨")

(أ) الظروف التي واجهها؛
(ب) الإجراءات الجديدة أو الإضافية التي قام بها والأدلة التي حصل عليها والاستنتاجات التي توصل إليها، وتأثير ذلك على تقرير التأكد؛
(ج) متى تم إجراء وفحص التغييرات الناتجة على توثيق المهمة ومن قام بذلك.

تجميع ملف المهمة النهائي

٦٩- يجب على المحاسب القانوني تجميع الوثائق المتعلقة بالمهمة في ملف المهمة واستكمال الآلية الإدارية لتجميع ملف المهمة النهائي في الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير التأكد. وبعد اكتمال تجميع ملف المهمة النهائي، لا يجوز للمحاسب القانوني محو أو التخلص من أي وثيقة تتعلق بالمهمة مهما كانت طبيعتها قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها. (راجع: الفقرة "أ/١٢٩")

٧٠- في الظروف غير تلك المذكورة في الفقرة "٦٨" حيث يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري تعديل وثائق المهمة الحالي أو إضافة وثائق مهمة جديدة بعد الانتهاء من تجميع ملف المهمة النهائي، يجب على المحاسب القانوني، بصرف النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي:

(أ) الأسباب المحددة لإجراء التعديل أو الإضافة؛
(ب) متى ومن قام بإجرائها وفحصها.

فحص رقابة جودة المهمة

٧١- بالنسبة لتلك المهام، إن وجدت، التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح فحص رقابة الجودة الخاصة بها أو التي يحدد المكتب أن فحص رقابة الجودة الخاصة بها هو أمر مطلوب، يجب على من يفحص رقابة جودة المهمة إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق العمل، والاستنتاجات التي توصل إليها عند صياغة تقرير التأكد. ويجب أن يشمل هذا التقييم ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/١٣٠")

(أ) مناقشة القضايا المهمة مع الشريك المسؤول عن المهمة، بما في ذلك القدرات المهنية لفريق العمل المتعلقة بقياس الكميات وإعداد التقرير الخاص بالانبعاثات والتأكد؛
(ب) مراجعة قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكد المقترح؛
(ج) فحص وثائق مختارة للمهمة تتعلق بالأحكام المهمة التي أصدرها فريق العمل والنتائج التي توصل إليها؛
(د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير التأكد، وبحث ما إذا كان تقرير التأكد المقترح مناسباً أم لا.

تكوين استنتاج التأكد

٧٢- يجب على المحاسب القانوني أن يقرر ما إذا كان التأكد الذي وصل إليه عن قائمة الاحتباس الحراري هو تأكد معقول أو محدود بحسب مقتضى الحال. ويجب أن يراعي ذلك القرار متطلبات الفقرة "٥٦" والفقرات "٧٣" – "٧٥" من هذا المعيار.

التأكد المحدود	التأكد المعقول
٧٣د. يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كان هناك أي أمر قد علم به ويجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة.	٥٠ل. يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري قد تم إعدادها، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة.

٧٤- يجب أن يشمل هذا التقييم الأخذ في الحسبان الجوانب النوعية لطرق قياس الكميات وسياسات إعداد التقارير الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المؤشرات على أي تحيز محتمل في الاجتهادات والقرارات عند إجراء التقديرات وإعداد قائمة الاحتباس الحراري [١٣]، وما إذا تم ما يلي في ضوء الضوابط المطبقة:

(أ) طرق قياس الكميات والسياسات المختارة والمطبقة لإعداد التقارير متسقة مع الضوابط المطبقة ومناسبة؛

(ب) التقديرات التي تم إجراؤها في إعداد قائمة الاحتباس الحراري تعُد تقديرات معقولة؛

(ج) المعلومات المعروضة في قائمة الاحتباس الحراري ملائمة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وقابلة للمقارنة والفهم؛

(د) قائمة الاحتباس الحراري توفر إفصاحاً كافياً عن الضوابط المطبقة وأمور أخرى، بما في ذلك حالات عدم التأكد، بحيث يكون بإمكان المستخدمين المستهدفين فهم الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها لإعداد القائمة؛ (راجع: الفقرات "أ/٢٩"، "أ/١٣١" – "أ/١٣٣")

(هـ) المصطلحات المستخدمة في قائمة الاحتباس الحراري تعد مصطلحات مناسبة.

٧٥- يجب أن يشمل التقييم الذي تتطلبه الفقرة "٧٣" أيضاً الأخذ في الحسبان:

(أ) العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري وهيكلها ومحتواها؛

(ب) صياغة استنتاج التأكد، عندما يكون ذلك مناسباً في سياق الضوابط، أو في ظروف أخرى للمهمة؛ ما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري تمثل الانبعاثات الرئيسة بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

محتوى تقرير التأكد

٧٦- يجب أن يتضمن تقرير التأكد العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة "أ/١٣٤")

(أ) عنوان يشير بشكل واضح إلى أن التقرير هو تقرير تأكد محدود مستقل أو تقرير تأكد معقول مستقل.

(ب) الموجه إليه تقرير التأكد.

(ج) تحديد أو وصف لمستوى التأكد الذي وصل إليه المحاسب القانوني؛ أما معقول أو محدود.

(د) تعريف بقائمة الاحتباس الحراري يتضمن الفترة (الفترات)التي تغطيها، وفي حال وجود أي معلومات في تلك القائمة لم يغطها استنتاج المحاسب القانوني، تعريف واضح بالمعلومات الخاضعة للتأكد بالإضافة إلى المعلومات المستبعدة، بالإضافة إلى عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني لم يتخذ أي إجراءات تتعلق بالمعلومات المستبعدة وعليه لم يتم إبداء استنتاج بشأنها. (راجع: الفقرتين "أ/١٢٠"، "أ/١٣٥")

(هـ) وصف لمسؤوليات المنشأة. (راجع: الفقرة "أ/٣٥")

(و) عبارة تفيد بأن التحديد الكمي لقائمة الاحتباس الحراري يخضع لعدم التأكد المتأصل. (راجع: الفقرات "أ/٥٤"– "أ/٥٩")

(ز) إذا تضمنت قائمة الاحتباس الحراري بنوداً مستقطعة من الانبعاثات يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، تحديد هذه البنود المستقطعة من الانبعاثات، وعبارة تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بها. (راجع: الفقرات "أ/١٣٦"- "أ/١٣٩")

---

[١٣] لا تشكل المؤشرات على وجود تحيز محتمل في ذاتها تحريفات هامة ومؤثرة لأغراض استنتاجات معينة حول معقولية تقديرات بعينها

(ح) تحديد الضوابط المطبقة:

(١) تعريف بكيفية الوصول إلى هذه الضوابط؛

(٢) إذا كانت هذه الضوابط متاحة فقط لمستخدمين مستهدفين محددين أو متعلقة فقط بغرض محدد، بيان يلفت اهتمام القراء إلى هذه الحقيقة، وأنه نتيجة لذلك فإن قائمة الاحتباس الحراري قد لا تكون مناسبة لغرض آخر. ويجب أن يحصر البيان أيضاً استخدام تقرير التأكد على هؤلاء المستخدمين المستهدفين أو بذلك الغرض؛ (راجع: الفقرتين "أ/١٤٠"، "أ/١٤١")

(٣) تحديد الإيضاح (الإيضاحات (ذات العلاقة إذا كانت هناك حاجة لاستكمال الضوابط المفروضة من خلال إدراج إفصاحات في الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري حتى تكون هذه الضوابط مناسبة. (راجع: الفقرة "أ/١٣١")

(ط) بيان بأن المكتب الذي ينتمي إليه المحاسب القانوني يطبق معيار مراقبة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات في الأنظمة أو اللوائح التي لها على الأقل نفس متطلبات معيار مراقبة الجودة (١).

(ي) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلالية والمتطلبات المسلكية الأخرى لقواعد أداب وسلوكيات المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و (ب) من قواعد أداب وسلوكيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد.

(ك) وصف مسؤوليات المحاسب القانوني بما في ذلك:

(١) عبارة تفيد بأن المهمة قد تم تنفيذها وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤١٠)"مهام التأكد عن قوائم الاحتباس الحراري" المعتمدة.

(٢) ملخص معلوماتي بالعمل الذي تم تنفيذه كأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. وفي حالة مهمة التأكد المحدود، فإن تفهم طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعد أساساً لفهم استنتاج المحاسب القانوني. وفي مهمة التأكد المحدود، فإن ملخص العمل الذي تم تنفيذه يجب أن ينص على ما يلي:

- تختلف الإجراءات في مهمة التأكد المحدود في طبيعتها وتوقيتها عن تلك المنفذة في مهمة التأكد المعقول، وهي أقل مدى منها؛
- وتبعاً لذلك، فإن مستوى التأكد الذي يتم الوصول إليه أقل بكثير من ذلك التأكد الذي كان يمكن الوصول إليه فيما لو تم تنفيذ مهمة تأكد معقول. (راجع: الفقرات "أ/١٤٢"– "أ/١٤٤")

(ل) استنتاجات المحاسب القانوني:

(١) يجب التعبير عنها بشكل إيجابي في حال مهمة التأكد المعقول؛ أو

(٢) يجب التعبير عنها بشكل ينقل وفقاً للإجراءات التي تم تنفيذها والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد لفت انتباه المحاسب القانوني أي أمر أو أمور تجعله يعتقد أن قائمة الاحتباس الحراري لم يتم إعدادها، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً للضوابط المطبقة.

(٣) عندما يعبر المحاسب القانوني عن استنتاج معدل، فإن تقرير التأكد يجب أن يحتوي على:

أ- قسم يقدم وصف أ للأمر أو الأمور التي أدت إلى التعديل؛

ب- قسم يحتوي على استنتاج المحاسب القانوني المعدل.

(م) توقيع المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة "أ/١٤٥")

(ن) تاريخ تقرير التأكد. ويجب أن يتم تأريخ تقرير التأكد بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي يحصل فيه المحاسب القانوني على الأدلة التي استند إليها استنتاجه بما في ذلك الأدلة بأن أولئك الذي لديهم سلطة معترف بها قد أقروا بتحملهم المسؤولية عن قائمة الاحتباس الحراري.

(س) عنوان المحاسب القانوني.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى

٧٧- إذا رأى المحاسب القانوني أنه من الضروري: (راجع: الفقرات "أ/١٤٦" – "أ/١٥٢")

(أ) لفت انتباه المستخدمين المستهدفين إلى أمر معين معروض أو مفصح عنه في قائمة الاحتباس الحراري والذي يكون، بحسب حكم المحاسب القانوني، على قدر من الأهمية بحيث يعد أساساً لفهم المستخدمين المستهدفين لقائمة الاحتباس الحراري (فقرة لفت انتباه)؛ أو

(ب) الإبلاغ عن أمر معين بخلاف تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في قائمة الاحتباس الحراري والتي تكون، بحسب حكم المحاسب القانوني، متعلقة بفهم المستخدمين المستهدفين للمهمة أو مسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكد (فقرة أمر آخر)،

ولم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإنه يجب على المحاسب القانوني القيام بذلك في فقرة في تقرير التأكد تحت عنوان مناسب يشير بشكل واضح إلى أن استنتاج المحاسب القانوني لم يعدل فيما يخص ذلك الأمر.

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

٧٨- ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الشخص (الأشخاص) المسؤول عن الإشراف على قائمة الاحتباس الحراري بالأمور الآتية التي لفتت انتباه المحاسب القانوني أثناء المهمة، ويجب أن يحدد ما إذا كانت هناك مسؤولية للإبلاغ عنها لطرف آخر داخل أو خارج المنشأة:

(أ) أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعد، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، مهمة بدرجة كافية بحيث تستحق لفت الانتباه؛

(ب) الغش المكتشف أو المشتبه به؛

(ج) الأمور التي تنطوي على عدم التزام بالأنظمة واللوائح، محدد حدوثه أو مشتبه في حدوثه، إلا إذا كان من الواضح أن الأمور ليست ذات شأن. (راجع: الفقرة "أ/٨٧")

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

مقدمة

مهام التأكد التي تغطي معلومات أخرى بالإضافة إلى قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة "٣")

أ/١ في بعض الحالات، يمكن أن ينفذ المحاسب القانوني مهمة تأكد على تقرير معين يتضمن معلومات حول الاحتباس الحراري، ولكن لا تشكل هذه المعلومات قائمة الاحتباس الحراري كما هو محدد في الفقرة "١٤ (م)". في مثل هذه الحالات، يمكن أن يوفر هذا المعيار إرشادات لتلك المهمة.

أ/٢ عندما تشكل قائمة الاحتباس الحراري جزءًا صغيراً نسبياً من المعلومات الكلية التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإن مدى ملاءمة هذا المعيار هو أمر متروك لحكم المحاسب القانوني المهني في ظروف المهمة.

مؤشرات الأداء الرئيسية المستندة إلى بيانات قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرة "٤ (ب)")

أ/٣ من الأمثلة على مؤشر الأداء الرئيسي المستند إلى بيانات قائمة الاحتباس الحراري هو المتوسط المرجح للانبعاثات لكل كيلومتر من المركبات التي تصنعها المنشأة خلال فترة زمنية معينة، والذي يتوجب حسابه والإفصاح عنه بموجب الأنظمة واللوائح في بعض الدول.

إجراءات مهام التأكد المعقول والتأكد المحدود (راجع: الفقرة "٨")

أ/٤ قد تكون بعض الإجراءات المطلوبة فقط في مهام التأكد المعقول مناسبة أيضاً في بعض مهام التأكد المحدود. فعلى سبيل المثال، وبالرغم من أن التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة هو أمر غير مطلوب في مهام التأكد المحدود، إلا أنه في بعض الحالات، مثل تسجيل المعلومات أو معالجتها أو الإبلاغ عنها بشكل إلكتروني فقط، قد يقرر المحاسب القانوني أن فحص أدوات الرقابة، وبالتالي التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة، هو أمر ضروري لمهمة التأكد المحدود. (انظر أيضاً الفقرة "أ/٩٠")

الاستقلالية (راجع: الفقرتين "١٠"، "١٥")

أ/٥ تتبنى قواعد آداب وسلوكيات المهنة منهجاً قائماً على مواجهة التهديدات وتطبيق التدابير الوقائية لتحقيق الاستقلالية. وقد تهدد مجموعة واسعة من الظروف المحتملة الالتزام بالمبادئ الأساسية. وتتدرج العديد من التهديدات ضمن الفئات الآتية:

- المصلحة الشخصية، على سبيل المثال، الاعتماد غير المبرر على الأتعاب الإجمالية من المنشأة.
- الفحص الذاتي، على سبيل المثال، أداء خدمة أخرى للمنشأة تؤثر بشكل مباشر على قائمة الاحتباس الحراري، مثل المشاركة في قياس كمية انبعاثات المنشأة.
- التأييد، على سبيل المثال، التصرف كمؤيد بالنيابة عن المنشأة فيما يتعلق بتفسير الضوابط المطبقة.
- الألفة، على سبيل المثال، يتمتع أحد أعضاء فريق العمل بعلاقة صداقة طويلة أو علاقة عائلية مباشرة أو قريبة مع أحد موظفي المنشأة الذي يشغل منصباً معيناً يمكنه من ممارسة تأثير كبير ومباشر عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري.
- الترهيب، على سبيل المثال، التعرض للضغط من أجل تقليل نطاق العمل المنفذ بشكل غير مناسب بهدف تقليل الأتعاب، أو التعرض لتهديد سحب تسجيل المحاسب القانوني من قبل السلطة المسجلة المرتبطة بالمجموعة الصناعية للمنشأة.

أ/٦ إن التدابير الوقائية التي تفرضها المهنة أو الأنظمة أو اللوائح، أو التدابير الوقائية الموجودة في بيئة العمل، قد تزيل أو تخفض هذه التهديدات إلى مستوى مقبول.

الأنظمة واللوائح المحلية وأحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات (راجع: الفقرة "١١")

أ/٧ قد تشـمل الأنظمة أو اللوائح المحلية أو أحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات متطلبات أخرى بالإضـافة إلى متطلبات هذا المعيار؛ أو قد تتطلب تنفيذ إجراءات محددة في جميع المهام؛ أو قد تتطلب تنفيذ الإجراءات بطريقة معينة. فعلى سـبيل المثال، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح المحلية أو أحكام برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات من المحاسـب القانوني إعداد التقارير بشـكل لا يتوافق مع هذا المعيار. وعندما ينص النظام أو اللائحة على تصـميم أو صياغة تقرير التأكد بشكل معين أو وفق شروط تختلف إلى حد كبير عن هذا المعيار، ويستنتج المحاسب القانوني أن الشرح الإضـافي في تقرير التأكد لا يمكن أن يقلل من سوء الفهم المحتمل، فقد يرى المحاسب القانوني إضـافة عبارة معينة في التقرير تشير إلى أن المهمة لم تتم وفقاً لهذا المعيار.

التعريفات

الانبعاثات (راجع: الفقرة "١٤ (و)"، الملحق الأول)

أ/٨ قد تشـمل انبعاثات النطاق (١) الاحتراق الثابت (من الوقود المحترق في معدات المنشـأة الثابتة مثل أجهزة الغلي والحرق والمحركات والمشـاعل) والاحتراق المتحرك (من الوقود المحترق في وسـائل النقل لدى المنشـأة مثل الشـاحنات والقطارات والطائرات والقوارب) وانبعاثات العملية (من العمليات الفيزيائية والكيميائية مثل تصـنيع الإسـمنت والمعالجة البتروكيماوية وصـهر الألومنيوم)والانبعاثات الناتجة عن التسـربات (إطلاق الغازات والأبخرة بشكل مقصـود وغير مقصـود، مثل التسـربات من وصـلات وسـدادات المعدات والانبعاثات الناتجة عن معالجة مياه الصرف وعن المناجم وأبراج التبريد).

أ/٩ تشـتري جميع المنشـآت تقريباً الطاقة في شـكل كهرباء أو حرارة أو بخار؛ ولهذا يكون لدى جميع المنشـآت تقريباً انبعاثات النطاق (٢). وتعد انبعاثات النطاق (٢) هي انبعاثات غير مباشرة لأنها مرتبطة، على سبيل المثال، بالكهرباء التي تشتريها المنشأة من محطة الكهرباء والتي تقع خارج الحدود التنظيمية للمنشأة.

أ/١٠ قد تتضمن انبعاثات النطاق (٣) انبعاثات مرتبطة، على سبيل المثال، بمهام سفر الموظفين لأغراض العمل، والأنشطة التي يتم الحصـول عليها من مصـادر خارجية، واسـتهلاك الوقود الأحفوري أو الكهرباء المطلوبة لاسـتخدام منتجات المنشأة؛ واستخراج وإنتاج المواد التي يتم شراؤها كمدخلات في عمليات المنشأة، ونقل الوقود الذي يتم شراؤه. وتناقش الفقرات "أ/٣١"–"أ/٣٤" بمزيد من التفصيل انبعاثات النطاق (٣).

البنود المستقطعة من الانبعاثات (راجع: الفقرتين "١٤ (ز)" و"١٧ (أ) (٣)"، الملحق الأول)

أ/١١ في بعض الحالات، تشمل البنود المستقطعة من الانبعاثات حصـصـاً وحدوداً مسـموحاً بها خاصـة بالمناطق، حيث لا يوجد رابط مؤكد بين كمية الانبعاثات المسـموح باقتطاعها وفق ضـوابط معينة وأي تخفيض في الانبعاثات يمكن أن يحدث نتيجة دفع مبالغ معينة من الأموال أو أي إجراءات أخرى تتخذها المنشـأة من أجل المطالبة ببنود مسـتقطعة من الانبعاثات.

أ/١٢ عندما تتضـمن قائمة الاحتباس الحراري للمنشـأة بنوداً مسـتقطعة من الانبعاثات تندرج ضـمن نطاق المهمة، فإنه يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالبنود المستقطعة من الانبعاثات بحسب مقتضى الحال. (انظر أيضـاً الفقرات "أ/١٣٦" – "أ/١٣٩").

شراء الحصص الموازنة (راجع: الفقرة "١٤ (ف)"، الملحق الأول)

أ/١٣ عندما تشتري المنشأة حصة موازنة من منشأة أخرى، فقد تنفق المنشأة الأخرى المال الذي تحصل عليه من البيع على مشاريع تخفيض الانبعاثات (مثل استبدال توليد الطاقة باستخدام الوقود الأحفوري بمصادر الطاقة المتجددة، أو تطبيق تدابير كفاءة الطاقة) أو على إزالة الانبعاثات من الغلاف الجوي (على سـبيل المثال، عن طريق زرع والمحافظة على

الأشجار التي لم تزرع أو يحافظ عليها بصورة أخرى) أو قد يكون المال تعويضاً عن عدم اتخاذ إجراء معين كان من المفترض اتخاذه (مثل إزالة الغابات أو تدهورها).

وفي بعض الدول، يمكن شراء حصص موازنة فقط في حال حدوث تخفيض للانبعاثات أو تعزيز لإزالتها.

عمليات الإزالة (راجع: الفقرة "(ق)"، الملحق الأول)

أ/١٤ يمكن تحقيق عمليات الإزالة عن طريق تخزين الاحتباس الحراري في الأحواض الجيولوجية (مثل الطبقات الجوفية) أو الأحواض البيولوجية (مثل الأشجار). وحيث تشمل قائمة الاحتباس الحراري إزالة انبعاثات الاحتباس الحراري التي كانت ستطلقها المنشأة إلى الغلاف الجوي بطريقة أخرى، فإنه يتم الإبلاغ عنها عادةً في قائمة الاحتباس الحراري على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة الاحتباس الحراري. وحيثما يغطي استنتاج المحاسب القانوني عمليات الإزالة، فإنه يتم تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بعمليات الإزالة بحسب مقتضى الحال.

المرافق المهمة (راجع: الفقرتين "١٤ (ر)" و"٣١")

أ/١٥ كلما ازدادت المساهمة الفردية لأحد المرافق في مجموع الانبعاثات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري، ازدادت عادةً مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة في قائمة الاحتباس الحراري. ويمكن أن يطبق المحاسب القانوني نسبة مئوية على مقياس معين كوسيلة لتحديد المرافق ذات الأهمية الخاصة نتيجة حجم انبعاثاتها مقارنة بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري. إن تحديد المقياس وتحديد نسبة مئوية لتطبيقها عليه يتضمن ممارسة الحكم المهني. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المحاسب القانوني أن المرافق المهمة هي التي تتجاوز ١٥% من حجم الإنتاج الإجمالي. ومع ذلك يمكن تحديد نسبة أعلى أو أقل حسبما يراه المحاسب القانوني مناسباً وفقاً لحكمه المهني في الظروف المختلفة. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال عندما يكون هناك عدد قليل من المرافق لا يمثل أيٌ منها نسبة أقل من ١٥% من حجم الإنتاج الكلي، ولكن بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني لا تعد جميع تلك المرافق مرافق مهمة؛ أو عندما يوجد عدد من المرافق تكاد تكون أقل من ١٥% من حجم الإنتاج الكلي بهامش صغير جداً، وتعد بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مرافق مهمة.

أ/١٦ يمكن أن يحدد المحاسب القانوني مرفقاً معيناً على أنه مرفق مهم بسبب طبيعته المحددة أو الظروف التي تؤدي إلى ظهور مخاطر محددة للتحريفات الهامة والمؤثرة. فعلى سبيل المثال، قد يستخدم أحد المرافق عمليات مختلفة لجمع البيانات أو أساليب معينة لقياس الكميات تختلف عن مرافق أخرى، أو قد يقتضي استخدام حسابات معقدة بشكل خاص أو متخصصة، أو قد يشتمل على عمليات فيزيائية أو كيميائية معقدة بشكل خاص أو متخصصة.

معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) (راجع: الفقرتين "٩"، "١٥")

أ/١٧ يتضمن معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) عدد اً من المتطلبات التي تنطبق على كل مهام التأكد بما في ذلك المهام التي يتضمنها هذا المعيار. وفي بعض الحالات، قد يتضمن هذا المعيار متطلبات إضافية أو مواد تطبيقية تتعلق بتلك المواضيع.

قبول المهمة أو الاستمرار فيها

الكفاءة (راجع: الفقرة "١٦ (ب)")

أ/١٨ قد تشمل الكفاءات المتعلقة بالاحتباس الحراري:

- فهم عام لعلم المناخ، بما في ذلك العمليات العلمية التي تربط الاحتباس الحراري بتغير المناخ.
- فهم هوية المستخدمين المستهدفين للمعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة وفهم كيف يمكنهم استخدام تلك المعلومات (انظر الفقرة "أ/٤٧").
- فهم برامج التعامل التجاري مع الانبعاثات وآليات السوق ذات العلاقة، حيثما يكون ذلك ملائماً.

- معرفة الأنظمة واللوائح المطبقة، إن وجدت، التي تؤثر على كيفية قيام المنشـــأة بالتقرير عن انبعاثاتها، والتي قد تفرض أيضاً على سبيل المثال حداً معيناً على انبعاثات المنشأة.
- منهجيات تحديد وقياس الاحتباس الحراري، بما في ذلك حالات عدم التأكد العلمي والتقدير المصـــاحبة، والمنهجيات البديلة المتاحة.
- معرفة الضوابط المطبقة، بما في ذلك على سبيل المثال:
  - تحديد عوامل الانبعاثات المناسبة.
  - تحديد تلك الجوانب من الضوابط التي تتطلب إجراء تقديرات مهمة أو حساسة أو تتطلب تطبيق أحكام مهمة.
  - الطرق المستخدمة لتعيين الحدود التنظيمية، أي المنشآت التي سيتم دمج انبعاثاتها في قائمة الاحتباس الحراري.
  - البنود المستقطعة من الانبعاثات التي يسمح بتضمينها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة.

أ/١٩ يتفاوت تعقيد مهام التأكد فيما يخص قائمة الاحتباس الحراري. ففي بعض الحالات، قد يكون المهمة بسيطاً نسبياً، على سبيل المثال، عندما لا يكون لدى المنشأة انبعاثات النطاق (١) وتقوم بالتقرير فقط عن انبعاثات النطاق (٢) باستخدام عامل الانبعاثات المحدد في المتطلبات التنظيمية، والمطبق على استهلاك الكهرباء في موقع واحد. وفي هذه الحالة، قد يركز المهمة بشكل كبير على النظام المستخدم لتسجيل ومعالجة أرقام استهلاك الكهرباء المحددة في الفواتير إضافة غلى التطبيق الرياضي لعامل الانبعاثات المحدد. ولكن عندما يكون المهمة معقد اً نسبياً، فمن المرجح أن يتطلب كفاءة متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها. وتشمل مجالات الخبرة المحددة التي قد تكون ذات علاقة في هذه الحالات:

الخبرة في أنظمة المعلومات:

- فهم كيف يتم إعداد المعلومات المتعلقة بالانبعاثات، بما في ذلك كيفية تقديم البيانات وتســـجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة، وترتيبها والتقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري.

الخبرة العلمية والهندسية:

- دراســـة تدفق المواد خلال عملية إنتاج معينة والعمليات المصـــاحبة التي ينتج عنها الانبعاثات، بما في ذلك تحديد النقاط ذات العلاقة التي يتم عندها جمع معلومات المصدر. قد يكون هذا الأمر مهماً بشكل خاص عند البحث فيما إذا كان تحديد المنشأة لمصادر الانبعاثات مكتملاً.
- تحليل العلاقات الكيميائية والفيزيائية بين المدخلات والعمليات والمخرجات، والعلاقات بين الانبعاثات والمتغيرات الأخرى. وغالباً ما تكون القدرة على فهم وتحليل هذه العلاقات أمراً مهماً في تصميم الإجراءات التحليلية.
- تحديد تأثير عدم التأكد على قائمة الاحتباس الحراري.
- معرفة سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تطبق في مختبرات الفحص، سواء كانت داخلية أو خارجية.
- الخبرة بصـــناعات محددة وعمليات إنتاج وإزالة الانبعاثات ذات العلاقة. تختلف الإجراءات المتبعة لقياس كمية انبعاثات النطاق (١) بشكل كبير حسب الصناعات والعمليات المعنية؛ فعلى سبيل المثال، فإن طبيعة عمليات التحليل الكهربائي في إنتاج الألومنيوم؛ وعمليات الاحتراق في إنتاج الكهرباء باســـتخدام الوقود الأحفوري؛ والعمليات الكيميائية في إنتاج الإسمنت مختلفة تماماً عن بعضها البعض.
- تشغيل أجهزة الاستشعار الفيزيائية والطرق الأخرى لقياس الكمية واختيار عوامل الانبعاثات المناسبة.

نطاق قائمة الاحتباس الحراري والمهمة (راجع: الفقرة "١٧ (أ)")

أ/٢٠ فيما يلي أمثلة على الظروف التي تكون فيها أسباب استبعاد مصادر الانبعاثات المعلومة من قائمة الاحتباس الحراري أو استبعاد مصادر الانبعاثات المفصح عنها من المهمة أسباباً غير معقولة في الظروف المحددة:

- عندما يكون لدى المنشأة انبعاثات هامة من النطاق (١) لكنها تضمِّن انبعاثات النطاق (٢) فقط في قائمة الاحتباس الحراري.
- عندما تشكل المنشأة جزءاً من منشأة كبيرة لديها انبعاثات مهمة لا يتم التقرير عنها بسبب طريقة تعيين الحدود التنظيمية عندما يكون من المرجح أن يؤدي هذا الأمر إلى تضليل المستخدمين المستهدفين.
- عندما تكون الانبعاثات التي يقرر عنها المحاسب القانوني تشكل فقط نسبة صغيرة من إجمالي الانبعاثات المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري.

تقييم مدى مناسبة الموضوع (راجع: الفقرة "١٥")

أ/٢١ يتطلب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني تقييم مدى مناسبة الموضوع [١٤]. وفي حالة قائمة الاحتباس الحراري، فإن انبعاثات المنشأة (وعمليات الإزالة والبنود المستقطعة من الانبعاثات إذا كان ذلك منطبقاً) هي موضوع المهمة. ومن بين أمور أخرى، يكون ذلك الموضوع مناسباً إذا كانت انبعاثات المنشأة، قابلة للقياس الكمي على نحو متسق باستخدام الضوابط المناسبة. [١٥]

أ/٢٢ يمكن قياس مصادر الاحتباس الحراري كمياً بواسطة:

(أ) القياس المباشر (أو المتابعة المباشرة) لمعدلات تركيز وتدفق الاحتباس الحراري باستخدام المتابعة المستمرة للانبعاثات أو بالعينات بشكل دوري؛ أو

(ب) قياس نشاط بديل معين مثل استهلاك الوقود وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال باستخدام معادلات توازن الكتلة[١٦] أو عوامل الانبعاثات الخاصة بالمنشأة أو عوامل معدل الانبعاثات لمنطقة أو مصدر أو صناعة أو عملية ما.

تحديد مدى ملاءمة الضوابط

الضوابط الموضوعة بشكل خاص والضوابط المفروضة (راجع: الفقرة "١٧ (ب)")

أ/٢٣ تظهر الضوابط المناسبة الخصائص الآتية: الملاءمة والاكتمال وإمكانية الاعتماد والحيادية والقابلية للفهم. ويمكن أن تكون الضوابط "موضوعة بشكل خاص" أو يمكن أن تكون "مفروضة"، أي منصوصاً عليها في نظام أو لائحة أو صادرة عن هيئات للخبراء مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة [١٧]. وعلى الرغم من أن الضوابط التي تفرضها سلطة تنظيمية يمكن أن يفترض بأنها ملائمة عندما تكون تلك السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف، إلا أن بعض الضوابط المفروضة يمكن وضعها لغرض خاص، ولكنها لن تكون ملائمة للتطبيق في ظروف أخرى. فعلى سبيل المثال، فإن الضوابط التي تضعها سلطة تنظيمية وتشتمل على عوامل انبعاثات خاصة بمنطقة معينة يمكن أن تقدم معلومات مضللة إذا استخدمت لانبعاثات معينة في منطقة أخرى؛ أو قد تكون الضوابط التي يتم تصميمها للتقرير فقط عن جوانب تنظيمية محددة من الانبعاثات غير ملائمة للتقرير للمستخدمين المستهدفين ما عدا السلطة التنظيمية التي قامت بوضع الضوابط.

أ/٢٤ قد تكون الضوابط الموضوعة بشكل خاص مناسبة عندما يكون لدى المنشأة، على سبيل المثال، آلات متخصصة جداً أو عندما تجمع المنشأة المعلومات الخاصة بالانبعاثات من دول مختلفة تختلف فيها الضوابط المفروضة المستخدمة. وقد يكون من الضروري بذل عناية خاصة عند تقييم الحيادية والخصائص الأخرى للضوابط الموضوعة بشكل

---

[١٤] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "١٨"

[١٥] إطار التأكد، الفقرات "٣٤" – "٣٨"، ومعيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرات "١٩" – "٢١"

[١٦] أي مساواة الكمية الداخلة من مادة معينة إلى الحدود المعرفة مع الكمية الخارجة منها على سبيل المثال، تساوي كمية الكربون في الوقود المعتمد على الهيدروكربون الداخل إلى جهاز الاحتراق كمية الكربون الخارجة من الجهاز على شكل ثاني أوكسيد الكربون

[١٧] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "١٨"

خاص، وبخاصة إذا لم تعتمد بشكل أساسي على الضوابط المفروضة التي تستخدم عموماً في صناعة المنشأة أو منطقتها، أو إذا لم تكن متسقة مع هذه الضوابط.

أ/٢٥ يمكن أن تشمل الضوابط ضوابط مفروضة تكملها إفصاحات عن الحدود والطرق والافتراضات وعوامل الانبعاثات المحددة وغيرها ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري. وفي بعض الحالات، قد لا تكون الضوابط المفروضة ملائمة، حتى عند استكمالها بإفصاحات ضمن الإيضاحات المرفقة بقائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، عندما لا تشمل الأمور المشار إليها في الفقرة "١٧ (ب)".

أ/٢٦ يجب الإشارة إلى أن مناسبة الضوابط المطبقة لا تتأثر بمستوى التأكد، أي أنه إذا كانت غير ملائمة لمهمة التأكد المعقول، فإنها تكون غير ملائمة أيضاً لمهمة التأكد المحدود والعكس صحيح.

العمليات المشمولة في الحدود التنظيمية للمنشأة (راجع: الفقرات "١٧ (ب)(١)"، "٢٣ (ب)(١)"، "٣٤ (ز)")

أ/٢٧ إن تحديد العمليات التي تقوم بها أو تسيطر عليها المنشأة لدمجها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة يعرف بأنه تحديد الحدود التنظيمية. وفي بعض الحالات، تنص الأنظمة واللوائح على حدود المنشأة للتقرير عن انبعاثات الاحتباس الحراري للأغراض التنظيمية. وفي حالات أخرى، قد تسمح الضوابط المطبقة بالاختيار بين طرق مختلفة لتحديد الحدود التنظيمية للمنشأة، على سبيل المثال، قد تسمح الضوابط بالاختيار بين منهج تتماشى فيه قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة مع قوائمها المالية ومنهج آخر يعامل، على سبيل المثال، المشاريع المشتركة أو المنشآت الشقيقة بشكل مختلف. وقد يتطلب تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة تحليل الهياكل التنظيمية المعقدة مثل المشاريع المشتركة، والشراكات التضامنية، ومنشآت الأمانة أو الوصاية، والعلاقات التعاقدية المعقدة أو غير العادية. فعلى سبيل المثال، يمكن امتلاك أحد المرافق من قبل جهة معينة وتشغيله من قبل جهة أخرى بينما يقوم المرفق بمعالجة مواد معينة لصالح جهة أخرى بشكل حصري.

أ/٢٨ يختلف تحديد الحدود التنظيمية للمنشأة عما تصفه بعض الضوابط على أنه تحديد "الحدود التشغيلية "للمنشأة. فالحدود التشغيلية ترتبط بما سيتم تضمينه من فئات انبعاثات النطاقات (١) و (٢) و (٣) في قائمة الاحتباس الحراري، ويتم تعيينها بعد وضع الحدود التنظيمية.

الإفصاحات الكافية (راجع: الفقرتين "١٧ (ب)(٤)"، "٣٤ (د)"):

أ/٢٩ في أنظمة الإفصاح التنظيمية، تعد الإفصاحات المحددة في الأنظمة أو اللوائح ذات العلاقة كافيةً لرفع التقارير إلى الجهة المنظمة. وقد يكون الإفصاح في قائمة الاحتباس الحراري عن الأمور الآتية أمراً ضرورياً في حالات التقارير الطوعية للمستخدمين المستهدفين من أجل فهم الاجتهادات المهمة التي تم القيام بها عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) ما هي العمليات المشمولة في الحدود التنظيمية للمنشأة، والطريقة المستخدمة لتعيين تلك الحدود إذا سمحت الضوابط المطبقة بالاختيار من بين طرق مختلفة (انظر الفقرتين "أ/٢٧"، "أ/٢٨")؛

(ب) الطرق المهمة لقياس الكميات وسياسات إعداد التقارير التي يتم اختيارها، بما في ذلك:

(١) الطريقة المستخدمة في تحديد انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) التي تم دمجها في قائمة الاحتباس الحراري (انظر الفقرة "أ/٣٠")؛

(٢) أي تفسيرات مهمة تم تقديمها في تطبيق الضوابط المطبقة في ظروف المنشأة، بما في ذلك مصادر البيانات، والإفصاح عن الطريقة المستخدمة والأسباب وراء استخدامها عندما يكون الاختيار من بين طرق مختلفة أمراً مسموحاً، أو عندما تستخدم طرق معينة خاصة بالمنشأة.

(٣) كيف تحدد المنشأة ما إذا كان يجب إعادة تعديل الانبعاثات المبلغ عنها مسبقاً.

(ج) تصنيف الانبعاثات في قائمة الاحتباس الحراري. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة "أ/١٤"، وحيثما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على إزالة الاحتباس الحراري الذي كانت المنشأة سوف تطلقه بطريقة أخرى إلى الغلاف الجوي، يتم غالباً التقرير عن الانبعاثات وعمليات الإزالة على أساس إجمالي، أي يتم قياس كمية كل من المصدر والحوض في قائمة الاحتباس الحراري؛

(د) بيان يتعلق بحالات عدم التأكد ذات الصلة بطرق قياس كمية انبعاثات المنشأة بما في ذلك: أسبابها وكيف تم علاجها وتأثيراتها على قائمة الاحتباس الحراري؛ وإيضاح لما يلي عندما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (٣): (انظر الفقرات "أ/٣١" – "أ/٣٤")

(١) طبيعة انبعاثات النطاق (٣) ، متضمناً أنه من غير العملي لمنشأة معينة أن تدرج جميع انبعاثات النطاق (٣) في قائمة الاحتباس الحراري؛

(٢) أساس اختيار مصادر انبعاثات النطاق (٣) التي اشتملت عليها القائمة.

(هـ) التغيرات، إن وجدت، في الأمور المذكورة في هذه الفقرة أو في أمور أخرى تؤثر بشكل هام ومؤثر على قابلية مقارنة قائمة الاحتباس الحراري مع فترة (فترات) سابقة أو مع سنة الأساس.

انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢)

أ/٣٠ عادة ما تتطلب الضوابط أن تشمل قائمة الاحتباس الحراري جميع الانبعاثات المهمة للنطاق (١) أو النطاق (٢) أو كلا النطاقين (١) و (٢). وعندما تستبعد بعض انبعاثات النطاق (١) أو النطاق (٢)، فإنه من المهم أن تفصح الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري عن أساس تحديد الانبعاثات المشمولة والانبعاثات المستبعدة، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون الانبعاثات المشمولة هي النسبة الأكبر من الانبعاثات التي تعد المنشأةُ مسؤولة عنها.

انبعاثات النطاق (٣)

أ/٣١ بينما تتطلب بعض الضوابط التقرير عن انبعاثات محددة للنطاق (٣)، فإن تضمين انبعاثات النطاق (٣) يعد أمراً اختيارياً بشكل شائع لأنه من غير الممكن لأي منشأة تقريباً أن تحاول قياس النطاق الكامل لانبعاثاتها غير المباشرة لأن هذا يشمل جميع المصادر صعوداً وهبوطاً في سلسة التوريد للمنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت، يوفر التقرير عن فئات معينة من انبعاثات النطاق (٣) معلومات مهمة للمستخدمين المستهدفين، على سبيل المثال، عندما تكون انبعاثات النطاق (٣) للمنشأة أكبر بكثير من انبعاثات النطاق (١) و (٢) لديها، مثلما هو حال العديد من منشآت قطاع الخدمات. في مثل هذه الحالات، يمكن أن يرى المحاسب القانوني أنه من غير الملائم تنفيذ مهمة التأكد إذا لم تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على انبعاثات النطاق (٣) الهامة.

أ/٣٢ حيثما تشتمل قائمة الاحتباس الحراري على بعض مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فإنه من المهم أن يكون أساس اختيار المصادر التي ستشملها القائمة معقولاً، وبخاصة إذا لم يكن من المرجح أن تكون هذه المصادر المشمولة هي المصادر الأكبر التي تعد المنشأة مسؤولة عنها.

أ/٣٣ في بعض الحالات، يمكن أن تحتفظ المنشأة بمصدر البيانات المستخدم لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣). فعلى سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بسجلات تفصيلية كأساس لقياس كميات الانبعاثات المرتبطة بسفر الموظفين جواً. وفي بعض الحالات الأخرى، قد يتم الاحتفاظ بمصدر البيانات المستخدم لقياس كمية انبعاثات النطاق (٣) ضمن مصدر يخضع لمتابعة جيدة ويمكن الوصول إليه. ولكن عندما لا يكون الحال كذلك، فقد يكون من غير المرجح أن يستطيع المحاسب القانوني الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة فيما يتعلق بانبعاثات النطاق (٣). وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب استبعاد مصادر انبعاثات النطاق (٣) من المهمة.

أ/٣٤ قد يكون من المناسب أيضاً استبعاد انبعاثات النطاق (٣) من المهمة عندما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة معتمدة بشكل كبير على التقدير وتؤدي إلى درجة عالية من عدم التأكد حول الانبعاثات المقرر عنها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تقدم الطرق المختلفة لقياس الكميات من أجل تقدير الانبعاثات المرتبطة بالسفر جواً كميات متفاوتة إلى حد بعيد حتى وإن تم استخدام بيانات ذات مصدر مطابق. وإذا اشتمل المهمة على مصادر انبعاثات النطاق (٣)، فمن الضروري أن يتم اختيار طرق قياس الكميات التي يتم استخدامها بشكل موضوعي وأن يتم وصفها بشكل كامل إلى جانب حالات عدم التأكد المصاحبة لاستخدامها.

مسؤولية المنشأة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرتين "١٧ (ج) (٢)"، "٧٦ (د)")

أ/٣٥ حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة "أ/٧٠"، فإنه في بعض المهام قد تدفع المخاوف المتعلقة بحالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المحاسب القانوني إلى الاستنتاج بأنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاج غير معدل عن قائمة الاحتباس الحراري. وقد يحدث هذا الأمر عندما تكون خبرة المنشأة قليلة في إعداد قوائم الاحتباس الحراري. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون من المناسب بشكل أكبر أن يخضع قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها لمهمة إجراءات متفق عليها أو مهمة استشاري بغرض التحضير لمهمة تأكد معين في فترة لاحقة.

الجهة التي تقوم بوضع الضوابط (راجع: الفقرة "١٧ (ج) (٣)")

أ/٣٦ عندما يتم إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً لمتطلبات إفصاح تنظيمي أو برامج للتعامل التجاري مع الانبعاثات حيث يتم تحديد الضوابط المطبقة وشكل التقرير، فإنه من المرجح أن يكون واضحاً من ظروف المهمة أن الجهة المنظمة أو الجهة المسؤولة عن البرنامج هي التي قامت بوضع الضوابط. ولكن في ظروف التقارير الطوعية، قد لا يكون من الواضح الجهة التي قامت بوضع الضوابط ما لم تذكر في الإيضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري.

تغيير شروط المهمة (راجع: الفقرتين "١٥"، "١٨")

أ/٣٧ يتطلب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) ألا يوافق المحاسب القانوني على إجراء تغيير معين في شروط المهمة ما لم يكن هناك تبرير معقول لفعل ذلك [١٨]. إن طلب تغيير نطاق المهمة قد لا يكون له مبرر معقول عندما يتم، على سبيل المثال، طلب التغيير من أجل استبعاد مصادر انبعاثات معينة من نطاق المهمة بسبب احتمالية تعديل استنتاج المحاسب القانوني.

التخطيط (راجع: الفقرة "١٩")

أ/٣٨ عند وضع الاستراتيجية العامة للمهمة، قد يكون من الملائم النظر في التركيز المعطى لجوانب مختلفة من تصميم وتطبيق نظام المعلومات الخاص بالاحتباس الحراري. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات قد تكون المنشأة مدركة على وجه الخصوص للحاجة إلى وجود رقابة داخلية كافية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم التقرير عنها، بينما في حالات أخرى قد تركز المنشأة أكثر على التحديد الدقيق للخصائص العلمية أو التشغيلية أو الفنية للمعلومات المراد جمعها.

أ/٣٩ يمكن القيام بالمهام الأصغر أو الأبسط (انظر الفقرة "أ/١٩") بواسطة فريق عمل صغير جداً. وعندما يكون الفريق صغيراً، فإن التنسيق والتواصل بين أعضاء الفريق سيكون أسهل. ولا يحتاج وضع الاستراتيجية العامة لمهمة صغيرة أو بسيطة إلى تعقيد أو وقت طويل. فعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار مذكرة موجزة، بناءً على مناقشات مع المنشأة، بمثابة استراتيجية موثقة للمهمة إذا غطت الأمور المشار إليها في الفقرة "١٩".

أ/٤٠ قد يقرر المحاسب القانوني مناقشة عناصر التخطيط مع المنشأة عند تحديد نطاق المهمة أو تسهيل إجراء وإدارة المهمة (على سبيل المثال، تنسيق بعض الإجراءات المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة). وعلى الرغم من أن هذه

[١٨] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "١١"

المناقشات تجري غالباً، إلا أن الاستراتيجية العامة للمهمة وخطة المهمة تبقى من مسؤولية المحاسب القانوني. وعند مناقشة الأمور المشمولة في الاستراتيجية العامة للمهمة أو في خطة المهمة، فإن بذل العناية اللازمة أمر مطلوب من أجل عدم التأثير سلباً على فاعلية المهمة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي مناقشة طبيعة وتوقيت الإجراءات التفصيلية مع المنشأة إلى التأثر سلباً على فاعلية المهمة عن طريق جعل الإجراءات قابلة للتنبؤ بشكل كبير.

أ/٤١ إن تنفيذ مهمة التأكد عبارة عن عملية متكررة. وخلال تنفيذ المحاسب القانوني الإجراءات المخطط لها، قد تدفع الأدلة الذي تم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأخرى المخطط لها. وفي بعض الحالات، قد يعلم المحاسب القانوني عن معلومات تختلف بشكل كبير عن تلك المتوقعة في مرحلة مبكرة من المهمة. فعلى سبيل المثال، قد تشير الأخطاء المنتظمة المكتشفة عند تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرافق مختارة إلى أنه من الضروري زيارة مرافق إضافية.

التخطيط لاستخدام عمل الخبراء أو عمل المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة "١٩ (هـ)")

أ/٤٢ يمكن تنفيذ المهمة من قبل فريق متعدد التخصصات يشمل خبير واحداً أو أكثر، وخصوصاً في العمليات المعقدة نسبياً التي من المحتمل أن تتطلب كفاءة متخصص في قياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها (انظر الفقرة "أ/١٩"). يحتوي معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) على عدد من المتطلبات فيما يخص استخدام عمل الخبير الذي قد يكون من المطلوب أخذه في الحسبان في مرحلة التخطيط عند التأكد من طبيعة وتوقيت وحجم الموارد الضرورية لتنفيذ المهمة [١٩]

أ/٤٣ يمكن استخدام عمل محاسب قانوني آخر فيما يتعلق، على سبيل المثال، بمصنع أو شكل آخر من المرافق في موقع بعيد؛ أو منشأة تابعة أو قسم أو فرع في دولة أجنبية؛ أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة. وقد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة حينما يخطط فريق العمل للطلب من محاسب قانوني آخر بأن يعمل على المعلومات التي سوف تشملها قائمة الاحتباس الحراري ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يفهم ويلتزم بمتطلبات قواعد آداب وسلوكيات المهنة التي تعد ذات صلة بالمهمة، وتحديداً الاستقلالية.
- الكفاءة المهنية للمحاسب القانوني الآخر.
- مدى مشاركة فريق العمل في عمل المحاسب القانوني الآخر.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر يعمل في بيئة تنظيمية تشرف بشكل فعال على ذلك المحاسب القانوني.

الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المهمة

تحديد الأهمية النسبية عند التخطيط للمهمة (راجع: الفقرتين "٢٠"، "٢١")

أ/٤٤ قد تناقش الضوابط مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض قائمة الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن الضوابط قد تناقش الأهمية النسبية وفق مصطلحات مختلفة، إلا أن مفهوم الأهمية النسبية يشمل بشكل عام ما يلي:

- تعد التحريفات، بما في ذلك الحذف، هامة ومؤثرة إذا كان من الممكن التوقع أنها ستؤثر، منفردة أو مجتمعة، على القرارات ذات الصلة للمستخدمين المتخذة على أساس قائمة الاحتباس الحراري؛
- تصدر الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريفات الهامة والمؤثرة، أو بهما معاً.
- تعتمد الأحكام المتعلقة بأمور مهمة بالنسبة للمستخدمين المستهدفين لقائمة الاحتباس الحراري على دراسة احتياجات المعلومات المشتركة للمستخدمين المستهدفين كمجموعة. ولا يؤخذ في الحسبان الأثر الممكن للتحريفات الهامة والمؤثرة على مستخدمين فرديين محددين، الذين قد تختلف احتياجاتهم إلى حد كبير.

---

[١٩] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرات "٢٦"–"٣٢"

أ/٤٥ يوفر هذا النقاش، في حال وجوده ضمن الضوابط المطبقة، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني في تحديد الأهمية النسبية للمهمة. وإذا لم تشمل الضوابط المطبقة نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية، فإن الخصائص المشار إليها أعلاه تزود المحاسب القانوني بهذا الإطار المرجعي.

أ/٤٦ إن تحديد المحاسب القانوني للأهمية النسبية مسألة حكم مهني، وتتأثر بتصور المحاسب القانوني لاحتياجات المعلومات المشتركة للمستخدمين المستهدفين كمجموعة. وفي هذا السياق، فإنه من المعقول بالنسبة للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين المستهدفين:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالأنشطة المرتبطة بالاحتباس الحراري، والرغبة في دراسة المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري بقدر معقول من العناية؛

(ب) يفهمون أن قائمة الاحتباس الحراري تم إعدادها وتم تقديم التأكد عليها وفقاً لمستويات مناسبة من الأهمية النسبية، ولديهم فهم لأي مفاهيم للأهمية النسبية مضمّنة في الضوابط المطبقة؛

(ج) يفهمون أن طرق قياس كمية الانبعاثات تنطوي حالات عدم تأكد (انظر الفقرات "أ/٥٤" – "أ/٥٩")؛

(د) يتخذون قرارات معقولة على أساس المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

أ/٤٧ إن المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم من المعلومات قد يتضمنون، على سبيل المثال، ما يلي:

- المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة مثل الموردين والعملاء والموظفين والمجتمع الأوسع في حال الإفصاحات الطوعية. وقد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بقرارات لشراء أو بيع حقوق الملكية في المنشأة؛ أو تقديم قروض للمنشأة أو المتاجرة معها أو التوظيف من قبلها؛ أو تقديم إقرارات للمنشأة أو غيرها، على سبيل المثال، السياسيين.
- المشاركين في السوق في حالة برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، والتي قد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بقرارات لتداول الأدوات القابلة للتفاوض (مثل التراخيص أو الاعتمادات أو الإعفاءات) التي يوجدها البرنامج، أو فرض غرامات أو عقوبات أخرى على أساس الانبعاثات الزائدة.
- الجهات التنظيمية وصناع القرار في حالة برنامج الإفصاح التنظيمي. وقد تتعلق احتياجاتهم المعلوماتية بمتابعة مدى الالتزام ببرنامج الإفصاح، وبنطاق واسع من قرارات السياسة الحكومية المرتبطة بالتخفيف من حدة تغير المناخ والتكيف معه، والتي تعتمد عادة على المعلومات المجمعة.
- الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة في المنشأة الذين يستخدمون معلومات معينة حول الانبعاثات لاتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية، مثل الاختيار بين التقنيات البديلة وقرارات الاستثمار وبيع الاستثمار، ربما تحسباً لبرنامج إفصاح تنظيمي أو الدخول في برامج للتعامل التجاري مع الانبعاثات.

وقد لا يكون المحاسب القانوني قادراً على تحديد جميع الأشخاص الذين سوف يقرؤون تقرير التأكد، وبخاصة عندما يوجد عدد كبير من الناس الذي يستطيعون الوصول إليه. وفي هذه الحالات، وبخاصة عند وجود قراء محتملين من المرجح أن يكون عندهم اهتمامات واسعة النطاق فيما يتعلق بالانبعاثات، فقد يتم حصر المستخدمين المستهدفين على أصحاب المصلحة الرئيسيين ذوي الاهتمامات المشتركة والمهمة. ويمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بعدة طرق، على سبيل المثال، من خلال إبرام اتفاقية بين المحاسب القانوني والطرف المتعاقد أو بموجب الأنظمة أو اللوائح.

أ/٤٨ تصدر الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بكل من العوامل الكمية والنوعية. وينبغي ملاحظة أن القرارات التي تتعلق بالأهمية النسبية لا تتأثر بمستوى التأكد، أي أن الأهمية النسبية لمهمة التأكد المعقول هي نفس الأهمية النسبية لمهمة التأكد المحدود.

أ/٤٩ غالباً ما يتم تطبيق نسبة مئوية على مقياس مرجعي مختار كنقطة بداية في تحديد الأهمية النسبية. وتشمل العوامل التي قد تؤثر على تحديد المقياس المرجعي المناسب والنسبة المئوية المناسبة ما يلي:

- العناصر المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) والبنود المستقطعة من الانبعاثات وعمليات الإزالة). إن المقياس المرجعي الذي قد يكون مناسباً، حسب الظروف المحددة، هو عبارة عن إجمالي الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أي مجموع انبعاثات النطاق (١) والنطاق (٢) والنطاق (٣) قبل طرح أي بنود مستقطعة للانبعاثات أو انبعاثات مزالة. ترتبط الأهمية النسبية بالانبعاثات التي يشملها استنتاج المحاسب القانوني. لذلك، عندما لا يغطي استنتاج المحاسب القانوني مجمل قائمة الاحتباس الحراري، فإنه يتم تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء الخاص من قائمة الاحتباس الحراري الذي يغطيه استنتاج المحاسب القانوني كما لو كان عبارة عن مجمل قائمة الاحتباس الحراري.
- كمية نوع محدد من الانبعاثات أو طبيعة إفصاح محدد. وفي بعض الحالات، توجد أنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات التي تعد فيها التحريفات الهامة والمؤثرة التي تكون ذات مقدار أقل أو أكثر من الأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري بمجملها تحريفات مقبولة. فعلى سبيل المثال، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تحديد أهمية أصغر أو أكبر للانبعاثات الناتجة من دولة معينة أو من غاز أو نطاق أو مرفق معين.
- كيفية عرض قائمة الاحتباس الحراري للمعلومات ذات العلاقة، على سبيل المثال، ما إذا كانت تشتمل على مقارنة معينة للانبعاثات مع الفترة (الفترات) السابقة أو مع سنة الأساس أو "حد أعلى معين، وفي تلك الحالة قد يكون تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة أحد الاعتبارات الملائمة. وحيثما يكون "الحد الأعلى" ملائماً، فإنه يمكن تحديد الأهمية النسبية فيما يتعلق بتخصيص المنشأة للحد الأعلى إذا كان أقل من الانبعاثات التي يتم التقرير عنها.
- التقلب النسبي للانبعاثات. فعلى سبيل المثال، إذا تفاوتت الانبعاثات بشكل كبير من فترة إلى أخرى، فقد يكون من المناسب تحديد الأهمية النسبية مقارنة بالطرف السفلي من نطاق التذبذب حتى وإن كانت الفترة الحالية أعلى.
- متطلبات الضوابط المطبقة. وفي بعض الحالات، يمكن أن تحدد الضوابط المطبقة حداً معيناً للدقة ويمكن أن تشير إليه على أنه هو الأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، قد تنص الضوابط على توقع بأن يتم قياس الانبعاثات باستخدام نسبة مئوية يتم النص على أنها "حد الأهمية النسبية". وحيثما يكون هذا هو الحال، فإن الحد الذي تضعه الضوابط يوفر إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني في تحديد الأهمية النسبية للمهمة.

أ/٥٠ قد تشمل العوامل النوعية ما يلي:

- مصادر الانبعاثات.
- أنواع الغازات المشمولة.
- السياق الذي تستخدم فيه المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري (على سبيل المثال، ما إذا كانت المعلومات هي لغرض الاستخدام في برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، أو لتقديمها لمنظم ما، أو لتضمينها في تقرير الاستدامة الذي يوزع على نطاق واسع)؛ وأنواع القرارات التي من المرجح أن يتخذها المستخدمون المستهدفون.
- ما إذا كان هناك نوع واحد أو أكثر من الانبعاثات أو الإفصاحات التي يركز عليها المستخدمون المستهدفون، على سبيل المثال، الغازات التي تستنزف طبقة الأوزون بالإضافة إلى مساهمتها في تغير المناخ.
- طبيعة المنشأة، واستراتيجيتها المتعلقة بتغير المناخ والتقدم الذي تحرزه نحو تحقيق الأهداف ذات العلاقة.
- الصناعة والبيئة الاقتصادية والتنظيمية التي تعمل فيها المنشأة.

إعادة النظر مع التقدم في المهمة (راجع: الفقرة "٢٢")

أ/٥١ قد تحتاج الأهمية النسبية إلى إعادة نظر نتيجة تغير الظروف خلال المهمة (على سبيل المثال، التصرف بجزء رئيسي من أعمال المنشأة) أو نتيجة معلومات جديدة أو تغير معين في فهم المحاسب القانوني للمنشأة وعملياتها بسبب تنفيذ الإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من الواضح خلال المهمة احتمال أن تختلف الانبعاثات الفعلية بشكل كبير عن تلك المستخدمة مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية. وإذا استنتج المحاسب القانوني خلال المهمة أن المستوى المناسب

للأهمية النسبية لقائمة الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع محددة من الانبعاثات أو الإفصاحات، حيثما يكون ذلك مطبقاً) سيكون أقل من ذلك المحدد مبدئياً، فقد يكون من الضروري إعادة النظر في الأهمية النسبية للأداء وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها (راجع: الفقرات "٢٣" – "٢٦")

أ/٥٢ يستخدم المحاسب القانوني الحكم المهني لتحديد مدى الفهم وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها، اللازمة للوصول إلى تأكد معقول أو محدود، بحسب مقتضى الحال. ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمحاسب القانوني فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه وتحديد المخاطر وتقييمها كافياً لتحقيق الهدف المنصوص عليه في هذا المعيار. إن عمق الفهم المطلوب من المحاسب القانوني أقل من ذلك الذي تملكه الإدارة في إدارة المنشأة، كما أن عمق الفهم وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها في مهمة التأكد المحدود هي أقل منها في مهمة التأكد المعقول.

أ/٥٣. إن التوصل إلى فهم معين وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها هي عملية متكررة. ولا توفر إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها بحد ذاتها ما يكفي من الأدلة المناسبة التي يستند إليها استنتاج التأكد.

عدم التأكد (راجع: الفقرتين "٢٣ (ب)(١)ج"، "٧٦ (هـ)")

أ/٥٤ من النادر أن تكون عملية قياس كمية الاحتباس الحراري دقيقة بنسبة ١٠٠% بسبب:

(أ) عدم التأكد العلمي: ينشأ ذلك بسبب المعرفة العلمية غير الكاملة حول قياس الاحتباس الحراري. فعلى سبيل المثال، فإن معدل احتجاز الاحتباس الحراري في الأحواض البيولوجية وقيم "الاحتباس الحراري المحتمل" التي تستخدم لجمع انبعاثات الغازات المختلفة والتقرير عنها على أنها معادلات لغاز ثاني أوكسيد الكربون تخضع للمعرفة العلمية غير الكاملة. وتقع درجة تأثيرات عدم التأكد العلمي على قياس كمية الانبعاثات المبلغ عنها خارج سيطرة المنشأة. ومع ذلك، فإن إمكانية أن يؤدي عدم التأكد العلمي إلى تفاوتات غير معقولة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، يمكن التقليل منها من خلال استخدام ضوابط تنص على افتراضات علمية محددة ليتم استخدامها في إعداد قائمة الاحتباس الحراري، أو عوامل محددة تجسد تلك الافتراضات؛

(ب) عدم تأكد التقدير (أو القياس): ينتج ذلك من عمليات القياس والحساب التي تستخدم في قياس كمية الانبعاثات ضمن حدود المعرفة العلمية القائمة. وقد يتعلق عدم تأكد التقدير بالبيانات التي يعتمد عليها تقدير معين (على سبيل المثال، يمكن أن يتعلق بحالات عدم التأكد المتأصلة في أدوات القياس المستخدمة) أو بالطريقة، بما في ذلك النموذج عندما يكون منطبقاً المستخدم في إجراء التقييم (أحياناً يعرف بعدم تأكد العامل والنموذج، على التوالي). وفي الغالب تتحكم المنشأة في درجة عدم تأكد التقدير. وقد ينطوي التقليل من درجة عدم تأكد التقدير على تكاليف مرتفعة.

أ/٥٥ إن حقيقة أن قياس كمية انبعاثات المنشأة يخضع لعدم التأكد لا تعني أن انبعاثات المنشأة غير مناسبة كموضوع لتقرير التأكد. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب الضوابط المطبقة احتساب انبعاثات النطاق (٢) من الكهرباء بواسطة تطبيق عامل انبعاثات محدد على عدد ساعات الكيلو واط المستهلكة. وسوف يعتمد عامل الانبعاثات المحدد على افتراضات ونماذج قد لا تكون صحيحة في جميع الظروف. ومع ذلك، فإنه طالما كانت الافتراضات والنماذج معقولة في الظروف المحددة ومفصح عنها بشكل كافٍ، فإنه يمكن عادة تقديم تأكد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

أ/٥٦ قد تتم مقابلة الوضع المذكور في الفقرة "أ/٥٥" مع قياس الكميات وفقاً للضوابط التي تستخدم النماذج والافتراضات المبنية على الظروف المختلفة للمنشأة. ومن المحتمل أن ينتج عن استخدام نماذج وافتراضات خاصة بالمنشأة قياس للكميات بدقة أكثر من استخدام، على سبيل المثال، متوسط عوامل الانبعاثات لصناعة معينة؛ ومن المحتمل أيضاً أن

ينشأ عن ذلك مخاطر إضافية للتحريفات الهامة والمؤثرة فيما يخص كيفية الوصول إلى النماذج والافتراضات الخاصة بالمنشأة. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة "أ/٥٥"، فإنه طالما أن الافتراضات والنماذج معقولة في الظروف المحددة ومفصح عنها بشكل كافٍ، فإنه يمكن عادة تقديم تأكد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري.

أ/٥٧ في بعض الحالات، قد يقرر المحاسب القانوني أنه من غير المناسب القيام بمهمة التأكد إذا كان تأثير عدم التأكد على المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري عالياً جداً. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون نسبة كبيرة من انبعاثات المنشأة التي تم التقرير عنها ناتجة عن مصادر التسربات (انظر الفقرة "أ/٨") التي لا يتم مراقبتها وعندما تكون طرق التقدير غير متطورة بشكل كافٍ، أو عندما تكون نسبة كبيرة من عمليات الإزالة للمنشأة التي تم التقرير عنها تنسب إلى الأحواض البيولوجية .وينبغي الإشارة إلى أن القرارات المتعلقة بالقيام بمهمة التأكد في هذه الظروف لا تتأثر بمستوى التأكد، أي إذا كانت غير مناسبة لمهمة التأكد المعقول، فإنها غير مناسبة لمهمة التأكد المحدود، والعكس صحيح.

أ/٥٨ إن النقاش الوارد في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري بشأن طبيعة وأسباب وتأثيرات حالات عدم التأكد التي تؤثر على قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة ينبه المستخدمين المستهدفين إلى حالات عدم التأكد المصاحبة لقياس كمية الانبعاثات. ويمكن أن يكون هذا مهماً على وجه الخصوص عندما لا يحدد المستخدمون المستهدفون الضوابط التي يجب استخدامها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون قائمة الاحتباس الحراري متاحة لقطاع واسع من المستخدمين المستهدفين حتى وإن تم تطوير الضوابط المستخدمة لغرض تنظيمي محدد.

أ/٥٩ وبما أن عدم التأكد سمة مهمة لجميع قوائم الاحتباس الحراري، فإن الفقرة "٧٦ (هـ)" تتطلب أن يتم الإشارة إليه في تقرير التأكد بصرف النظر عما تشمله الإفصاحات، إن وجدت، في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري[٢٠]

المنشأة وبيئتها

انقطاع العمليات (راجع: الفقرة "٢٣ (ب)(٣)"):

أ/٦٠ قد تشمل الانقطاعات حوادث معينة مثل الإيقاف المؤقت للعمل والذي قد يحدث فجأة أو قد يتم التخطيط له، على سبيل المثال، كجزء من جدول الصيانة. وفي بعض الحالات، قد تكون طبيعة العمليات متقطعة، على سبيل المثال، عندما يستخدم أحد المرافق في فترات الذروة فقط.

استراتيجيات وأهداف تغير المناخ (راجع: الفقرة "٢٣ (هـ)"):

أ/٦١ إن الأخذ في الحسبان لاستراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، والمخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية والمتعلقة بالسمعة ذات الصلة قد تساعد المحاسب القانوني في تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة. فعلى سبيل المثال، إذا قدمت المنشأة تعهدات تفيد بأنها سوف تكون في وضع حيادي لانبعاثات الكربون، فقد يوفر ذلك حافزاً للتصريح عن انبعاثات أقل من الواقع بما يجعل الهدف وكأنه قد تحقق ضمن الإطار الزمني المعلن عنه. وعلى العكس من ذلك، إذا توقعت المنشأة أن تخضع مستقبلاً لبرنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات، فقد يوفر ذلك في نفس الوقت حافزاً للتصريح عن انبعاثات أكثر من الواقع لزيادة فرصة استلام المنشأة قدراً أكبر من الإعفاءات في بداية البرنامج.

إجراءات التوصل إلى فهم للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها (راجع: الفقرة "٢٤")

أ/٦٢ على الرغم من أن المحاسب القانوني مطالب بتنفيذ جميع الإجراءات الواردة في الفقرة "٢٤" في سياق توصله إلى الفهم المطلوب للمنشأة، إلا أنه لا يلزمه تنفيذها جميعاً لكل جانب من جوانب ذلك الفهم.

---

[٢٠] أنظر أيضاً معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "٤٩ (هـ)".

الإجراءات التحليلية للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها (راجع: الفقرة "٢٤ (ب)")

أ/٦٣ إن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها ولتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها قد تحدد جوانب المنشأة التي لم يكن المحاسب القانوني على علم بها وقد تساعد في تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة من أجل توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات للمخاطر المقيَّمة. وقد تشمل الإجراءات التحليلية، على سبيل المثال، مقارنة انبعاثات الاحتباس الحراري الصادرة من مرافق مختلفة مع أرقام الإنتاج لهذه المرافق.

أ/٦٤ قد تساعد الإجراءات التحليلية على تحديد وجود أحداث غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها آثار على المهمة. وقد تساعد العلاقات المكتشفة غير العادية أو غير المتوقعة المحاسب القانوني في تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة.

أ/٦٥ ومع ذلك، فإنه عندما تستخدم هذه الإجراءات التحليلية البيانات التي يتم تجميعها عند مستوى عالٍ (قد يكون هذا هو الحال بالنسبة للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها ولتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها)، فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً أولياً عاماً حول مدى وجود تحريف هام ومؤثر. وبناءً عليه، في مثل هذه الحالات، فإن اعتبار الأدلة الأخرى التي تم جمعها عند تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة مع نتائج هذه الإجراءات التحليلية قد تساعد المحاسب القانوني في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية.

الملاحظة والتقصي (راجع: الفقرة "٢٤ (ج)")

أ/٦٦ تتكون الملاحظة من النظر إلى آلية معينة أو إجراء معين ينفذه الآخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المحاسب القانوني لجهاز مراقبة أثناء معايرته من قبل موظفي المنشأة، أو لتنفيذ أدوات الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة حول تنفيذ الآلية أو الإجراء، ولكنها تقتصر على الوقت الذي تجرى فيه، ومحدودة بحقيقة أن كون العمل تحت الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ الآلية أو الإجراء.

أ/٦٧ ينطوي التقصي على ما يلي:

(أ) فحص السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو في أي شكل آخر، على سبيل المثال، سجلات معايرة أحد أجهزة الرقابة. ويوفر التقصي عن السجلات والوثائق أدلة بدرجات متفاوتة من إمكانية الاعتماد، بحسب طبيعتها ومصدرها، وعن فاعلية أدوات الرقابة على إنتاج السجلات والوثائق الداخلية؛ أو

(ب) فحص مادي، على سبيل المثال، جهاز معايرة.

أ/٦٨ قد تدعم الملاحظة والتقصي الاستفسارات من الإدارة والآخرين، وقد توفر أيضاً معلومات حول المنشأة وبيئتها. وتشمل الأمثلة على مثل هذه الإجراءات الملاحظة والتقصي عما يلي:

- عمليات المنشأة عن طريق ملاحظة الآليات والمعدات بما في ذلك معدات الرقابة، في مرافق قد تكون ذات صلة على وجه الخصوص عندما يتم تضمين انبعاثات النطاق (١) في قائمة الاحتباس الحراري.
- الوثائق (مثل استراتيجيات وخطط تقليل الانبعاثات) والسجلات (مثل سجلات المعايرة ونتائج من مختبرات الفحص) وأدلة العمل التي تعرض بالتفصيل معلومات حول إجراءات جمع المعلومات وأدوات الرقابة الداخلية.
- التقارير المعدة للإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، مثل التقارير الداخلية أو الخارجية فيما يتعلق بأنظمة الإدارة البيئية الخاصة بالمنشأة.
- التقارير المعدة من قبل الإدارة (مثل التقارير الإدارية الربعية) ومن قبل المسؤولين عن الحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).

التوصل إلى فهم للرقابة الداخلية في المنشأة (راجع: الفقرات "٢٥د" – "٢٦ل")

أ/٦٩ في مهمة التأكد المحدود، لا يلزم المحاسب القانوني التوصل إلى فهم لجميع مكونات الرقابة الداخلية في المنشأة والمتعلقة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها كما هو مطلوب في مهمة التأكد المعقول وبالإضافة إلى ذلك، لا يلزم المحاسب القانوني تقييم تصاميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها. ولذلك، فإنه في مهمة التأكد المحدود -وإن كان من المناسب غالباً الاستفسار من المنشأة عن أنشطة الرقابة ومتابعة أدوات الرقابة ذات الصلة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها- فلن يكون من الضروري في الغالب التوصل إلى فهم تفصيلي لمكونات أدوات الرقابة الداخلية في المنشأة.

أ/٧٠ إن فهم المحاسب القانوني لمكونات الرقابة الداخلية ذات الصلة قد يثير حالات شك حول توفر ما يكفي من الأدلة المناسبة للمحاسب القانوني لاستكمال المهمة. فعلى سبيل المثال، (انظر أيضاً الفقرات "أ/٧١" – "أ/٧٢"، "أ/٩٢" – "أ/٩٣"، والفقرة "أ/٩٦"):

- قد تكون المخاوف بشأن نزاهة أولئك الذين يعدون قائمة الاحتباس الحراري مخاوف جدية إلى الدرجة التي تدفع المحاسب القانوني إلى استنتاج أن خطر سوء عرض الإدارة في قائمة الاحتباس الحراري عالٍ إلى درجة لا يمكن معها تنفيذ المهمة.
- قد تؤدي المخاوف بشأن حالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها إلى أن يقرر المحاسب القانوني أنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم الاستنتاج غير المعدل على قائمة الاحتباس الحراري.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمهمة (راجع: الفقرة "٢٥ل (د)"):

أ/٧١ إن حكم المحاسب القانوني بشأن ما إذا كانت أنشطة رقابة محددة ذات صلة بالمهمة قد يتأثر بمستوى تقدم وتوثيق نظام معلومات المنشأة وطابعه الرسمي، بما في ذلك آليات الأعمال ذات العلاقة، المتصلة بالتقرير عن الانبعاثات. ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، فإنه من الممكن توقع أن يتطور أيضاً مستوى تقدم وتوثيق ورسمية أنظمة المعلومات وأنشطة الرقابة ذات العلاقة المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها.

أ/٧٢ في المنشآت الصغيرة جداً أو أنظمة المعلومات غير المتطورة، من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة المحددة بدائية بشكل كبير وأقل توثيقاً، وقد توجد فقط بشكل غير رسمي. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه من غير المرجح أن يحكم المحاسب القانوني بضرورة فهم أنشطة الرقابة المحددة من أجل تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتصميم إجراءات إضافية تستجيب للمخاطر المقيَّمة. ومن جهة أخرى، وفي بعض البرامج الخاضعة للتنظيم، قد يلزم توثيق نظام المعلومات وأنشطة الرقابة بشكل رسمي والمصادقة على تصميمها من قبل المنظم. ومع ذلك فإنه حتى في بعض هذه الحالات، قد لا يمكن توثيق جميع البيانات المتدفقة ذات الصلة وأدوات الرقابة المرتبطة بها. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المرجح بشكل أكبر أن تكون أنشطة الرقابة التي تتعلق بجمع بيانات المصدر من المتابعة المستمرة، أنشطة متطورة وموثقة بشكل جيد وأكثر رسمية من أنشطة الرقابة التي تتعلق بالمعالجة اللاحقة للبيانات والتقرير عنها (انظر أيضاً الفقرات "أ/٧٠"، "أ/٩٢" – "أ/٩٣"، "أ/٩٦").

المهام الأخرى التي تنفذ لصالح المنشأة (راجع: الفقرة "٢٧")

أ/٧٣ قد ترتبط المعلومات التي يمكن الحصول عليها من المهام أخرى تُنفذ لصالح المنشأة، على سبيل المثال، بجوانب تتعلق ببيئة الرقابة في المنشأة.

تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرافق المنشأة (راجع: الفقرة "٣١")

أ/٧٤ إن القيام بالملاحظة والتقصي بالإضافة إلى تنفيذ إجراءات أخرى في الموقع ضمن مرفق معين (غالباً ما يشار إليها بلفظ "زيارة الموقع") قد يكون أمراً مهماً في بناء الفهم حول المنشأة الذي يطوره المحاسب القانوني من خلال القيام

بإجراءات في المكتب الرئيسي. ونظراً لأنه يمكن التوقع بأن فهم المحاسب القانوني للمنشأة وتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها يعد أكثر شمولية لمهمة التأكد المعقول منه لمهمة التأكد المحدود، فإن عدد المرافق التي يتم فيها تنفيذ الإجراءات في الموقع يكون عادةً أكبر في حال مهمة التأكد المعقول من عددها في حال مهمة التأكد المحدود.

أ/٧٥ يمكن تنفيذ الإجراءات في الموقع ضمن مرفق معين (أو تكليف محاسب قانوني آخر للقيام بهذه الإجراءات نيابة عن المحاسب القانوني) كجزء من التخطيط، عند القيام بإجراءات لتحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها أو عند الاستجابة لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة. وغالباً ما يعد القيام بإجراءات في المرافق المهمة أمراً ضرورياً بشكل خاص لعملية يجري تنفيذها للمرة الأولى عند النظر في اكتمال مصادر النطاق (١) والأحواض المشمولة في قائمة الاحتباس الحراري، وعند إثبات ما إذا كانت أنظمة جمع ومعالجة البيانات وأساليب التقدير الخاصة بالمنشأة مناسبة بالنسبة إلى الآليات المادية الأساسية وحالات عدم التأكد ذات العلاقة.

أ/٧٦ حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة "أ/٧٤"، قد يعُد القيام بإجراءات في الموقع ضمن مرفق معين أمراً مهماً في بناء الفهم الذي يطوره المحاسب القانوني حول المنشأة من خلال القيام بإجراءات في المكتب الرئيسي. وبالنسبة للعديد من مهام التأكد المعقول، سوف يحكم المحاسب القانوني أيضاً بأنه من الضروري القيام بإجراءات في الموقع ضمن كل مرفق مهم للاستجابة لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة، وخصوصاً عندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات النطاق (١). وبالنسبة لمهمة التأكد المحدود عندما تملك المنشأة عدداً من المرافق المهمة ذات انبعاثات النطاق (١)، فقد لا يكون من الممكن الحصول على مستوى تأكد ذي مغزى بدون تنفيذ المحاسب القانوني لإجراءات في مجموعة مختارة من المرافق المهمة. وعندما تمتلك المنشأة مرافق مهمة ذات انبعاثات النطاق (١) ويحدد المحاسب القانوني أنه لا يمكن تنفيذ إجراءات فاعلة وكافية في الموقع ضمن المرفق من قبله (أو من قبل محاسب قانوني آخر بالنيابة عنه)، فقد تشمل الإجراءات البديلة واحداً أو أكثر مما يلي:

- فحص وثائق المصدر والرسومات البيانية لتدفق الطاقة والرسومات البيانية لتدفق المواد.
- تحليل ردود الاستبيان من قبل إدارة المرفق.
- معاينة صور الأقمار الصناعية للمرفق.

أ/٧٧ من أجل الحصول على تغطية مناسبة لمجموع الانبعاثات، وبخاصة في مهمة تأكد معقول، فقد يقرر المحاسب القانوني أنه من المناسب تنفيذ إجراءات في الموقع ضمن مجموعة مختارة من المرافق غير المهمة. وتشمل العوامل التي قد تكون ذات صلة بهذا القرار ما يلي:

- طبيعة الانبعاثات في مرافق مختلفة. فعلى سبيل المثال، فإنه من المرجح بشكل أكبر أن يختار المحاسب القانوني زيارة مرفق ذي انبعاثات النطاق (١) بدلاً من زيارة مرفق ذي انبعاثات النطاق (٢) فقط. وفي الحالة الأخيرة، من المرجح أن يكون فحص فواتير الطاقة في المكتب الرئيسي مصدراً رئيسياً للأدلة.
- عدد وحجم المرافق، ومساهمتها في إجمالي الانبعاثات.
- ما إذا كانت المرافق تستخدم آليات مختلفة أو آليات تستخدم تقنيات مختلفة. وحيثما يكون هذا هو الحال، فقد يكون من المناسب القيام بإجراءات في الموقع ضمن مجموعة مختارة من المرافق التي تستخدم آليات أو تقنيات مختلفة.
- الطرق التي تُستخدم في مرافق مختلفة لجمع معلومات الانبعاثات.
- خبرة الموظفين المعنيين في المرافق المختلفة.
- تنويع اختيار المرافق مع مرور الوقت.

المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة "٣٢")

أ/٧٨ من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة ذات صلة بالمهمة إذا كانت طبيعة مسؤوليات وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية مرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها وكان المحاسب القانوني يتوقع أن يستخدم عمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها.

مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات "٣٣د (أ)" - "٣٣ل (أ)")

أ/٧٩ تشير مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري إلى المخاطر التي ترتبط بشكل شامل بقائمة الاحتباس الحراري بمجمله. وهذا النوع من المخاطر ليس بالضرورة مخاطر يمكن تحديدها بنوع معين من الانبعاثات أو مستوى معين من الإفصاحات، ولكنها تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة بشكل عام، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري ذات صلة بشكل خاص بتقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش.

أ/٨٠ قد تنشأ المخاطر على مستوى قائمة الاحتباس الحراري بشكل خاص من بيئة الرقابة الضعيفة. فعلى سبيل المثال، فإن عيوباً مثل قلة كفاءة الإدارة قد يكون لها أثر عام على قائمة الاحتباس الحراري، وقد يحتاج لاستجابة عامة من قبل المحاسب القانوني. وقد تشمل المخاطر الأخرى للتحريف الهامة والمؤثرة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما يلي:

- آليات غير كافية أو غير مراقبة بشكل جيد أو غير موثقة بشكل جيد لجمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحراري.
- قلة كفاءة الموظفين في جمع البيانات وقياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحراري.
- قلة مشاركة الإدارة في قياس كمية الانبعاثات وإعداد قوائم الاحتباس الحراري.
- الإخفاق في تحديد جميع مصادر الانبعاثات الحرارية بدقة.
- خطر الغش، على سبيل المثال، فيما يتعلق بأسواق مبادلة الانبعاثات.
- تقديم معلومات تغطي الفترات السابقة لم يتم إعدادها على أساس متسق، عل سبيل المثال، بسبب الحدود المتغيرة أو التغيرات في منهجيات القياس.
- تقديم عرض مضلل للمعلومات في قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، تسليط الضوء على نحو غير ملائم على البيانات أو الاتجاهات المواتية بشكل خاص.
- طرق قياس الكميات وسياسات التقرير غير المتسقة، بما في ذلك الطرق المختلفة لتعيين الحدود التنظيمية في المرافق المختلفة.
- أخطاء في تحويل الوحدات عند توحيد المعلومات من المرافق.
- الإفصاح غير الكافي عن حالات عدم التأكد العلمية والافتراضات الرئيسية فيما يخص التقديرات.

استخدام التأكيدات (راجع: الفقرات "٣٣د (ب)" –"٣٣ل (ب)")

أ/٨١ تستخدم التأكيدات من قبل المحاسب القانوني في مهمة التأكد المعقول، ويمكن استخدامها في مهمة التأكد المحدود للنظر في الأنواع المختلفة للتحريفات الهامة والمؤثرة المحتمل حدوثها.

أ/٨٢ عند الإفادة بأن قائمة الاحتباس الحراري تتفق مع الضوابط المطبقة، فإن المنشأة تقدم تأكيدات بشكل ضمني أو صريح فيما يتعلق بقياس كمية الانبعاثات وعرضها والإفصاح عنها. وتندرج التأكيدات ضمن الفئات الآتية وقد تتخذ الأشكال الآتية:

(أ) تأكيدات حول قياس كمية الانبعاثات للفترة الخاضعة للتأكد:

(١) الحدوث – الانبعاثات التي تم تسجيلها قد حدثت وترتبط بالمنشأة.

(٢) الاكتمال – تم تسجيل جميع الانبعاثات التي كان من المفترض تسجيلها (انظر الفقرات "أ/٣٠"-"أ/٣٤" لمناقشة الاكتمال فيما يخص النطاقات المختلفة).

(٣) الدقة – تم تسجيل قياس كمية الانبعاثات بشكل مناسب.

(٤) تاريخ القطع – تم تسجيل الانبعاثات في فترة التقرير الصحيحة.

(٥) التبويب – تم تسجيل الانبعاثات ضمن الأنواع الملائمة.

(ب) تأكيدات حول العرض والإفصاح:

(١) الحدوث والمسؤولية – الانبعاثات المفصح عنها والأمور الأخرى حدثت فعلاً وتتعلق بالمنشأة.

(٢) الاكتمال – تم تضمين جميع الإفصاحات التي ينبغي تضمينها في قائمة الاحتباس الحراري.

(٣) التبويب والفهم – تم عرض المعلومات الخاصة بالانبعاثات ووصفها بشكل مناسب، وتم التعبير عن الإفصاحات بشكل واضح.

(٤) الدقة وقياس الكميات – تم الإفصاح بشكل مناسب عن قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة المض منة في قائمة الاحتباس الحراري.

(٥) الاتساق- تتسق سياسات قياس الكميات مع تلك المطبقة في الفترة السابقة، أو أن التغيرات مبررة وتم تطبيقها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كاف؛ والمعلومات المقارنة، إن وجدت، هي التي تم التقرير عنها في الفترة السابقة أو قد أعيد عرضها بشكل مناسب.

الاعتماد على الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة "٣٣ل")

أ/٨٣ إذا تضمن تقييم المحاسب القانوني لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات توقعُ بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي ينوي المحاسب القانوني أن يعتمد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأخرى)، فإنه يطُلب من المحاسب القانوني بموجب الفقرة ٣٨ل تصميم وتنفيذ اختبارات للفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات الرقابية.

أسباب مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة (راجع: الفقرة "٣٤")

الغش (راجع: الفقرتين "٢٨"، "٣٤ (أ)")

أ/٨٤ يمكن أن تنشأ التحريفات في قائمة الاحتباس الحراري إما من الغش أو الخطأ. ويكون عامل التمييز بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي أدى إلى التحريف في قائمة الاحتباس الحراري مقصوداً أو غير مقصود.

أ/٨٥ قد تنشأ محفزات التحريف المقصود في قائمة الاحتباس الحراري إذا كانت على سبيل المثال نسبة كبيرة من تعويضات أولئك المعنيين بشكل مباشر بآلية التقرير عن الانبعاثات، أو الذين لديهم الفرصة للتأثير عليها، تعتمد على تحقيق أهداف طموحة أكثر من اللازم للاحتباس الحراري. وحسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة "أ/٦١"، قد تنشأ حوافز أخرى للتصريح عن انبعاثات أقل من الواقع أو المبالغة في التصريح عن انبعاثات أكثر من الواقع، من استراتيجية تغير المناخ الخاصة بالمنشأة، إن وجدت، ومن المخاطر الاقتصادية والتنظيمية والمادية والمتعلقة بالسمعة ذات الصلة.

أ/٨٦ بالرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع، إلا أن المحاسب القانوني معني لأغراض هذا المعيار بالغش الذي يسبب تحريفاً هام ومؤثراً في قائمة الاحتباس الحراري. وعلى الرغم من أن المحاسب القانوني قد يشتبه بحدوث غش أو، في حالات نادرة، قد يحدد حدوث الغش، إلا أنه لا يصدر قرارات قانونية حول ما إذا كان الغش قد حدث فعلاً.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح (راجع: الفقرتين "٣٤ (ب)"، "٧٨ (ج)")

أ/٨٧ يميز هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني فيما يخص الالتزام بفئتين مختلفتين من الأنظمة واللوائح على النحو الآتي:

(أ) أحكام الأنظمة واللوائح التي تعُرف عموماً بأن لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات المهمة في قائمة الاحتباس الحراري بحيث تحدد الكميات والإفصاحات التي يتم التقرير عنها في قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة. وتتطلب الفقرة "٣٤ (ب)" من المحاسب القانوني النظر في احتمال وجود تحريفات هامة ومؤثرة نتيجة عدم الالتزام بأحكام هذه الأنظمة واللوائح عند تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها الفقرة "٣٣د" أو "٣٣ل"؛

(ب) الأنظمة واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد الكميات والإفصاحات في قائمة الاحتباس الحراري، ولكن قد يعد الالتزام بها أمراً أساسياً للجوانب التشغيلية للأعمال، أو لقدرة المنشأة على مواصلة عملها، أو لتجنب عقوبات هامة ومؤثرة (على سبيل المثال، الالتزام بشروط رخصة تشغيلية معينة أو الالتزام بالأنظمة البيئية). ويؤ د الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مسار المهمة، بحسب ما يقتضي معيار مهام التأكد [٢١] (٣٠٠٠)، أمراً مهماً في سياق التنبه إلى احتمال أن الإجراءات المُطبقة بغرض تكوين استنتاج عن قائمة الاحتباس الحراري قد تلفت انتباه المحاسب القانوني إلى حالات عدم التزام محددة أو اشتباه في عدم الالتزام بهذه الأنظمة واللوائح.

الأسباب الأخرى لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة (راجع: الفقرة "٣٤"):

أ/٨٨ تشمل الأمثلة على العوامل المشار إليها في الفقرات "٣٤ (ج) - (ك)" ما يلي:

(أ) إن إغفال واحد أو أكثر من مصادر الانبعاثات هو أمر مرجح حدوثه بشكل أكبر بالنسبة للمصادر الأقل وضوحاً والتي قد يتم التغاضي عنها مثل الانبعاثات الناتجة عن التسربات.

(ب) قد تشمل التغيرات التنظيمية أو الاقتصادية المهمة، على سبيل المثال، الزيادات في أهداف الطاقة المتجددة أو التغيرات الكبيرة في الأسعار فيما يخص الإعفاءات بموجب برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات والتي قد تؤدي مثلاً إلى المزيد من مخاطر سوء تصنيف المصادر في مولد كهربائي معين.

(ج) قد تكون طبيعة عمليات المنشأة معقدة (على سبيل المثال، قد تحوي مرافق وآليات متعددة وغير متجانسة) أو متقطعة (على سبيل المثال، توليد الطاقة الكهربائية في أوقات الذروة) أو ينتج عنها علاقات قليلة أو ضعيفة بين انبعاثات المنشأة ومستويات أنشطة أخرى قابلة للقياس (على سبيل المثال، معمل كوبالت ونيكل). في مثل هذه الحالات، قد تتقلص فرصة تنفيذ إجراءات تحليلية هادفة بشكل كبير.

قد ينتج عن التغيرات في العمليات أو الحدود (على سبيل المثال، استحداث آليات جديدة أو بيع أو اقتناء أو الإسناد الخارجي لمصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة) مخاطر للتحريف الهامة والمؤثرة (على سبيل المثال، من خلال عدم الإلمام بإجراءات قياس كمية الانبعاثات أو إجراءات التقرير عن الانبعاثات). وقد يحدث أيضاً ازدواج في حساب مصادر الانبعاثات أو أحواض الإزالة نتيجة التنسيق غير الكافي في تحديد المصادر والأحواض في منشأة معقدة.

(د) اختيار طريقة غير مناسبة لقياس الكميات (على سبيل المثال، حساب انبعاثات النطاق (١) باستخدام عامل انبعاثات معين عندما يكون استخدام طريقة قياس مباشرة وأكثر دقة أمراً متاحاً وأكثر مناسبة). يعد اختيار طريقة مناسبة لقياس الكميات أمراً مهماً وبخاصة عندما يتم تغيير طريقة القياس. وذلك لأن المستخدمين المستهدفين غالباً ما يكونون مهتمين باتجاهات الانبعاثات على مر الوقت أو مقارنة بسنة الأساس. وقد تتطلب بعض الضوابط تغيير طرق قياس كمية الانبعاثات فقط عند استخدام طريقة أكثر دقة. وتشمل العوامل الأخرى المرتبطة بطبيعة طرق قياس الكميات ما يلي:

[٢١] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "١٤"

- التطبيق الخاطئ لطريقة قياس معينة، مثل عدم معايرة عدادات القياس أو عدم قراءتها بشكل متكرر بما فيه الكفاية، أو استخدام عامل انبعاثات غير مناسب في الظروف المحددة. فعلى سبيل المثال، يمكن التنبؤ بعامل انبعاثات معين على أساس افتراض الاستخدام المتواصل وقد لا يكون من المناسب استخدامه بعد الإغلاق.
- التعقيد في طرق قياس الكميات والتي من المرجح أن تنطوي على خطر عالٍ للتحريف الهامة والمؤثرة، على سبيل المثال، التلاعب الحسابي الواسع أو المعقد في بيانات المصدر (مثل استخدام النماذج الحسابية المعقدة)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الحالة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل مقاييس السوائل إلى مقاييس الغاز)؛ أو الاستخدام المكثف لعوامل تحويل الوحدة (مثل تلك العوامل التي تستخدم لتحويل المقاييس الانجليزية إلى مقاييس مترية).
- التغيرات في طرق قياس الكميات أو متغيرات المدخلات (على سبيل المثال، إذا كانت طريقة قياس الكميات المستخدمة تعتمد على محتوى الكربون في الكتلة الحيوية، وتتغير تركيبة الكتلة الحيوية المستخدمة خلال الفترة).

(هـ) تعد الانبعاثات غير الروتينية أو الأمور التقديرية المهمة مصدراً لخطر أكبر للتحريف الهامة والمؤثرة بالمقارنة مع الانبعاثات الروتينية غير المعقدة والتي تخضع للقياس والتقرير عنها بشكل منتظم. والانبعاثات غير الروتينية هي تلك الانبعاثات غير الاعتيادية في حجمها أو طبيعتها ولهذا فإنها نادرة الحدوث (على سبيل المثال، أحداث تحصل لمرة واحدة مثل عطل في المعمل أو تسرب رئيسي). وقد تشمل الأمور التقديرية وضع تقديرات شخصية. وقد تكون مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة أكبر بسبب أمور معينة مثل ما يلي:

- تدخل كبير من قبل الإدارة في تحديد طرق قياس الكميات أو معالجة التقرير عنها.
- تدخل يدوي كبير لجمع البيانات ومعالجتها.
- حسابات معقدة أو طرق قياس ومبادئ تقرير معقدة.
- طبيعة الانبعاثات غير الروتينية والتي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فاعلة على المخاطر.
- قد تخضع طرق قياس الكميات ومبادئ التقرير فيما يخص التقديرات إلى تفسيرات مختلفة.
- قد تكون الاجتهادات المطلوبة شخصية أو معقدة.

(و) تضمين انبعاثات النطاق (٣) عندما لا يتم الاحتفاظ ببيانات المصدر المستخدمة في قياس الكميات من قبل المنشأة، أو حيثما تكون طرق قياس الكميات المستخدمة عادة غير دقيقة أو تؤدي إلى اختلافات كبيرة في الانبعاثات التي يتم التقرير عنها (انظر الفقرات "أ/٣١" – "أ/٣٤").

(ز) تشمل الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بإجراء تقديرات مهمة والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات ما يلي:

- فهم البيانات التي تعتمد عليها التقديرات؛
- الطريقة، بما في ذلك عندما يكون ذلك منطبق أ، النموذج المستخدم في إجراء التقديرات؛
- الجوانب ذات العلاقة في بيئة الرقابة ونظام المعلومات؛
- ما إذا كانت المنشأة قد استخدمت خبيراً؛
- الافتراضات التي تتبنى عليها التقديرات؛
- ما إذا كان هناك تغير أو يجب أن يكون هناك تغير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقديرات، وإن كان الأمر كذلك، سبب هذا التغير؛
- ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتقييم أثر عدم تأكد التقدير على قائمة الاحتباس الحراري وكيفية قيامها بذلك، بما في ذلك:
  - ما إذا كانت المنشأة قد أخذت في حسبانها الافتراضات أو النتائج البديلة عن طريق، مثلاً، إجراء تحليل الحساسية لتحديد أثر التغيرات في الافتراضات على تقدير معين، وكيفية قيامها بذلك؛
  - كيفية تحديد المنشأة للتقدير عندما يشير التحليل إلى عدد من سيناريوهات النتائج؛

- ما إذا كانت المنشأة تراقب نتائج التقديرات التي تمت في الفترة السابقة، وما إذا كانت قد استجابت بشكل مناسب لنتائج ذلك الإجراء الرقابي.

أ/٨٩ تشمل الأمثلة على العوامل الأخرى التي قد تؤدي إلى مخاطر للتحريف الهامة والمؤثرة ما يلي:

- أخطاء بشرية في قياس كمية الانبعاثات، والتي قد يكون من المرجح حدوثها إذا لم يكن الموظفون على إلمام بآليات الانبعاثات أو تسجيل البيانات أو ليسوا مدربين جيداً في ذلك المجال.
- الاعتماد غير المناسب على نظام معلومات ضعيف التصميم والذي قد ينطوي على القليل من أدوات الرقابة الفاعلة، على سبيل المثال، استخدام جداول بيانات دون أدوات رقابة كافية.
- التعديل اليدوي لمستويات الأنشطة المسجلة أوتوماتيكياً، على سبيل المثال، قد يكون الإدخال اليدوي مطلوباً إذا أصبح عداد الإشعال زائد الحمل.
- تطورات خارجية مهمة مثل الفحص المجتمعي المتزايد لمرفق معين.

الاجراءات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة والإجراءات الإضافية

مهام التأكد المحدود والمعقول (راجع: الفقرات "٨"، "٣٥–١ ع ل"، "٢ ع د"، "٣ ع ل"، "٤٦")

أ/٩٠ بما أن مستوى التأكد الذي يتم الوصول إليه في مهمة التأكد المحدود أقل من ذلك المستوى الذي يتم الوصول إليه في مهمة التأكد المعقول، فإن الإجراءات التي سوف يقوم بها المحاسب القانوني في مهمة التأكد المحدود سوف تختلف طبيعتها وستكون أقل في مداها مقارنة بمهمة التأكد المعقول. وفيما يلي الاختلافات الرئيسة بين الاجراءات العامة للمحاسب القانوني للتعامل مع مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة والإجراءات الإضافية فيما يخص مهمة التأكد المعقول ومهمة التأكد المحدود على قائمة الاحتباس الحراري:

(أ) من المرجح أن يختلف التركيز على طبيعة الإجراءات المختلفة كمصدر للأدلة، اعتماداً على ظروف المهمة. فعلى سبيل المثال:

- قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب في ظروف مهمة معين للتأكد المحدود أن يركز بشكل أكبر نسبياً على توجيه الاستفسارات لموظفي المنشأة والإجراءات التحليلية، وأن يركز بشكل أقل نسبياً على اختبارات أدوات الرقابة، إن وجدت، والحصول على أدلة من مصادر خارجية، بالمقارنة مع مهمة التأكد المعقول.
- حيثما تستخدم المنشأة معدات قياس مستمرة لقياس كمية الانبعاثات المتدفقة، قد يقرر المحاسب القانوني في مهمة التأكد المحدود التعامل مع مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة من خلال الاستفسار عن مدى تكرار معايرة المعدات. وفي ظل نفس الظروف لمهمة التأكد المعقول، قد يقرر المحاسب القانوني فحص سجلات المنشأة الخاصة بمعايرة المعدات أو فحص معايرتها بشكل مستقل.
- عندما تحرق المنشأة الفحم، قد يقرر المحاسب القانوني في مهمة التأكد المعقول أن يحلل خصائص الفحم بشكل مستقل، ولكنه قد يقرر في مهمة التأكد المحدود أن يفحص سجلات المنشأة التي تشتمل على نتائج فحص المختبر يعد تعامل مناسب مع أحد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة.

(ب) يعُد مدى الإجراءات الإضافية المنفذة في مهمة التأكد المحدود أقل من مدى الإجراءات الإضافية المنفذة في مهمة التأكد المعقول. وقد ينطوي ذلك على ما يلي:

- تقليل عدد البنود التي سوف يتم التحقق منها؛ أو
- القيام بإجراءات أقّل (على سبيل المثال، القيام بإجراءات تحليلية فقط في الظروف التي يتم فيها تنفيذ كل من الإجراءات التحليلية واختبار التفاصيل في مهمة تأكد معقول)؛ أو
- القيام بإجراءات في الموقع على مرافق أقل.

(ج) في مهمة التأكد المعقول، تنطوي الإجراءات التحليلية التي تنفذ استجابة لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة على وضع توقعات للكميات أو النسب بدقة كافية لتحديد التحريفات الهامة والمؤثرة. أما في مهمة التأكد المحدود على الجهة الأخرى، فغالباً ما يتم تصميم الإجراءات التحليلية لدعم التوقعات فيما يتعلق بالاتجاهات والعلاقات والنسب بدلاً من تحديد التحريفات بمستوى الدقة المتوقعة في مهمة التأكد المعقول[٢٢].

وعلاوة على ذلك، عندما يتم تحديد تقلبات أو علاقات أو اختلافات مهمة، فإنه يمكن الحصول غالباً على أدلة مناسبة في مهمة التأكد المحدود من خلال توجيه استفسارات للمنشأة والنظر في الاستجابات المستلمة في ضوء ظروف المهمة المعلومة، بدون الحصول على أدلة إضافية بحسب ما تقضي به الفقرة "٤٣ل (أ)" في حالة مهمة التأكد المعقول.

وبالإضافة إلى ذلك، وعند تنفيذ الإجراءات التحليلية في مهمة التأكد المحدود، قد يقوم المحاسب القانوني بما يلي على سبيل المثال:

- استخدام البيانات التي يتم تجميعها على مستوى عالٍ، على سبيل المثال، البيانات على مستوى المنطقة بدلاً من البيانات على مستوى المرافق، أو البيانات الشهرية بدلاً من البيانات الأسبوعية.
- استخدام البيانات التي لم تخضع لإجراءات منفصلة لفحص إمكانية الاعتماد عليها بنفس القدر الذي خضعت له البيانات في مهمة التأكد المعقول.

الاجراءات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة (راجع: الفقرة "٣٥")

أ/٩١ قد تشمل الاجراءات العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري ما يلي:

- لفت اهتمام موظفي التأكد إلى ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو يمتلكون مهارات خاصة أو الاستعانة بالخبراء.
- توفير المزيد من الإشراف.
- دمج عناصر إضافية من عدم القدرة على التنبؤ في اختيار الإجراءات الإضافية التي يجب تنفيذها.
- القيام بتغييرات عامة في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات في نهاية الفترة بدلاً من تنفيذها في تاريخ أولي؛ أو تعديل طبيعة الإجراءات من أجل الحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

أ/٩٢ إن تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة على مستوى قائمة الاحتباس الحراري، وبالتالي الاستجابات العامة للمحاسب القانوني، تتأثر بفهمه لبيئة الرقابة. فقد تسمح بيئة الرقابة الفاعلة للمحاسب القانوني بأن يضع ثقة أكبر في نظام الرقابة الداخلية والاعتماد على الأدلة المعدة داخلياً داخل المنشأة وبالتالي السماح للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، القيام ببعض الإجراءات في تاريخ أولي بدلاً من القيام بها في نهاية الفترة. ولكن أوجه القصور في بيئة الرقابة سيكون لها أثر مضاد. فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المحاسب القانوني لبيئة رقابة غير فاعلة من خلال:

- تنفيذ المزيد من الإجراءات في نهاية الفترة بدلاً من القيام بها في تاريخ دوري.
- الحصول على أدلة أكثر شمولية من الإجراءات بخلاف اختبارات أدوات الرقابة.
- زيادة حجم العينات ومدى الإجراءات، مثل عدد المرافق التي يتم فيها تنفيذ الإجراءات.

أ/٩٣ ولذلك، فإنه سيكون لهذه الاعتبارات أثر مهم على المنهج العام للمحاسب القانوني، على سبيل المثال، التركيز النسبي على اختبارات أدوات الرقابة مقابل إجراءات أخرى (أنظر أيضاً الفقرات "أ/٧٠" – "أ/٧٢"، "أ/٩٦").

---

[٢٢] قد لا يكون هذا هو الوضع دائماً، على سبيل المثال، قد يضع المحاسب القانوني في بعض الظروف توقعاً دقيقاً بناء على العلاقات الفيزيائية أو الكيميائية الثابتة حتى في ارتباط تأكد محدود

أمثلة على الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات "٣٧د"–"٣٧ل"، "٤٠ل")

أ/٩٤ قد تتضمن الإجراءات الإضافية، على سبيل المثال، ما يلي:

- فحص الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على جمع وتسجيل بيانات الأنشطة، مثل ساعات كيلوواط الكهرباء التي يتم شراؤها.
- مطابقة عوامل الانبعاثات مع المصادر المناسبة (على سبيل المثال: المنشورات الحكومية) والنظر في انطباقها في الظروف المحددة.
- مراجعة اتفاقيات المشاريع المشتركة والعقود الأخرى المتعلقة بتحديد الحدود التنظيمية للمنشأة.
- مطابقة البيانات المسجلة، على سبيل المثال، مع عدادات المسافة في المركبات التي تملكها المنشأة.
- إعادة إجراء العمليات الحسابية (على سبيل المثال، حسابات توازن الطاقة وتوازن الكتلة)، ومطابقة الاختلافات الملحوظة.
- أخذ قراءات من معدات المتابعة المستمرة.
- متابعة أو إعادة إجراء القياسات الفيزيائية مثل خزانات الزيت للتغطيس.
- تحليل معقولية ومناسبة أساليب القياس الفريدة الخاصة، وآليات قياس الكميات، وبخاصة الطرق المعقدة التي قد تنطوي، على سبيل المثال، على حلقات إعادة التدوير أو التغذية الراجعة.
- العينات وتحليل خصائص مواد معينة بشكل مستقل مثل الفحم، أو ملاحظة أساليب أخذ المنشأة للعينات وفحص السجلات الخاصة بنتائج اختبارات المختبر.
- التحقق من دقة الحسابات ومناسبة طرق الحساب المستخدمة (على سبيل المثال، تحويل وتجميع مقاييس المدخلات).
- مطابقة البيانات المسجلة مع وثائق المصدر، مثل سجلات الإنتاج وسجلات استخدام الوقود وفواتير الطاقة المشتراة.

العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة (راجع: الفقرات "٣٧د (أ)" – "٣٧ل (أ)"):

أ/٩٥ تتضمن العوامل التي قد تؤثر على مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيَّمة ما يلي:

- القيود الملازمة على قدرات أدوات القياس ومدى تكرار معايرتها.
- عدد المرافق التي تجمع منها البيانات وطبيعتها وانتشارها الجغرافي وخصائص ملكيتها.
- عدد وطبيعة الغازات المختلفة ومصادر الانبعاثات المض منة في قائمة الاحتباس الحراري.
- ما إذا كانت الآليات التي تتعلق بالانبعاثات مستمرة أم متقطعة، ومخاطر تعطل مثل هذه الآليات.
- تعقيد طرق قياس الأنشطة وحساب الانبعاثات، على سبيل المثال، قد تتطلب بعض الآليات طرق قياس وحساب فريدة.
- مخاطر الانبعاثات غير المحددة الناتجة عن التسربات.
- المدى الذي ترتبط فيه كمية الانبعاثات مع بيانات المدخلات المتاحة بسهولة.
- ما إذا كان يتم تدريب الموظفين الذين يجمعون البيانات بالطرق الملائمة ومدى تكرار تغير هؤلاء الموظفين.
- طبيعة ومستوى التشغيل الآلي المستخدم في الحصول على البيانات والتعامل معها.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في مختبرات الفحص، سواء كانت داخلية أو خارجية.
- تعقيد الضوابط وسياسات قياس الكميات والتقرير عنها، بما في ذلك كيفية تعيين الحدود التنظيمية.

الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين "٣٧ل (أ) (٢)"، "٣٨ل (أ)")

أ/٩٦ في حالة المنشآت الصغيرة جداً أو أنظمة المعلومات غير المتطورة، قد لا تكون هناك أنشطة رقابية عديدة يمكن أن يحددها المحاسب القانوني، أو قد يكون مدى توثيق وجودها أو عملها من قبل المنشأة محدوداً. وفي مثل هذه الحالات،

قد يكون أكثر فاعلية للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات إضافية بشكل رئيسي بخلاف اختبارات أدوات الرقابة. ولكن في بعض الحالات النادرة، فإن غياب الأنشطة الرقابية أو مكونات أخرى للرقابة قد يجعل من المستحيل الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة (انظر الفقرات "أ/٧٠" – "أ/٧٢"، والفقرتين "أ/٩٢"، "أ/٩٣").

مدى إقناع الأدلة (راجع: الفقرات "٣٧ل (ب)" – "٣٧ع (ب)")

أ/٩٧ من أجل الحصول على أدلة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة، فإن المحاسب القانوني قد يزيد من كمية الأدلة أو قد يحصل على أدلة أكثر ملاءمة أو إمكانية للاعتماد عليها، على سبيل المثال، من خلال الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

المخاطر التي يلزم لها اختبارات أدوات الرقابة لتوفير ما يكفي من الأدلة المناسبة (راجع: الفقرة "٣٨ل (ب)")

أ/٩٨ قد يتضمن قياس كمية الانبعاثات آليات يتم تشغيلها آلياً بشكل كبير مع تدخل يدوي قليل أو معدوم، على سبيل المثال، عند تسجيل المعلومات ذات الصلة أو معالجتها أو التقرير عنها في شكل إلكتروني فقط كما هو الحال في نظام المتابعة المستمر، أو عند دمج معالجة بيانات النشاط معين مع نظام تشغيلي أو نظام للتقرير المالي قائم على تكنولوجيا المعلومات. وفي مثل هذه الحالات:

- قد تتوفر الأدلة في شكل إلكتروني فقط، وتعتمد كفايتها ومناسبتها على فاعلية أدوات الرقابة الموضوعة على دقتها واكتمالها.
- احتمالية إنشاء أو تغيير المعلومات بشكل غير مناسب وعدم اكتشاف ذلك تعد احتمالية كبيرة إذا لمتكن أدوات الرقابة المناسبة تعمل بفاعلية.

إجراءات المصادقة (راجع: الفقرة "٤١ل")

أ/٩٩ قد توفر إجراءات المصادقة الخارجية أدلة ملائمة حول معلومات معينة مثل:

- بيانات النشاط التي يجمعها طرف ثالث مثل البيانات حول: سفر الموظفين جواً المنسق بواسطة وكيل سفر؛ أو قياس تدفق الطاقة الوارد إلى مرفق معين من قبل المورد؛ أو تسجيل الكيلومترات التي تقطعها المركبات المملوكة للمنشأة من قبل مدير أسطول خارجي.
- البيانات المرجعية للصناعة المستخدمة في حساب عوامل الانبعاثات.
- شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة وأطراف أخرى، أو معلومات عما إذا كانت أطراف أخرى تقوم أو لا تقوم بتضمين انبعاثات محددة في قوائمهم الخاصة بالاحتباس الحراري عند النظر في الحدود التنظيمية للمنشأة.
- نتائج تحليل المختبر للعينات (على سبيل المثال، القيمة الحرارية للعينات المدخلة).

الإجراءات التحليلية المنفذة للتعامل مع مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المقيمة (راجع: الفقرات "٤٢د" – "٤٢ل")

أ/١٠٠ في العديد من الحالات، تسمح الطبيعة الثابتة للعلاقات الفيزيائية أو الكيميائية بين انبعاثات معينة وظواهر أخرى قابلة للقياس بتصميم إجراءات تحليلية قوية (على سبيل المثال، العلاقة بين استهلاك الوقود وانبعاثات ثاني أوكسيد الكربون وأوكسيد النيتروز).

أ/١٠١ وبالمثل، قد توجد علاقة يمكن التنبؤ بها بشكل معقول بين الانبعاثات والمعلومات المالية أو التشغيلية (على سبيل المثال، العلاقة بين انبعاثات النطاق (٢) من الكهرباء ورصيد دفتر الأستاذ العام لمشتريات الكهرباء أو ساعات التشغيل). وقد تشمل الإجراءات التحليلية الأخرى مقارنات للمعلومات حول انبعاثات المنشأة مع البيانات الخارجية مثل معدلات الصناعة؛ أو تحليل الاتجاهات خلال الفترة لتحديد الحالات الشاذة لمزيد من الاستقصاء والبحث، والاتجاهات خلال الفترات بغرض التوافق مع الظروف الأخرى مثل اقتناء المرافق أو استبعادها.

أ/١٠٢ قد تكون الإجراءات التحليلية فعالة بشكل خاص عندما تكون البيانات المجزأة متاحة بسهولة أو عندما يكون لدى المحاسب القانوني سبب يدفعه لاعتبار البيانات التي سيتم استخدامها بأنها بيانات يمكن الاعتماد عليها، مثلاً عند استخراجها من مصدر خاضع لرقابة جيدة. وفي بعض الحالات، يمكن الحصول على المعلومات التي سوف يتم استخدامها من قبل نظام معلومات إعداد التقارير المالية، أو يمكن إدخالها في نظام معلومات آخر بالتوازي مع إدخال البيانات المالية ذات العلاقة، ويتم تطبيق بعض أدوات الرقابة الشائعة على المدخلات. فعلى سبيل المثال، يمكن إدخال كمية الوقود الذي يتم شراؤها حسبما هو مسجل في فواتير الموردين بموجب نفس الشروط التي تم وفقاً لها إدخال الفواتير ذات الصلة في نظام الحسابات مستحقة السداد. وفي بعض الحالات، قد تكون البيانات التي سوف يتم استخدامها هي مدخلات أساسية في القرارات التشغيلية وتخضع بالتالي لمزيد من الفحص الدقيق من قبل الموظفين التشغيليين، أو تخضع لإجراءات مراجعة خارجية منفصلة (على سبيل المثال، كجزء من اتفاقية مشروع مشترك أو كجزء من إشراف المنظم).

الإجراءات المتعلقة بالتقديرات (راجع: الفقرات "٤٤د" – "٤٥ل")

أ/١٠٣ في بعض الحالات، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني تقييم كيفية قيام المنشأة باعتبار الافتراضات أو النتائج البديلة ولماذا قامت برفضها.

أ/١٠٤ في بعض مهام التأكد المحدود، قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المحددة في الفقرة "٤٥ل".

أخذ العينات (راجع: الفقرة "٤٦")

أ/١٠٥ ينطوي أخذ العينات على ما يلي:

(أ) تحديد حجم عينة بشكل يكفي لتقليل مخاطر العينات إلى مستوى منخفض مقبول. ولأن المستوى المقبول لمخاطر مهمة التأكد المعقول هو أقل من المستوى المقبول لمخاطر مهمة التأكد المحدود، فإنه أيضاً قد يكون كذلك بالنسبة لمستوى المخاطر المقبول للعينات في حالة اختبارات التفاصيل. ولذلك، عند استخدام العينات في اختبارات التفاصيل في مهمة التأكد المعقول، فإن حجم العينة قد يكون أكبر مقارنة بتلك التي تستخدم في ظروف مشابهة في مهمة التأكد المحدود.

(ب) اختيار بنود للعينة بحيث يكون هناك فرصة لاختيار كل وحدة في مجتمع العينة وتنفيذ إجراءات مناسبة للغرض المحدد في كل بند يتم اختياره. وإذا لم يتمكن المحاسب القانوني من تطبيق الإجراءات المصممة أو الإجراءات البديلة المناسبة على بند معين تم اختياره، فإن ذلك البند يعامل على أنه انحراف عن نظام الرقابة المحدد في حالة اختبارات أدوات الرقابة، أو أنه تحريف في حالة اختبارات التفاصيل.

(ج) التحقيق في طبيعة وسبب الانحرافات أو التحريفات المحددة وتقييم تأثيراتها المحتملة على الغرض من الإجراء، وعلى مجالات أخرى من المهمة.

(د) تقييم:

(١) نتائج العينة بما في ذلك، بالنسبة لاختبارات التفاصيل، تعميم التحريفات التي وجدت في العينة على المجتمع؛

(٢) ما إذا كان استخدام العينات يوفر أساساً مناسباً للاستنتاجات حول المجتمع الذي تم اختباره.

الغش والأنظمة واللوائح (راجع: الفقرة "٤٧")

أ/١٠٦ عند التعامل مع الغش أو الغش المشتبه به المحدد أثناء المهمة، فإنه قد يكون من المناسب للمحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- مناقشة الأمر مع المنشأة.

- الطلب من المنشأة التشاور مع طرف ثالث مؤهل بشكل مناسب، مثل المستشار القانوني للمنشأة أو الجهة التنظيمية.
- النظر في المدلولات الضمنية للأمر فيما يتعلق بجوانب أخرى من المهمة، بما في ذلك تقييم المحاسب القانوني للخطر، وإمكانية الاعتماد على التأكيدات المكتوبة من المنشأة.
- الحصول على المشورة القانونية حول تبعات التصرفات المختلفة.
- الاتصال مع أطراف ثالثة (على سبيل المثال، الجهة التنظيمية).
- الامتناع عن تقديم تقرير التأكد.
- الانسحاب من المهمة.

أ/١٠٧ قد تكون التصرفات المشار إليها في الفقرة "أ/١٠٦" مناسبة للاستجابة لعدم الالتزام أو عدم الالتزام المشتبه به بالأنظمة واللوائح المحددة أثناء سير المهمة. وقد يكون أيضاً من المناسب وصف الأمر في فقرة أمور أخرى في تقرير التأكد وفقاً للفقرة "٧٧" من هذا المعيار، ما لم:

(أ) يستنتج المحاسب القانوني أن عدم الالتزام له أثر هام ومؤثر على قائمة الاحتباس الحراري ولم يتم إظهاره بشكل كافٍ في قائمة الاحتباس الحراري؛ أو

(ب) يتم منع المحاسب القانوني من قبل المنشأة من الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتقييم ما إذا كان عدم الالتزام، الذي قد يكون هام ومؤثراً بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، قد حدث أو من المحتمل أن يحدث، وفي تلك الحالة تطبق الفقرة "٦٦" من معيار مهام التأكد (٣٠٠٠).

الإجراءات المتعلقة بآلية تجميع قائمة الاحتباس الحراري (راجع: الفقرات "٤٨د" – "٤٨ل")

أ/١٠٨ حسبما تمت الإشارة إليه في الفقرة "أ/٧١"، ومع تطور التقرير عن الانبعاثات، يمكن التوقع أيضاً بأن مستوى توثيق ومدى رسمية أنظمة المعلومات المتعلقة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها سوف يتطور أيضاً. وفي أنظمة المعلومات غير المتطورة، قد تكون عملية التجميع غير رسمية إلى حد كبير. أما في الأنظمة الأكثر تطوراً، قد تكون عملية التجميع أكثر انتظاماً وموثقة بشكل رسمي. وتعتمد طبيعة ومدى إجراءات المحاسب القانوني فيما يتعلق بالتعديلات والطريقة التي يطابق بها المحاسب القانوني قائمة الاحتباس الحراري مع السجلات الأساسية على طبيعة وتعقيد عملية قياس الكميات والتقرير عنها لدى المنشأة ومخاطر التحريف الهامة والمؤثرة المتعلقة بها.

الإجراءات الإضافية (راجع: الفقرات "٤٩د" – "٤٩ل")

أ/١٠٩ إن مهمة التأكد هو عملية تكرارية، وقد يعلم المحاسب القانوني بمعلومات تختلف بشكل كبير عن تلك التي استند إليها تحديد الإجراءات المخطط لها. وخلال تنفيذ المحاسب القانوني للإجراءات المخطط لها، فقد تدفع الأدلة التي يتم الحصول عليها المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية. وقد تشمل هذه الإجراءات الطلب من المنشأة فحص الأمر (الأمور) المحدد من قبل المحاسب القانوني والقيام بتعديلات على قائمة الاحتباس الحراري حيثما يكون ذلك مناسباً.

تحديد ما إذا كانت الإجراءات الإضافية ضرورية في مهمة التأكد المحدود (راجع: الفقرتين "٤٩د"، "٤٩د (ب)")

أ/١١٠ قد يعلم المحاسب القانوني بأمر أو أمور تجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد تكون محرفة بشكل هام ومؤثر. فعلى سبيل المثال، عند القيام بزيارات للموقع، قد يحدد المحاسب القانوني مصدراً محتملاً للانبعاثات لا يبدو أنه مُضمن في قائمة الاحتباس الحراري. في مثل هذه الحالات، يطرح المحاسب القانوني مزيداً من الاستفسارات عما إذا تم تضمين المصدر المحتمل في قائمة الاحتباس الحراري. ويعد مدى الإجراءات الإضافية المنفذة، وفقاً للفقرة "٤٩د"، مسالة حكم مهني. وكلما زاد احتمال التحريف الهامة والمؤثرة، كلما زاد المحاسب القانوني من الحصول على أدلة أكثر إقناعاً.

أ/١١١ إذا علم المحاسب القانوني، في حالة مهمة تأكد محدود، بأمر أو أمور تجعله يعتقد بأن قائمة الاحتباس الحراري قد تكون محرفة بشكل هام ومؤثر، فيجب على المحاسب القانوني بموجب الفقرة "٤٩د" تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. ولكن إذا لم يكن المحاسب القانوني بعد ذلك قادراً على الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة ليستنتج أنه ليس من المرجح أن يسبب ذلك الأمر أو الأمور تحريفاً هاماً ومؤثراً في قائمة الاحتباس الحراري، أو ليحدد أنها لم تسبب تحريفاً هاماً ومؤثراً في قائمة الاحتباس الحراري، فإنه يوجد قيد على النطاق.

تجميع التحريفات المكتشفة (راجع: الفقرة "٥٠")

أ/١١٢ يمكن أن يحدد المحاسب القانوني مبلغاً معيناً بحيث يكون من الواضح أن التحريفات الأقل من هذا المبلغ لن تكون ذات شأن ولن يكون من اللازم تجميعها لأن المحاسب القانوني يتوقع أن تجميع هذه المبالغ لن يكون له تأثير هام ومؤثر بشكل واضح على قائمة الاحتباس الحراري. ولا يعد مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات شأن" تعبيراً آخر عن مصطلح "غير هام ومؤثر". فالأمور التي من الواضح أنها ليست ذات شأن ستكون ذات حجم مختلف كلياً (أصغر)عن الأهمية النسبية المحددة وفقاً للفقرة "٤٤"، وسيكون من الواضح أنها أمور ليست لها تبعات مهمة، سواءً تم النظر لها منفردة أو مجتمعة، وسواءً تم الحكم عليها بحسب أي ضوابط تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعند عدم التأكد مما إذا كان بند أو أكثر "من الواضح أنه ليس ذا شأن"، فإن الأمر لا ينطبق عليه هذه الصفة.

استخدام عمل محاسبين قانونيين آخرين

إبلاغ المعلومات إلى المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة "٥٧ (أ)")

أ/١١٣ قد تشمل الأمور ذات العلاقة التي قد يقوم فريق العمل بإبلاغها إلى المحاسبين القانونيين الآخرين فيما يخص العمل الذي يتوجب تنفيذه والاستخدام المقصود من ذلك العمل وشكل ومحتوى اتصالات المحاسبين القانونيين الآخرين مع فريق العمل ما يلي:

- الطلب من المحاسب القانوني الآخر، الذي لديه إلمام بالسياق الذي سوف يستخدم فيه فريق العمل عمل المحاسب القانوني الآخر، أن يؤكد بأنه سوف يتعاون مع فريق العمل.
- الأهمية النسبية لأداء عمل المحاسب القانوني الآخر والتي قد تكون أقل من الأهمية النسبية للأداء لقائمة الاحتباس الحراري (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، عندما يكون ذلك مطبقاً (والحد الذي لا يمكن اعتبار التحريفات التي تفوقه أنها ليست ذات أهميه بشكل واضح بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري.
- المخاطر المحددة للتحريف الهامة والمؤثرة في قائمة الاحتباس الحراري والتي لها صلة بعمل المحاسب القانوني الآخر؛ والطلب من المحاسب القانوني الآخر إبلاغ أي مخاطر أخرى يتم تحديدها أثناء سير المهمة في الوقت المناسب والتي قد تكون هامة ومؤثرة بالنسبة لقائمة الاحتباس الحراري، واستجابات المحاسب القانوني الآخر لهذه المخاطر.

إبلاغ المعلومات من المحاسبين القانونيين الآخرين (راجع: الفقرة "٧ (أ)")

أ/١١٤ تشمل الأمور ذات الصلة التي قد يطلب فريق العمل من المحاسب القانوني الآخر إبلاغها ما يلي:

- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات قواعد أداب وسلوكيات المهنة التي تعد ذات صلة بمهمة المجموعة، بما في ذلك الاستقلالية والكفاءة المهنية.
- ما إذا كان المحاسب القانوني الآخر قد التزم بمتطلبات فريق عمل المجموعة.
- معلومات حول عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد تؤدي إلى تحريف هام ومؤثر في قائمة الاحتباس الحراري.

- قائمة بالتحريفات غير المصححة والمحددة من قبل المحاسب القانوني الآخر أثناء سير المهمة التي لا تعُد أنها ليست ذات أهميه بشكل واضح.
- مؤشرات الانحياز المحتمل في إعداد المعلومات ذات الصلة.
- وصف أي من أوجه القصور الهامه المحددة في نظام الرقابة الداخلية التي حددها المحاسب القانوني الآخر أثناء سير المهمة.
- أمور هامه أخرى قام المحاسب القانوني الآخر بإبلاغها أو يتوقع إبلاغها إلى المنشأة، بما في ذلك الغش أو الغش المشتبه به.
- أي أمور أخرى قد تتعلق بقائمة الاحتباس الحراري، أو التي يرغب المحاسب القانوني الآخر بجذب انتباه فريق العمل إليها، بما في ذلك الاستثناءات المشار إليها في أي إقرارات مكتوبة طلبها المحاسب القانوني الآخر من المنشأة.
- النتائج العامة للمحاسب القانوني الآخر أو استنتاجه أو رأيه.

الأدلة (راجع: الفقرة "٥٧ (ب)")

أ/١١٥ قد تشمل الاعتبارات ذات الصلة عند الحصول على الأدلة فيما يتعلق بعمل المحاسب القانوني الآخر:

- المناقشات مع المحاسب القانوني الآخر فيما يخص أنشطة الأعمال المتعلقة بعمل ذلك المحاسب القانوني والتي تعد مهمة بالنسبة إلى قائمة الاحتباس الحراري.
- مناقشات مع المحاسب القانوني الآخر فيما يخص قابلية تعرض المعلومات ذات الصلة للتحريف الهام والمؤثر.
- فحص وثائق المحاسب القانوني الآخر الخاصة بالمخاطر المحددة للتحريف الهامة والمؤثرة والاستجابات لتلك المخاطر والاستنتاجات. وهذه الوثائق قد تتخذ شكل مذكرة تعكس استنتاج المحاسب القانوني الآخر فيما يتعلق بالمخاطر المحددة.

الاقرارات المكتوبة (راجع: الفقرة "٥٨")

أ/١١٦ بالإضافة إلى الاقرارات المكتوبة التي تتطلبها الفقرة "٥٨"، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري طلب إقرارات مكتوبة أخرى. وعادة ما يكون الشخص (الأشخاص) الذي يطلب المحاسب القانوني منه إقرارات مكتوبة هو عضو في الإدارة العليا أو من بين المسؤولين عن الحوكمة. ولكن بسبب اختلاف هياكل الإدارة والحوكمة مع اختلاف الدول والمنشآت التي تعكس تأثيرات معينة مثل الخلفيات الثقافية والقانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية، فإنه من غير الممكن لهذا المعيار أن يحدد لجميع المهام الشخص أو الأشخاص المناسبين الذين يطلب منهم إقرارات مكتوبة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المنشأة عبارة عن مرفق معين وليس منشأة قانونية مستقلة بحد ذاتها. وفي هذه الحالات، قد يتطلب تحديد موظفي الإدارة المناسبين أو المسؤولين عن الحوكمة الذين يطلب منهم إقرارات مكتوبة ممارسة الحكم المهني.

الأحداث اللاحقة (راجع: الفقرة "٦١")

أ/١١٧ قد تشمل الأحداث اللاحقة، على سبيل المثال، نشر عوامل الانبعاثات المنقحة من قبل جهة معينة مثل هيئة حكومية، أو التغيرات في الأنظمة أو التشريعات ذات العلاقة، أو المعرفة العلمية المحسنة، أو التغيرات الهيكلية المهمة في المنشأة، أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات، أو اكتشاف خطأ مهم.

المعلومات المقارنة (راجع: الفقرات "٦٢"، "٦٣"، "٧٦ (ج)")

أ/١١٨ قد تحدد الأنظمة أو اللوائح أو شـــروط المهمة المتطلبات المتعلقة بعرض المعلومات المقارنة في قائمة الاحتباس الحراري والتقرير عنها وتأكدها. إن الفرق الأســـاســـي بين القوائم المالية وقائمة الاحتباس الحراري هو أن المبالغ المعروضـــة في قائمة الاحتباس الحراري تقيس الانبعاثات لفترة محددة ولا تعتمد على المبالغ التراكمية على مر الوقت. ونتيجة لذلك، لا تؤثر المعلومات المقارنة المعروضة على معلومات السنة الحالية ما لم يتم تسجيل الانبعاثات في فترة خاطئة وبالتالي قد تعتمد المبالغ على فترة البداية الخاطئة للقياس.

أ/١١٩ عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري إشارات إلى تخفيض النسبة المئوية للانبعاثات أو مقارنة مشابهة للمعلومات فترة بفترة، فإنه من المهم أن يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان مدى مناسبة المقارنات. وقد تكون هذه المقارنات غير مناسبة نتيجة ما يلي:

(أ) التغيرات المهمة في العمليات عن الفترة السابقة؛ أو

(ب) التغيرات المهمة في عوامل التحويل؛ أو

(ج) عدم اتساق مصادر أو طرق القياس.

أ/١٢٠ عند عرض المعلومات المقارنة مع معلومات الانبعاثات الحالية مع أن استنتاج المحاسب القانوني لا يغطي بعض أو جميع تلك المعلومات المقارنة، فإنه من المهم أن تحدد حالة هذه المعلومات بشكل واضح في كل من قائمة الاحتباس الحراري وفي تقرير التأكد.

إعادة العرض (راجع: الفقرة "٦٢ (أ)")

أ/١٢١ قد يكون من الضـــروري إعادة عرض كميات الاحتباس الحراري التي تم التقرير عنها في فترة ســـابقة، وذلك وفق للأنظمة أو اللوائح أو الضـوابط المطبقة بسـبب، مثلاً، معرفة علمية محسـنة أو تغيرات هيكلية مهمة في المنشـأة أو توفر طرق أكثر دقة لقياس الكميات أو اكتشاف خطأ مهم.

تنفيذ إجراءات على المعلومات المقارنة (راجع: الفقرة "٦٣ (أ)")

أ/١٢٢ إذا علم المحاســب القانوني في مهمة التأكد المحدود الذي يتضــمن تأكداً حول المعلومات المقارنة، أنه قد يوجد تحريف هام ومؤثر في المعلومات المقارنة المعروضـــة، فإن الإجراءات الواجب تنفيذها يجب أن تكون وفقاً لمتطلبات الفقرة "٤٩د". وفي حالة مهمة التأكد المعقول، يجب أن تكون الإجراءات الواجب تنفيذها كافية لتكوين رأي حول المعلومات المقارنة.

أ/١٢٣ إذا لم يتضــمن المهمة تأكداً بشــأن المعلومات المقارنة، فإن متطلب تنفيذ إجراءات في الظروف التي تتناولها الفقرة "٦٣ (أ)" هو من أجل الوفاء بالالتزام المســلكي للمحاســب القانوني، وهو ألا يرتبط بعلم منه بمعلومات خاطئة أو مضللة بشكل هام ومؤثر.

المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "٦٤")

أ/١٢٤ قد يتم نشر قائمة الاحتباس الحراري مع معلومات أخرى لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، على سبيل المثال، قد يتم دمج قائمة الاحتباس الحراري كجزء من التقرير السنوي أو تقرير الاستدامة الخاص بالمنشأة أو قد يتم دمجها مع معلومات أخرى خاصة بتغيرات المناخ مثل:

- التحليل الاستراتيجي، بما في ذلك بيان حول أثر تغير المناخ على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.
- توضيح وتقييم نوعي للمخاطر المهمة الحالية والمتوقعة والفرص المرتبطة بتغير المناخ.

- إفصـــاحات حول الأعمال التي تقوم بها المنشـــأة، بما في ذلك الخطط طويلة وقصـــيرة الأجل لمعالجة المخاطر والفرص والتأثيرات المرتبطة بتغير المناخ.
- إفصـــاحات حول التوقعات المســتقبلية، بما في ذلك الاتجاهات والعوامل المرتبطة بتغير المناخ والتي من المرجح أن تؤثر على استراتيجية المنشأة أو النطاق الزمني الذي يتم خلاله التخطيط لتحقيق الاستراتيجية.
- وصف عمليات الحوكمة وموارد المنشأة التي يتم تعيينها لتحديد وإدارة ومتابعة القضايا المتعلقة بتغير المناخ.

أ/١٢٥ في بعض الحالات، قد تنشـر المنشـأة معلومات حول الانبعاثات يتم حسـابها بناء على أسـاس معين يختلف عن ذلك المســـتخدم في إعداد قائمة الاحتباس الحراري، على ســـبيل المثال، قد يتم إعداد المعلومات الأخرى على أســـاس "المقارنة لنفس الفترة مع ســـنة ســـابقة" حيث يتم إعادة حســـاب الانبعاثات لحذف أثر الأحداث غير المتكررة، مثل تشـغيل معمل جديد أو إغلاق مرفق معين. قد يسـعى المحاسـب القانوني لاسـتبعاد هذه المعلومات إذا كانت الطرق المســتخدمة لإعدادها غير مســموح بها وفقاً للضــوابط المســتخدمة في إعداد قائمة الاحتباس الحراري. وقد يســعى المحاســب القانوني أيضــاً إلى اســتبعاد أي معلومات ســردية غير متســقة مع البيانات الكمية التي تتضــمنها قائمة الاحتباس الحراري أو أي معلومات ســـردية لا يمكن إثباتها (على ســـبيل المثال، التقديرات أو الادعاءات غير المدعومة حول التصرفات المستقبلية).

أ/١٢٦ تشـــمل الإجراءات الإضـــافية التي قد تكون مناســـبة عندما يمكن أن تقلل المعلومات الأخرى من مصـــداقية قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكد ما يلي على سبيل المثال:

- الطلب من المنشأة استشارة طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة.
- الحصول على مشورة قانونية حول تبعات الإجراءات المختلفة.
- الاتصال مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال، الجهة التنظيمية.
- الامتناع عن تقديم تقرير التأكد.
- الانسحاب من المهمة، حيثما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة.
- وصف الأمر في تقرير التأكد.

التوثيق

توثيق الإجراءات المنفذة والأدلة التي يتم الحصول عليها (راجع: الفقرات "١٥"، "٦٥"، "٦٦")

أ/١٢٧ يتطلب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) من المحاسب القانوني وفي الوقت المناسب بحسب الحال أن يقوم بإعداد توثيق للمهمة يوفر سـج لاً لأسـاس تقرير التأكد. [٢٣] وفيما يلي أمثلة على الأمور التي قد يكون من المناسـب تضـمينها في توثيق أعمال المهمة:

- الغش: مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات فيما يخص الغش؛ والاتصـالات التي تتم حول الغش مع المنشأة والجهات التنظيمية وآخرين.
- الأنظمة واللوائح: عدم الالتزام المُحدد أو المشـتبه به بالأنظمة واللوائح ونتائج النقاش مع المنشـأة وأطراف أخرى خارج المنشأة.
- التخطيط: الاسـتراتيجية العامة للمهمة وخطة المهمة وأي تغييرات مهمة جرت أثناء سير المهمة والأسـباب وراء هذه التغييرات.

[٢٣] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "٤٢"

- الأهمية النسبية: المبالغ والعوامل الآتية التي تؤخذ في الحسبان عند تحديدها: أهمية قائمة الاحتباس الحراري؛ ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات، إذا كان ذلك مطبقا؛ والأهمية النسبية للأداء؛ وأي تعديل للأهمية النسبية مع التقدم في المهمة.
- مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة: النقاش الذي تتطلبه الفقرة "٢٩"، والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها، والعناصر الرئيسية للفهم الذي تم الحصول عليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة "٢٣"، ومخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة التي تقتضي بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية.
- إجراءات إضافية: طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية المنفذة، والعلاقة بين تلك الإجراءات الإضافية ومخاطر التحريف الهامة والمؤثرة، ونتائج الإجراءات.
- تقييم التحريفات: المبلغ الذي تعد التحريفات الأقل منه أنها ليست ذات شأن بشكل واضح، والتحريفات المجمعة أثناء سير المهمة وما إذا كان قد تم تصحيحها، واستنتاجات المحاسب القانوني عما إذا كانت التحريفات غير المُصححة هامة ومؤثرة، سواء منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الاستنتاج.

الأمور التي تنشأ بعد تاريخ تقرير التأكد (راجع: الفقرة "٦٨")

أ/١٢٨ تشمل الأمثلة على الظروف الاستثنائية الحقائق التي يعلم المحاسب القانوني بها بعد تاريخ تقرير التأكد ولكنها كانت قائمة في ذلك التاريخ والتي، لو علم بها المحاسب القانوني في ذلك التاريخ، لأدت الى تعديل قائمة الاحتباس الحراري أو أدت بالمحاسب القانوني إلى تعديل الاستنتاج في تقرير التأكد، على سبيل المثال، اكتشاف خطأ مهم غير مصحح. ويتم النظر في التغيرات الناتجة على توثيق أعمال المهمة وفقاً لسياسات وإجراءات المكتب فيما يخص مسؤوليات الفحص التي يتطلبها معيار مراقبة الجودة (١)، حيث يتولى الشريك المسؤول عن المهمة المسؤولية النهائية عن التغيرات.[٢٤]

تجميع ملف المهمة النهائي (راجع: الفقرة "٦٩")

أ/١٢٩ يتطلب معيار مراقبة الجودة (١) (أو المتطلبات المهنية أو المتطلبات في الأنظمة أو اللوائح التي لها على الأقل نفس متطلبات معيار مراقبة الجودة (١)) من المكاتب وضع سياسات وإجراءات لاكتمال تجميع ملفات المهمة في الوقت المناسب.[٢٥] ويكون الحد الزمني المناسب لاكتمال تجميع ملف المهمة النهائي ما لا يزيد عادة عن ٦٠ يوماً بعد تاريخ تقرير التأكد.[٢٦]

فحص رقابة جودة المهمة (راجع: الفقرة "٧١")

أ/١٣٠ تتضمن الأمور الأخرى التي تؤخذ في الحسبان في فحص رقابة جودة المهمة:

- تقييم فريق العمل لاستقلالية المكتب ذات الصلة بالمهمة.
- ما إذا تم إجراء استشارات مناسبة حول الأمور التي تنطوي على اختلافات في الرأي أو صعوبات أخرى أو أمور مثيرة للجدل، ونتائج تلك الاستشارات.
- ما إذا كانت وثائق المهمة التي اختيرت للفحص تعكس العمل المنجز فيما يتعلق بالأحكام المهمة وتدعم النتائج التي تم التوصل إليها.

---

[٢٤] معيار مراقبة الجودة (١)، رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية، ومهام التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الفقرتين "٣٢" و"٣٣"

[٢٥] معيار مراقبة الجودة (١)، الفقرة "٤٥"

[٢٦] معيار مراقبة الجودة (١)، الفقرة "أ/٥٤"

تكوين استنتاج التأكد

وصف الضوابط المطبقة (راجع: الفقرتين "٧٤ (د)" ،"٧٦ (ز)(٤)")

أ/١٣١ يتطلب إعداد قائمة الاحتباس الحراري من قبل المنشأة تضمين وصف مناسب للضوابط المطبقة في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري. ويطلع ذلك الوصف المستخدمين المستهدفين على الإطار الذي تعتمد عليه قائمة الاحتباس الحراري، وهو مهم بشكل خاص عندما يكون هناك اختلافات كبيرة بين الضوابط المختلفة فيما يتعلق بكيفية معالجة أمور معينة في قائمة الاحتباس الحراري، على سبيل المثال، ما الذي يتم تضمينه من البنود المستقطعة من الانبعاثات، إن وجدت؛ وكيف تم قياس كميتها وماذا تمثل؛ وأساس اختيار انبعاثات النطاق (٣) التي سيتم تضمينها وكيف تم قياس كميتها.

أ/١٣٢ إن وصف قائمة الاحتباس الحراري بأنها معدة وفقاً لضوابط معينة يكون مناسباً فقط إذا التزمت قائمة الاحتباس الحراري بجميع متطلبات تلك الضوابط السارية خلال الفترة التي تغطيها قائمة الاحتباس الحراري.

أ/١٣٣. إن وصف الضوابط المطبقة الذي يحتوي على لغة متحفظة أو مقيدة غير دقيقة (على سبيل المثال، تلتزم قائمة الاحتباس الحراري بشكل هام ومؤثر بمتطلبات XYZ) لا يعد وصفاً كافياً لأنه قد يضلل مستخدمي قائمة الاحتباس الحراري.

محتوى تقرير التأكد

نماذج توضيحية لتقارير التأكد (راجع: الفقرة "٧٦")

أ/١٣٤ يحتوي الملحق (٢) على نماذج توضيحية لتقارير التأكد عن قائمة الاحتباس الحراري متضمنة العناصر المنصوص عليها في الفقرة "٧٦".

المعلومات التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "٧٦ (ج)")

أ/١٣٥ عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري معلومات معينة، مثل البنود المقارنة، التي لا يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، فإنه يتم في العادة تحديد تلك المعلومات على أنها كذلك في قائمة الاحتباس الحراري وفي تقرير تأكد المحاسب القانوني، وذلك لتجنب سوء الفهم والاعتماد غير المناسب على المعلومات التي لم تخضع للتأكد.

البنود المستقطعة من الانبعاثات (راجع: الفقرة "٧٦ (و)")

أ/١٣٦ إن صياغة البيان الذي سوف يتم تضمينه في تقرير التأكد عندما تتضمن قائمة الاحتباس الحراري البنود المستقطعة من الانبعاثات قد تختلف إلى حد كبير وذلك اعتماداً على الظروف.

أ/١٣٧ إن توفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها فيما يخص الحصص الموازنة والبنود الأخرى المستقطعة من الانبعاثات تختلف بشكل كبير، وبالتالي فإن الأدلة المتاحة للمحاسبين القانونيين لدعم البنود المستقطعة من الانبعاثات التي تطالب بها المنشآت تختلف إلى حد كبير.

أ/١٣٨ بسبب الطبيعة المتغيرة للبنود المستقطعة من الانبعاثات والعدد المنخفض في الغالب للإجراءات وطبيعتها التي يمكن للمحاسب القانوني أن يطبقها على البنود المستقطعة من الانبعاثات، يتطلب هذا المعيار تحديد تلك البنود المستقطعة في تقرير التأكد، إن وجدت، التي يغطيها استنتاج المحاسب القانوني، وعبارة تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بتلك البنود.

أ/١٣٩ قد يتم صياغة العبارة التي تفيد بمسؤولية المحاسب القانوني فيما يتعلق بالبنود المستقطعة من الانبعاثات على النحو التالي عندما تتكون البنود المستقطعة من حصص موازنة: "تتضمن قائمة الاحتباس الحراري استقطاعاً من انبعاثات شركة أ ب ج لعدد محدد من أطنان ثاني أوكسيد الكربون المكافئ في سنة معينة فيما يتعلق بالحصص الموازنة. لقد

قمنا بتنفيذ إجراءات عما إذا تم شراء هذه الحصص الموازنة خلال السنة، وما إذا كان وصفها في قائمة الاحتباس الحراري هو عبارة عن ملخص معقول للعقود والوثائق ذات الصلة. لكننا لم نقم بأي إجراءات تتعلق بالمزودين الخارجيين لهذه الحصص الموازنة ولم نبُدي رأينا عما إذا كانت الحصص الموازنة قد تسببت أو سوف تتسبب في تخفيض أطنان ثاني أوكسيد الكربون المكافئ في سنة معينة".

استخدام تقرير التأكد (راجع: الفقرة "١٧٦ (ز)(٣)")

أ/١٤٠ بالإضافة إلى تحديد من سيوجه إليه تقرير التأكد، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صياغة معينة في نص تقرير التأكد يحدد الغرض الذي تم من أجله إعداد التقرير أو المستخدمين المستهدفين الذين تم من أجلهم إعداد التقرير. فعلى سبيل المثال، عند إدخال قائمة الاحتباس الحراري في السجل العام، قد يكون من المناسب أن تتضمن الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري وتقرير التأكد بياناً يفيد بأن التقرير معد للمستخدمين الذين يمتلكون معرفة معقولة بالأنشطة المتعلقة بالاحتباس الحراري والذين درسوا المعلومات الواردة في قائمة الاحتباس الحراري بعناية معقولة ويفهمون أن قائمة الاحتباس الحراري قد تم إعدادها وتأكدها وفق مستويات مناسبة من الأهمية النسبية.

أ/١٤١ وبالإضافة إلى ذلك، قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب تضمين صياغة تقيد بشكل خاص من توزيع تقرير التأكد على غير المستخدمين المستهدفين، أو استخدامه من قبل الأخرين أو استخدامه من أجل أغراض أخرى.

ملخص إجراءات المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "١٧٦ (ح) (٢)")

أ/١٤٢ عادة ما يتبع تقرير التأكد في مهمة التأكد المعقول صياغة قياسية ويصف فقط الإجراءات المنفذة باختصار. وذلك لأن وصف الإجراءات المحددة المنفذة، في مهمة التأكد المعقول، وفق أي مستوى من التفاصيل قد لا يساعد المستخدمين على فهم أنه، في جميع الأحوال الذي يصدر فيها تقرير غير معدل، قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لتمكين المحاسب القانوني من التعبير عن الرأي.

أ/١٤٣ في مهمة التأكد المحدود، فإن تقدير طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة يعد أمراً أساسياً بالنسبة للمستخدمين المستهدفين لفهم الاستنتاج المعبر عنه في تقرير التأكد المحدود. ولهذا فإن وصف إجراءات المحاسب القانوني في مهمة التأكد المحدود عادة ما يكون أكثر تفصيلاً منه في مهمة التأكد المعقول. وقد يكون من المناسب أيضاً تضمين وصف للإجراءات التي لم تنفذ والتي يتم في العادة تنفيذها في مهمة تأكد معقول. ولكن قد لا يكون التحديد الكامل لجميع هذه الإجراءات أمراً ممكناً لأن فهم وتقييم المحاسب القانوني المطلوبين لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة يكونا أقل مقارنة بفهمه وتقييمه المطلوبين في مهمة التأكد المعقول.

وتتضمن العوامل التي تؤخذ في الحسبان في ذلك التحديد ومستوى التفاصيل التي يتم توفيرها ما يلي:

- الظروف الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الطبيعة المتغيرة لأنشطة المنشأة مقارنة بتلك الأنشطة الاعتيادية في القطاع).
- الظروف الخاصة بالمهمة والتي تؤثر على طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة.
- توقعات المستخدمين المستهدفين لمستوى التفاصيل التي سيتم تقديمها في التقرير، بناءً على ممارسة السوق أو الأنظمة أو اللوائح المطبقة.

أ/١٤٤ عند وصف الإجراءات المنفذة في تقرير التأكد المحدود، فإنه من المهم أن تكتب بطريقة موضوعية ولكن لا يتم تلخيصها إلى الحد الذي يجعلها غامضة ولا أن تكتب أيضاً بطريقة مبالغ فيها أو بطريقة منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الوصول إلى تأكد معقول. وأيضاً من المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه تم تنفيذ مهمة إجراءات متفق عليها، وفي معظم الحالات فإن الوصف لن يعطي تفاصيل خطة العمل بأكملها.

توقيع المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "٧٦ (ك)")

أ/١٤٥ قد يكون توقيع المحاسب القانوني باسم المكتب الذي يعمل فيه المحاسب القانوني أو بالاسم الشخصي للمحاسب القانوني أو بكليهما، بحسب مقتضى الحال. وبالإضافة إلى توقيع المحاسب القانوني، قد يكون مطلوباً من المحاسب القانوني التصريح عن تسميته المهنية في تقرير التأكد أو عن حقيقة أن المحاسب القانوني أو المكتب، بحسب مقتضى الحال، قد تم الاعتراف بهما من قبل سلطة ترخيص مناسبة.

فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى (راجع: الفقرة "٧٧")

أ/١٤٦ يقلل الاستخدام الواسع لفقرات لفت الانتباه أو فقرات أمور أخرى من فاعلية إبلاغ المحاسب القانوني عن هذه الأمور.

أ/١٤٧ قد تكون فقرة لفت الانتباه مناسبة عندما، على سبيل المثال، يتم استخدام ضوابط مختلفة أو عندما يتم إعادة النظر في الضوابط أو تحديثها أو تفسيرها بشكل يختلف عن الفترات السابقة ويكون لذلك الأمر تأثير رئيسي على الانبعاثات التي يتم التقرير عنها، أو أن تحليل نظام معين لجزء من الفترة التي يتم محاسبتها يعني أنه قد تم استخدام الاستقراء لتقدير الانبعاثات لذلك الوقت وقد تم النص على ذلك في قائمة الاحتباس الحراري.

أ/١٤٨ يمكن أن تكون فقرات الأمور الأخرى مناسبة عندما، على سبيل المثال، يتغير نطاق المهمة بشكل كبير عن الفترة السابقة ولم يتم النص على ذلك في قائمة الاحتباس الحراري.

أ/١٤٩ يتضمن محتوى فقرة لفت الانتباه مرجعاً واضحاً للأمور التي يتم لفت الانتباه لها ولمكان الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمور بشكل كامل وفي قائمة الاحتباس الحراري. ويشير محتوى الفقرة أيضاً إلى عدم تعديل استنتاج المحاسب القانوني فيما يخص الأمر الذي يتم لفت الانتباه له. (انظر أيضاً الفقرة "أ/١٢٥")

أ/١٥٠ يعكس محتوى فقرات الأمور الأخرى بشكل واضح عدم وجود إلزام بعرض الأمور الأخرى والإفصاح عنها في قائمة الاحتباس الحراري. وتحصر الفقرة "٧٧" استخدام فقرات الأمور الأخرى على الأمور المرتبطة بفهم المستخدمين للمهمة أو بمسؤوليات المحاسب القانوني أو تقرير التأكد، التي يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الإبلاغ عنها في تقرير التأكد. (انظر أيضاً الفقرة "أ/١٢٤")

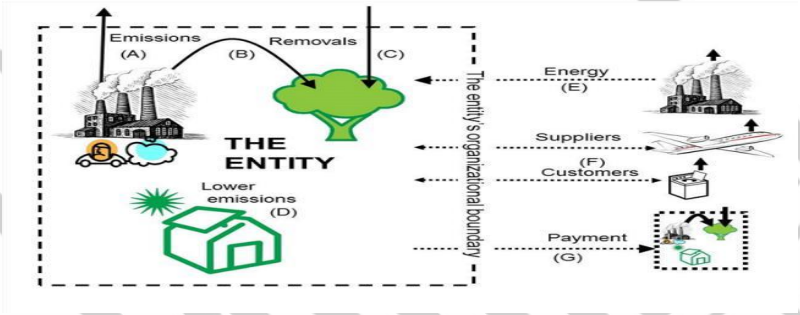
أ/١٥١ إن تضمين توصيات المحاسب القانوني حول أمور معينة مثل التحسينات على نظام معلومات المنشأة في تقرير التأكد قد يشير ضمناً إلى أن تلك الأمور لم يتم التعامل معها بشكل مناسب عند إعداد قائمة الاحتباس الحراري. وقد يتم الإبلاغ عن مثل هذه التوصيات، على سبيل المثال، في خطاب موجه للإدارة أو عبر المناقشات مع أولئك المسؤولين عن الحوكمة. وتتضمن الاعتبارات المتعلقة بالقرار حول تضمين التوصيات في تقرير التأكد ما إذا كانت طبيعة التوصيات مرتبطة بالاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المستهدفين، وما إذا كانت التوصيات مصاغة بشكل مناسب لضمان عدم إساءة فهمها بأنها تشكل تحفظاً على استنتاجات المحاسب القانوني على قائمة الاحتباس الحراري.

أ/١٥٢ لا تتضمن فقرات الأمور الأخرى معلومات يُمنع المحاسب القانوني من توفيرها بموجب الأنظمة أو اللوائح أو أي معايير مهنية أخرى، على سبيل المثال، معايير سلوك وآداب المهنة المرتبطة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرات الأمور الأخرى أيضاً معلومات يطلب توفيرها من قبل الإدارة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات "أ/٨" – "أ/١٤")

الانبعاثات وعمليات الإزالة واستقطاعات الانبعاثات



A = الانبعاثات المباشرة أو انبعاثات النطاق (١) (انظر الفقرة "أ/٨").

B = عمليات الإزالة (الانبعاثات التي يتم توليدها ضمن حدود المنشأة لكن يتم جمعها وتخزينها ضمن تلك الحدود بدلاً من إطلاقها إلى الغلاف الجوي. وغالباً ما يتم محاسبتها على أساس الإجمالي، أي كانبعاثات النطاق (١) وعمليات الإزالة) (انظر الفقرة "أ/١٤").

C = عمليات الإزالة (الاحتباس الحراري الذي تقوم المنشأة بإزالته من الجو) (انظر الفقرة "أ/١٤").

D = الإجراءات التي تتخذها المنشأة للتقليل من انبعاثاتها. قد تقلل هذه الإجراءات من انبعاثات النطاق (١) (على سبيل المثال، استخدام مركبات أكثر كفاءة في استهلاك الوقود (أو انبعاثات النطاق (٢) (على سبيل المثال، تركيب ألواح شمسية للتقليل من كمية الكهرباء المشتراة (أو انبعاثات النطاق (٣) (على سبيل المثال، تقليل مهام السفر لغرض الأعمال أو بيع منتجات تحتاج لطاقة أقل لاستخدامها). قد تناقش المنشأة هذه الإجراءات في الايضاحات المرفقة مع قائمة الاحتباس الحراري، لكنها تؤثر فقط على قياس كمية الانبعاثات التي يتم التقرير عنها بأقل مما هو مفترض أو إلى الحد الذي تشكل فيه بنوداً مستقطعة من الانبعاثات وفقاً للضوابط المطبقة (انظر الفقرة "أ/١١").

E = انبعاثات النطاق (٢) (انظر الفقرة "أ/٩").

F = انبعاثات النطاق (٣) (انظر الفقرة "أ/١٠").

G = البنود المستقطعة من الانبعاثات بما في ذلك الحصص الموازنة المشتراة (انظر الفقرات "أ/١١" – "أ/١٣").

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة "أ/١٣٤")

أمثلة توضيحية لتقارير التأكد حول قوائم الاحتباس الحراري

المثال التوضيحي (١):

تتضمن الظروف ما يلي:

- **مهمة تأكد معقول.**
- **لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على انبعاثات النطاق (٣).**
- **لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري للمنشأة على بنود مستقطعة من الانبعاثات.**
- **لا تحتوي قائمة الاحتباس الحراري على معلومات مقارنة.**

إن المثال التوضيحي للتقرير التالي هو للاسترشاد فقط، وليس المقصود منه أن يكون شاملاً أو قابلاً للتطبيق في جميع الظروف.

تقرير التأكد المعقول للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة الاحتباس الحراري لشركة أ ب ج

[الموجه إليه (المناسب)]

تقرير عن قائمة الاحتباس الحراري (هذا العنوان ليس مطلوباً إذا كان هذا هو القسم الوحيد):

لقد قمنا بتنفيذ مهمة تأكد معقول لقائمة الاحتباس الحراري المرفقة لشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ١×٢٠، والذي يتكون من مخزون الانبعاثات والإيضاحات في الصفحات xx-yy. [قام بتنفيذ هذا المهمة فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين ومهندسين وعلماء بيئة.] [١]

مسؤولية شركة أ ب ج عن قائمة الاحتباس الحراري

إن الشركة أ ب ج هي المسؤولة عن إعداد قائمة الاحتباس الحراري وفقاً [للضوابط المطبقة] المطبقة كما هو موضح في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري. وتتضمن هذه المسؤولية التصميم والتطبيق والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد قائمة احتباس حراري خالية من تحريف هام ومؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ.

[وكما تمت مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري] [٢] يخضع قياس كمية الاحتباس الحراري لعدم تأكد ملازم، بسبب المعرفة العملية غير الكاملة المستخدمة في تحديد العوامل الخاصة بالانبعاثات والقيم المطلوبة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

استقلالنا ورقابة الجودة لدينا

لقد التزمنا بمتطلب الاستقلالية والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في قواعد أداب وسلوكيات المهنة، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ووفقاً لمعيار مراقبة الجودة (١) [٣]، يحافظ (اسم المكتب) على نظام شامل لرقابة الجودة، بما في ذلك سياسات وإجراءات موثقة فيما يتعلق بالالتزام بمتطلبات قواعد أداب وسلوكيات المهنة والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

---

[١] ينبغي حذف الجملة إذا لم تكن مطبقة على المهمة (على سبيل المثال، إذا كان المقصود من المهمة الإبلاغ فقط عن انبعاثات النطاق ٢ ولم يستعان بخبراء آخرين).

[٢] عندما لا يوجد نقاش للشكوك الملازمة في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري، فإنه يجب حذف هذه العبارة.

[٣] معيار مراقبة الجودة (١)، رقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية. ومهام التأكد الأخرى

مسؤوليتنا

تكمن مسؤوليتنا في إبداء رأي في قائمة الاحتباس الحراري، استناداً إلى الأدلة التي حصلنا عليها. وقد قمنا بإجراء مهمة التأكد المعقول وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤١٠)"مهام التأكد عن قوائم الاحتباس الحراري" المعتمدة، ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بتخطيط وتنفيذ ذلك المهمة للوصول إلى تأكد معقول عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف هام ومؤثر.

وينطوي مهمة التأكد المعقول وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤١٠) على تنفيذ إجراءات معينة للحصـــول على أدلة حول قياس كمية الانبعاثات والمعلومات ذات العلاقة في قائمة الاحتباس الحراري. وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المختارة على حكم المحاســـب القانوني، بما في ذلك تقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة بســـبب غش أو خطأ في قائمة الاحتباس الحراري. وعند تقييم تلك المخاطر، فقد أخذنا في الحســـبان نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد شـــركة أ ب ج لقائمة الاحتباس الحراري. ويتضمن مهمة التأكد المعقول أيضاً:

- تقييم مدى ملاءمة استخدام شركة أ ب ج (للضوابط المطبقة (في ظل الظروف، والتي تم تطبيقها حسبما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري، كأساس لإعداد قائمة الاحتباس الحراري؛
- تقييم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات التقرير المُستخدمة، ومدى معقولية التقديرات التي أجرتها الشركة أ ب ج؛
- تقييم العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري.

نعتقد بأن الأدلة التي حصلنا عليها تعد أدلة كافية ومناسبة لتقديم أساس لرأينا.

الرأي

في رأينا، تم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للســـنة المنتهية في ٣١ ديســـمبر ١×٢٠، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً (للضوابط المطبقة) المُطبقة حسبما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (يطبق هذا القسم على بعض المهام فقط)

[ســـوف يختلف شـــكل ومحتوى هذا القســـم من تقرير التأكد بالاعتماد على طبيعة مســـؤوليات التقرير الأخرى للمحاســـب القانوني]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكد]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي (٢):

تتضمن الظروف ما يلي:

- مهمة تأكد محدود.
- لا تحتوي قائمة الاحتياس الحراري للمنشأة على انبعاثات النطاق (٣).
- لا تحتوي قائمة الاحتياس الحراري للمنشأة على بنود مستقطعة من الانبعاثات.
- لا تحتوي قائمة الاحتياس الحراري على معلومات مقارنة.

إن المثال التوضيحي للتقرير التالي هو للاسترشاد فقط، وليس المقصود منه أن يكون شاملاً قابلاً للتطبيق في جميع الظروف.

تقرير التأكد المحدود للمحاسب القانوني المستقل عن قائمة الاحتياس الحراري للشركة أ ب ج

[الموجه إليه (المناسب)]

تقرير عن قائمة الاحتياس الحراري (هذا العنوان ليس مطلوباً إذا كان هذا هو القسم الوحيد)

لقد قمنا بتنفيذ مهمة تأكد محدود لقائمة الاحتياس الحراري المرفقة لشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والذي يتكون من مخزون الانبعاثات [والإيضاحات في الصفحات xx - yy] [قام بتنفيذ هذه المهمة فريق متعدد التخصصات يضم محاسبين قانونيين ومهندسين وعلماء بيئة]. [٤]

مسؤولية الشركة أ ب ج عن قائمة الاحتياس الحراري

إن الشركة أ ب ج هي المسؤولة عن إعداد قائمة الاحتياس الحراري وفقاً [للضوابط المطبقة]، المطبقة كما هو موضح في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتياس الحراري. وتشمل هذه المسؤولية التصميم والتطبيق والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد قائمة احتياس حراري خالية من تحريف هام ومؤثر، سواء بسبب غش أو خطأ.

[وكما تمت مناقشته في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتياس الحراري [٥]] يخضع قياس كمية الاحتياس الحراري لعدم تأكد ملازم بسبب المعرفة العلمية غير الكاملة المُستخدمة في تحديد العوامل الخاصة بالانبعاثات والقيم المطلوبة لتجميع انبعاثات الغازات المختلفة.

استقلالنا ورقابة الجودة لدينا

لقد التزمنا بمتطلب الاستقلالية والمتطلبات المسلكية الأخرى الواردة في قواعد أداب وسلوكيات المهنة، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ووفقاً لمعيار مراقبة الجودة (١) [٦] يحافظ [اسم المكتب] على نظام شامل لرقابة الجودة بما في ذلك سياسات وإجراءات موثقة فيما يتعلق بالالتزام بمتطلبات قواعد أداب وسلوكيات المهنة والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

مسؤوليتنا

تكمن مسؤوليتنا في إبداء استنتاج تأكد محدود عن قائمة الاحتياس الحراري بناءً على الإجراءات التي قمنا بها والأدلة التي حصلنا عليها. وقد قمنا بإجراء مهمة التأكد المحدود وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤١٠)"مهام التأكد عن قوائم الاحتياس

---

[٤] ينبغي حذف الجملة إذا لم تكن مطبقة على المهمة (على سبيل المثال، إذا كان المقصود من المهمة الإبلاغ فقط عن انبعاثات النطاق ٢ ولم يستعان بخبراء أخرين).

[٥] عندما لا يوجد نقاش للشكوك الملازمة في الإيضاح (١) المرفق مع قائمة الاحتياس الحراري، فإنه ينبغي حذف هذه العبارة.

[٦] معيار مراقبة الجودة (١)، رقابة الجودة للمكاتب التي تؤدي عمليات مراجعة وفحص للقوائم المالية. ومهام التأكد الأخرى.

الحراري "المعتمدة. ويتطلب ذلك المعيار أن نقوم بتخطيط وتنفيذ ذلك المهمة للوصـول إلى تأكد محدود عما إذا كانت قائمة الاحتباس الحراري خالية من تحريف هام ومؤثر.

وينطوي مهمة التأكد المحدود وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤١٠) على تقييم مدى مناسبة استخدام الشركة أ ب ج [للضوابط المطبقة] في ظل الظروف، كأساس لإعداد قائمة الاحتباس الحراري، وتقييم مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة في قائمة الاحتباس الحراري سواء بسبب الغش أو الخطأ، والاستجابة للمخاطر المقيَّمة حسب الضرورة في مختلف الظروف، وتقييم العرض العام لقائمة الاحتباس الحراري. ويعد مهمة التأكد المحدود ذا نطاق أقل بكثير من مهمة التأكد المعقول فيما يخص كلاً من إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية، والإجراءات التي تُنفذ استجابة للمخاطر المقيَّمة.

لقد استندت الإجراءات التي قمنا بها إلى أحكامنا المهنية وشملت توجيه استفسارات وملاحظة للعمليات المنفذة والتقصي عن الوثائق وإجراءات تحليلية وتقييم مدى مناسبة طرق قياس الكميات وسياسات التقرير، والمطابقة مع السجلات الأساسية.

[[قد يدرج المحاسب القانوني ملخصاً بطبيعة ونطاق الإجراءات التي توفر، وفق حكم المحاسب القانوني، معلومات إضافية قد تكون ذات صلة بفهم المستخدمين لأساس استنتاج المحاسب القانوني [٧]. تم تقديم القسم التالي بهدف الإرشاد، ولا تعتبر أمثلة الإجراءات بأنها قائمة شاملة لنوع أو مدى الإجراءات التي قد تكون مهمة لفهم المستخدمين للعمل المنجز ([٨])]].

أخذا في الحسبان ظروف المهمة، قمنا خلال تنفيذ الإجراءات المُدرجة أعلاه بما يلي:

- حصلنا، من خلال الاستفسارات، على فهم لبيئة الرقابة في الشركة أ ب ج وأنظمة المعلومات المرتبطة بقياس كمية الانبعاثات والتقرير عنها، ولكننا لم نقيم تصميم أدوات الرقابة المحددة ولم نحصل على أدلة حول تطبيقها ولم نفحص فاعليتها التشغيلية.
- قمنا بتقييم ما إذا كانت طرق الشركة أ ب ج في تطوير التقديرات تعد طرقاً مناسبة وما إذا كان قد تم تطبيقها باستمرار. ولكن لم تتضمن إجراءاتنا اختبار البيانات التي استندت إليها التقديرات أو وضع تقديرات خاصة بنا بشكل منفصل يتم مقابلها تقييم تقديرات شركة أ ب ج.
- قمنا بإجراء زيارات للموقع (في ثلاثة مواقع) لتقييم اكتمال مصادر الانبعاثات وطرق جمع البيانات وبيانات المصدر والافتراضات ذات العلاقة القابلة للتطبيق على هذه المواقع. تم تحديد المواقع المختارة للفحص بعد الأخذ في الحسبان انبعاثاتها فيما يتعلق بإجمالي الانبعاثات ومصادر الانبعاثات والمواقع التي اختيرت في الفترات السابقة. وتضمنت/ أو لم تتضمن إجراءاتنا فحص أنظمة المعلومات لجمع البيانات الخاصة بالمرافق، أو أدوات الرقابة في هذه المواقع ([٩]).

تختلف طبيعة الإجراءات المنفذة في مهمة التأكد المحدود، ويقل مداها، مقارنة بمهمة التأكد المعقول. ونتيجة لذلك، فإن مستوى التأكد الذي يتم الوصول إليه في مهمة التأكد المحدود أقل بكثير من مستوى التأكد الذي كان يمكن تحقيقه لو قمنا بتنفيذ مهمة تأكد معقول. وعليه، لا نُبدي رأياً ذا تأكد معقول عما إذا كان قد تم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً (للضوابط المطبقة) المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

استنتاج التأكد المحدود

استناداً إلى الإجراءات التي قمنا بها والأدلة التي حصلنا عليها، لم نعلم بأي شيء يجعلنا نعتقد بأنه لم يتم إعداد قائمة الاحتباس الحراري للشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر X١٢٠، من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة، وفقاً (للضوابط المطبقة) المطبقة كما هو مبين في الإيضاح (١) المرفق بقائمة الاحتباس الحراري.

---

[٧] يجب تلخيص الإجراءات لكن ليس إلى الحد الذي يجعلها غامضة ولا أن توصف بطريقة مبالغ بها أو بطريقة منمقة أو بطريقة توحي بأنه قد تم الحصول على تأكد معقول. ومن المهم ألا يعطي وصف الإجراءات انطباعاً بأنه قد تم تنفيذ مهمة الإجراءات المتفق عليها وألا يعطي تفاصيل خطة العمل بأكملها في معظم الحالات

[٨] في التقرير النهائي، سيتم حذف هذه الفقرة التوضيحية

[٩] ينبغي حذف هذا القسم إذا استنتج المحاسب القانوني أن المعلومات الإضافية حول الإجراءات المنفذة ليست مطلوبة في ظروف المهمة

التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى (يطبق هذا القسم على بعض المهام فقط)

[ســوف يختلف شــكل ومحتوى هذا القســم من تقرير التأكد بالاعتماد على طبيعة مســؤوليات التقرير الأخرى للمحاســب القانوني]

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير التأكد]

[عنوان المحاسب القانوني]

المعيار المصرى لمهام التأكد (٣٤٢٠) إصدار ٢٠٢٥

مهام التأكد لاعداد تقرير عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية المضمنة في نشرات الاكتتاب

المعيار المصرى لمهام التأكد (٣٤٢٠) إصدار ٢٠٢٥

مهام التأكد لاعداد تقرير عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية المضمنة في نشرات الاكتتاب

الفهرس	الفقرة رقم
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٨
تاريخ السريان	٩
الأهداف	١٠
التعريفات	١١
المتطلبات	
معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)	١٢
قبول المهمة	١٣
التخطيط للمهمة وتنفيذها	١٤-٢٧
الإقرارات المكتوبة	٢٨
تكوين الرأي	٢٩-٣٠
شكل الرأي	٣١-٣٤
اعداد تقرير التأكد	٣٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق المعيار	أ/١
الغرض من المعلومات المالية الافتراضية المضمنة في نشرات الاكتتاب	أ/٢ – أ/٣
اعداد المعلومات المالية الافتراضية	أ/٤- أ/٥
طبيعة مهمة التأكد المعقول	أ ٦
التعريفات	أ/٧ – أ/٩
قبول المهمة	أ/١٠- أ/١٢
التخطيط للمهمة وتنفيذها	أ/١٣ – أ/٤٤
الإقرارات المكتوبة	أ/٤٥
تكوين الرأي	أ/٤٦ – أ/٥٠
اعداد تقرير التأكد	أ/٥١ – أ/٥٧
الملحق: مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل	

ينبغي قراءة المعيار الدولي لمهام التأكد (٣٤٢٠) جنبًا إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير المصرية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مهام التصديق التي يقوم بها المحاسب القانوني [١] للوصول إلى تأكد معقول لاعداد تقرير عن اعداد الطرف المسئول [٢]، للمعلومات المالية الافتراضية المُضمنة في نشرات الاكتتاب، وينطبق هذا المعيار في الحالات الآتية:

- عندما تكون عملية التقرير تلك مطلوبة بموجب نظام الأوراق المالية أو لائحة سوق تداول الأوراق المالية ("الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة") في الدولة التي ستصدر فيها نشرة الاكتتاب؛ أو
- عندما تكون عملية التقرير ممارسة متعارف عليها في تلك الدولة. (راجع: الفقرة " أ/١").

طبيعة مسئولية المحاسب القانوني

٢- في المهمة المنفذة بموجب هذا المعيار، لا يتحمل المحاسب القانوني أية مسئولية عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية للمنشأة، حيث تقع هذه المسئولية على الطرف المسئول، وتتمثل المسئولية الوحيدة للمحاسب القانوني في اعداد تقرير عما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، من قبل الطرف المسئول على أساس الضوابط المطبقة.

٣- لا يتناول هذا المعيار المهام غير التأكدية التي تقوم المنشأة فيها بتكليف المحاسب القانوني باعداد قوائمها المالية التاريخية.

الغرض من المعلومات المالية الافتراضية المضمنة في نشرات الاكتتاب

٤- يتمثل الغرض من المعلومات المالية الافتراضية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح، ويتحقق ذلك من خلال تطبيق تعديلات افتراضية على المعلومات المالية غير المعدلة، ولا تمثل المعلومات المالية الافتراضية المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أداءها المالي أو تدفقاتها النقدية. (راجع: الفقرتين " أ/٢"، "أ/٣").

اعداد المعلومات المالية الافتراضية

٥- يشتمل اعداد المعلومات المالية الافتراضية على قيام الطرف المسئول بجمع وتصنيف وتلخيص وعرض المعلومات المالية التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في التاريخ المختار، وتتضمن الخطوات المتبعة في هذه العملية:

- تحديد مصدر المعلومات المالية غير المعدلة التي سيتم استخدامها في اعداد المعلومات المالية الافتراضية، واستخراج المعلومات المالية غير المعدلة من ذلك المصدر؛ (راجع: الفقرتين " أ/٤" ، " أ/٥").
- إجراء تعديلات افتراضية على المعلومات المالية غير المعدلة للغرض الذي تُعرض لأجله المعلومات المالية الافتراضية.
- عرض المعلومات المالية الافتراضية الناتجة مع الإفصاحات المرفقة.

طبيعة مهمة التأكد المعقول

٦- تنطوي مهمة التأكد المعقول لاعداد تقرير عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية على تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار لتقييم ما إذا كانت الضوابط المطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسئول في اعداد المعلومات المالية

---

(١) معيار مهام التأكد (٢٠٠٠)، الفقرة "١٢/ص".
(٢) معيار مهام التأكد (٢٠٠٠) الفقرة "١٢/ت".

الافتراضية توفر أساسًا معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/٦").

- ما إذا كانت التعديلات الافتراضية ذات الصلة تعطي تأثيرًا مناسبًا لتلك الضوابط؛
- ما إذا كان العمود الافتراضي الناتج (أنظر الفقرة "١١"ج") يعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

كما تنطوي هذا المهمة على تقييم العرض العام للمعلومات المالية الافتراضية، لكنه لا ينطوي على قيام المحاسب القانوني بتحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في اعداد المعلومات الافتراضية، أو تنفيذ مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في اعداد المعلومات المالية الافتراضية.

العلاقة مع معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) والإصدارات المهنية الأخرى، والمتطلبات الأخرى:

٧- يكون المحاسب القانوني مطالبًا بالالتزام بمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠) وبهذا المعيار عند تنفيذ مهمة تأكد للتقرير عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب، ويكمل هذا المعيار معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، ولكنه لا يحل محله، ويتوسع هذا المعيار في كيفية تطبيق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) في مهمة تأكد معقول لاعداد تقرير عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب.

٨- يتطلب الالتزام بمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠) جملة أمور من بينها الالتزام بالجزء "أ" والجزء "ب" من قواعد أخلاقيات المهنة، فيما يتعلق بمهام التأكد والسلوكيات، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء "أ" والجزء "ب"[٣]، ويتطلب أيضًا أن يكون الشريك المسئول عن المهمة عضوًا في أحد المكاتب التي تطبق معيار رقابة الجودة[٤]، والمتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة.

تاريخ السريان

٩- يسري هذا المعيار على تقارير التأكد المؤرخة في أو بعد أول يناير ٢٠٢٧.

الأهداف

١٠- تتمثل أهداف المحاسب القانوني فيما يلي:

(أ) الوصول إلى تأكد معقول عما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، من قبل الطرف المسئول على أساس الضوابط المطبقة.

(ب) اعداد تقرير وفقًا للنتائج التي خلص إليها المحاسب القانوني.

التعريفات

١١- لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) الضوابط المطبقة: الضوابط التي يستخدمها الطرف المسئول عند اعداد المعلومات المالية الافتراضية، وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة، وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسئول هو من يقوم بوضعها. (راجع: الفقرات "أ/٧"، "أ/٩").

(ب) التعديلات الافتراضية: فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المُعدلّة، تتضمن:

(١) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدلّة التي توضح أثر حدث أو معاملة مهمة ("حدث" أو "معاملة") كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح.

---

(٣) معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرات "٣/أ" و "٢٠" و "٣٤".

(٤) معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرتان "٣/ب" و "٣١/أ" المعيار الدولي لرقابة الجودة "١".

(٢) التعديلات على المعلومات المالية غير المُعدلّة التي تعد ضرورية للمعلومات المالية الافتراضية التي سيتم اعدادها على أساس متسق مع إطار التقارير المالية المطبق في المنشأة المعدة للتقرير ("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين "أ/١٥"، "أ/١٦").

وتتضمن التعديلات الافتراضية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها ("المنشأة المستحوذ عليها")، أو المنشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في اعداد المعلومات المالية الافتراضية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").

(ج) المعلومات المالية الافتراضية: المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح، وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية الافتراضية يتم عرضها في شكل عمودي يتألف من العمود "أ" للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود "ب" للتعديلات الافتراضية، والعمود "ج" وهو العمود الافتراضي الناتج. (راجع: الفقرة "أ/٢").

(د) نشرات الاكتتاب: مستند صادر وفقًا للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قرارًا استثماريًا بشأنها.

(هـ) المعلومات المالية المنشورة: المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.

(و) المعلومات المالية غير المعدلة: المعلومات المالية للمنشأة التي يتم تطبيق التعديلات الافتراضية عليها من قبل الطرف المسئول. (راجع: الفقرتين "أ/٤"، أ/٥").

المتطلبات

معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)

١٢- لا يجوز للمحاسب القانوني أن يشير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بمتطلبات كل من هذا المعيار ومعيار مهام التأكد (٣٠٠٠).

قبول المهمة

١٣- قبل الموافقة على قبول مهمة لاعداد تقرير عما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية المُضمنة في نشرة اكتتاب قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) أن يحدد أن الأشخاص الذين سيؤدون المهمة تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة؛ (راجع: الفقرة أ/١٠).

(ب) أن يحدد على اساس المعرفة الأولية بظروف المهمة والنقاش مع الطرف المسئول، أن الضوابط التي يتوقع المحاسب القانوني أنها ستتطبق تُعد مناسبة، وأنه من غير المرجح أن تكون المعلومات المالية الافتراضية مضللة للغرض المقصود منها.

(ج) أن يتولى تقييم صيغة الرأي المنصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، إن وجدت، لتحديد أن المحاسب القانوني من المرجح أن يكون قادرًا على إبداء الرأي المحدد على أساس تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار؛ (راجع: الفقرات "أ/٥٤" ، "أ/٥٦").

(د) عندما تكون المصادر التي استخرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة وأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها قد تم مراجعتها أو فحصها وتم إبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص محدود معدل عليها ، أو إذا كان التقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تسمح أو لا باستخدام، أو الإشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى، رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المحدود المعدل عليها أو التقرير الذي يحتوي على فقرة لفت الانتباه فيما يتعلق بتلك المصادر.

(هـ) إذا لم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقًا، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقارير المالية بما يكفي لتنفيذ المهمة؛ (راجع: الفقرة "أ/٣١").

(و) إذا كان الحدث أو المعاملة يحتوي على استحواذ ولم تكن المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعتها أو فحصها مطلقًا، ينظر المحاسب القانوني فيما إذا كان يستطيع أن يتوصل إلى فهم للمنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقارير المالية بما يكفي لتنفيذ المهمة؛

(ز) أن يحصل على موافقة الطرف المسئول بأنه يقر ويفهم مسئوليته عن الأمور الآتية: (راجع: الفقرتين "أ/١١"، "أ/١٢").

(١) الإفصاح عن الضوابط المطبقة ووصفها بشكلٍ كافٍ للمستخدمين المستهدفين، إذا لم تكن متاحة للعموم؛

(٢) اعداد المعلومات المالية الافتراضية على أساس الضوابط المطبقة.

(٣) تزويد المحاسب القانوني بما يلي:

(أ) إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات (بما في ذلك، عند الحاجة لأغراض المهمة، معلومات المنشآت المستحوذ عليها في عمليات اعداد الأعمال)، مثل السجلات والوثائق وغيرها من المواد، التي تكون ذات صلة بتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة.

(ب) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المحاسب القانوني من الطرف المسئول لغرض المهمة؛

(ج) الوصول إلى أي أشخاص داخل المنشأة ومستشاري المنشأة الذين يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة تتعلق بتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة؛

(د) عند الحاجة لأغراض المهمة، الوصول إلى الأفراد المناسبين داخل المنشآت المستحوذ عليها في عمليات اعداد الأعمال.

التخطيط للمهمة وتنفيذها

تحديد مدى مناسبة الضوابط المطبقة

١٤- يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الضواط المطبقة تُعد مناسبة، وفقًا لما هو مطلوب بموجب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) (٥) وعلى وجه الخصوص، يجب أن يحدد أنها تشتمل كحد أدنى على ما يلي:

(٥) معيار المراجعة (٣٠٠٠)، الفقرتان "٤٢/ب" و "٢" و "أ/٤٥".

(أ) ضرورة استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب؛ (راجع: الفقرات "أ/٤"، "أ/٥"، "أ/٢٧")
(ب) ضرورة أن تكون التعديلات الافتراضية:
(١) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة "أ/١٣").
(٢) يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرة "أ/١٤").
(٣) متسقة مع إطار التقارير المالية المطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار؛ (راجع: الفقرتين "أ/١٥"، "أ/١٦")

(ج) ضرورة توفير عرض مناسب وتقديم إفصاحات مناسبة لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة. (راجع: الفقرات "أ/٢"، "أ/٣"، "أ/٤٢")

١٥- إضافة لذلك، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الضوابط المطبقة:

(أ) تُعد متسقة، وغير متعارضة، مع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة؛

(ب) من غير المرجح أن تؤدي إلى معلومات مالية افتراضية مضللة.

الأهمية النسبية

١٦- عند تخطيط وتنفيذ المهمة، يجب على المحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الأهمية النسبية فيما يتعلق بتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة. (راجع: الفقرتين "أ/١٧"، "أ/١٨")

التوصل إلى فهم لكيفية اعداد الطرف المسئول للمعلومات المالية الافتراضية وظروف المهمة الأخرى

١٧- يجب على المحاسب القانوني أن يتوصل إلى فهم لما يلي: (راجع: الفقرة "أ/١٩")

(أ) الحدث أو المعاملة التي يتم اعداد المعلومات المالية الافتراضية بشأنها؛

(ب) كيفية قيام الطرف المسئول باعداد المعلومات المالية الافتراضية؛ (راجع: الفقرتين " أ/٢٠"، "أ/٢١")

(ج) طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين "أ/٢٢"، "أ/٢٣")

(١) عملياتها؛

(٢) أصولها والتزاماتها؛

(٣) هيكلها التنظيمي وكيفية تمويلها؛

(د) عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية ذات الصلة التي تتعلق بالمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها؛ (راجع: الفقرات "أ/٢٤"–"أ/٢٦")

(هـ) إطار التقارير المالية المطبق وممارسات المحاسبة والتقارير المالية للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، بما في ذلك اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

١٨- يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسئول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب. (راجع: الفقرتين "أ/٢٧"، "أ/٢٨")

١٩- في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص محدود عن المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المصدر يعُد مناسباً. (راجع: الفقرات "أ/٢٩"– "أ/٣١")

٢٠- يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسئول قد استخرج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر بشكل مناسب.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات الافتراضية

٢١- عند تقييم ما إذا كانت التعديلات الافتراضية مناسبة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كان الطرف المسئول قد حدد التعديلات الافتراضية اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح. (راجع: الفقرة "أ/٣٢")

٢٢- عند تحديد ما إذا كانت التعديلات الافتراضية تعُد متوافقة مع الضوابط المطبقة، يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت:

(أ) يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة؛ (راجع: الفقرة "أ/١٣")

(ب) يمكن دعمها بالحقائق. إذا تم تضمين المعلومات المالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها في التعديلات الافتراضية ولا يوجد تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخُرجت منه هذه المعلومات المالية، فيجب على المحاسب القانوني تنفيذ إجراءات ليكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرات "أ/١٤"، "أ/٣٣"– "أ/٣٨")

(ج) متسقة مع إطار التقارير المالية المطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار. (راجع: الفقرتين "أ/١٥"، "أ/١٦")

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص محدود معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

٢٣- قد يكون هناك رأي مراجعة أو استنتاج فحص محدود معدل تم إبداؤه فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، أو قد يكون هناك تقرير يحتوي على فقرة لفت انتباه صدر فيما يتعلق بهذا المصدر. وفي مثل هذه الظروف، إذا كانت الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة لا تمنع استخدام مثل هذا المصدر، فيجب على المحاسب القانوني تقييم:

(أ) التبعات المحتملة لذلك على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة؛ (راجع: الفقرة "أ/٣٩")

(ب) التصرفات الإضافية المناسبة اللازم اتخاذها؛ (راجع: الفقرة "أ/٤٠")

(ج) ما إذا كان يوجد أي تأثير لذلك على قدرة المحاسب القانوني لاعداد تقرير وفقاً لشروط المهمة، بما في ذلك أي تأثير على تقرير المحاسب القانوني.

عدم مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو عدم مناسبة التعديلات الافتراضية

٢٤- إذا حدد المحاسب القانوني، على أساس الإجراءات المنفذة، أن الطرف المسئول:

(أ) استخدم مصدراً غير مناسب ليستخرج منه المعلومات المالية غير المعدلة؛ أو

(ب) أغفل ذكر تعديل إفتراضي ينبغي تضمينه، أو طبق تعديلاً افتراضياً لا يتفق مع الضوابط المطبقة، أو طبق تعديلاً افتراضياً على نحو غير مناسب بأية صورة أخرى،

فيجب على المحاسب القانوني مناقشة الأمر مع الطرف المسئول . وإذا كان المحاسب القانوني غير قادر على الاتفاق مع الطرف المسئول على الكيفية التي ينبغي حل الأمر بها، فيجب عليه تقييم التصرفات الإضافية اللازم اتخاذها. (راجع: الفقرة "أ/٤٠")

الحصول على أدلة بشأن العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية الافتراضية

٢٥- يجب على المحاسب القانوني تحديد ما إذا كانت العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية الافتراضية تعُد دقيقة من الناحية الحسابية.

تقييم عرض المعلومات المالية الافتراضية

٢٦- يجب على المحاسب القانوني تقييم عرض المعلومات المالية الافتراضية. ويجب أن يتضمن ذلك النظر فيما يلي:

(أ) العرض والهيكل العام للمعلومات المالية الافتراضية، بما في ذلك ما إذا كانت معنونة بوضوح لتمييزها عن المعلومات المالية التاريخية أو غيرها؛ (راجع: الفقرتين "أ/٢"، "أ/٣")

(ب) ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية والإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها توضح أثر الحدث أو المعاملة بطريقة غير مضللة؛ (راجع: الفقرة "أ/٤١")

(ج) ما إذا كانت هناك إفصاحات مناسبة مُقدمة مع المعلومات المالية الافتراضية لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم المعلومات المنقولة؛ (راجع: الفقرة "أ/٤٢")

(د) ما إذا كان المحاسب القانوني قد علم بأي أحداث مهمة وقعت بعد تاريخ المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، وقد تتطلب الإشارة إليها، أو الإفصاح عنها، في المعلومات المالية الافتراضية. (راجع: الفقرة "أ/٤٣")

٢٧- يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات الأخرى المُضمَّنة في نشرة الاكتتاب التي تحتوي على المعلومات المالية الافتراضية لتحديد أوجه عدم الاتساق الهام والمؤثر، إن وجدت، مع المعلومات المالية الافتراضية أو تقرير التأكد. وإذا حدد المحاسب القانوني، عند قراءة المعلومات الأخرى، وجود عدم اتساق هام ومؤثر أو علم بوجود تحريف هام ومؤثر لحقيقة في تلك المعلومات الأخرى، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسئول. وإذا كان من الضروري تصحيح الأمر ورفض الطرف المسئول القيام بذلك، فيجب على المحاسب القانوني اتخاذ التصرفات الإضافية المناسبة. (راجع: الفقرة "أ/٤٤")

الإقرارات المكتوبة

٢٨- يجب أن يطلب المحاسب القانوني إقرارات مكتوبة من الطرف المسئول تفيد بما يلي:

(أ) أنه عند اعداد المعلومات المالية الافتراضية، حدد الطرف المسئول جميع التعديلات الافتراضية المناسبة اللازمة لتوضيح أثر الحدث أو المعاملة في تاريخ التوضيح أو لفترة التوضيح؛ (راجع: الفقرة "أ/٤٥")

(ب) أن المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة.

تكوين الرأي

٢٩- يجب على المحاسب القانوني تكوين رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، من قبل الطرف المسئول على أساس الضوابط المطبقة. (راجع: الفقرات "أ/٤٦"– "أ/٤٨")

٣٠- في سبيل تكوين ذلك الرأي، يجب على المحاسب القانوني استنتاج ما إذا كان قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما إذا كان اعداد المعلومات المالية الافتراضية يخلو من إغفالات هامة ومؤثرة، أو الاستخدام أو التطبيق غير المناسب لتعديل إفتراضي. ويجب أن يتضمن ذلك الاستنتاج تقييماً لما إذا كان الطرف المسئول قد وصف وأفصح بشكلٍ كافٍ عن الضوابط المطبقة بقدر عدم توفرها للعموم. (راجع: الفقرتين "أ/٤٩"، "أ/٥٠")

شكل الرأي

الرأي غير المعدل

٣١- يجب على المحاسب القانوني إبداء رأي غير معدل عندما يخلص إلى أن المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، من قبل الطرف المسئول على أساس الضوابط المطبقة.

الرأي المعدل

٣٢- في العديد من الدول، تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة. وعندما يكون هذا هو الحال ويخلص المحاسب القانوني إلى أنه من المناسب رغم ذلك إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، فيجب عليه مناقشة الأمر مع الطرف المسئول. وإذا لم يوافق الطرف المسئول على إجراء التغييرات اللازمة، يجب على المحاسب القانوني:

(أ) حجب التقرير؛ أو

(ب) الانسحاب من المهمة؛ أو

(ج) النظر في ضرورة الحصول على مشورة قانونية.

٣٣- في بعض الدول، قد لا تمنع الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة نشر نشرات الاكتتاب التي تحتوي على رأي معدل فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة. وفي هذه الدول، إذا حدد المحاسب القانوني أنه من المناسب إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، فيجب عليه تطبيق المتطلبات الواردة في معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)[٦] فيما يتعلق بالآراء المعدلة.

فقرة لفت الانتباه

٣٤- في بعض الظروف، قد يرى المحاسب القانوني أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى أمر معروض أو مفصح عنه في المعلومات المالية الافتراضية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها. ويكون هذا هو الحال عندما يعُدّ الأمر، في رأي المحاسب القانوني، على قدرٍ كبيرٍ من الأهمية بحيث إنه يشكل أساساً لفهم المستخدمين لما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة. وفي مثل هذه الظروف، يجب على المحاسب القانوني أن يضمّن في تقريره فقرة لفت انتباه بشرط أن يكون قد حصل على ما يكفي من الأدلة المناسبة بأن الأمر لا يؤثر على ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها

[٦] معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "٧٤".

الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة. ولا تشير مثل هذه الفقرة إلا إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في المعلومات المالية الافتراضية أو الإيضاحات التفسيرية المرفقة بها.

اعداد تقرير التأكد

٣٥- يجب أن يشتمل تقرير المحاسب القانوني، كحد أدنى، على العناصر الأساسية الآتية: (راجع: الفقرة "أ/٥٧")

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكد؛ (راجع: الفقرة "أ/٥١")

(ب) المخاطبون بالتقرير، وفقاً لما هو متفق عليه في شروط المهمة؛ (راجع: الفقرة "أ/٥٢")

(ج) مقدمة تحدد ما يلي: (راجع: الفقرة "أ/٥٣")

(١) المعلومات المالية الافتراضية؛

(٢) المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛

(٣) الفترة التي تغطيها المعلومات المالية الافتراضية أو تاريخها؛

(٤) إشارة إلى الضوابط المطبقة والتي على أساسها نفذ الطرف المسئول اعداد المعلومات المالية الإفتراضية، ومصدر تلك الضوابط؛

(د) عبارة تفيد بأن الطرف المسئول هو المسئول عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية على أساس الضوابط المطبقة؛

(هـ) وصف لمسئوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك عبارات بأن:

(١) مسئولية المحاسب القانوني تتمثل في إبداء رأي عمّا إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، من قبل الطرف المسئول على أساس الضوابط المطبقة؛

(٢) لأغراض هذا المهمة، لا يعُد المحاسب القانوني مسؤولاً عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أي معلومات مالية تاريخية مستخدمة في اعداد المعلومات المالية الافتراضية، كما إنه لم ينفذ أثناء هذا المهمة أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في اعداد المعلومات المالية الافتراضية؛

(٣) الغرض من المعلومات المالية الافتراضية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإن المحاسب القانوني لا يقدم أي تأكد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في ذلك التاريخ كانت ستتحقق كما هي معروضة؛

(و) عبارة بأن المهمة تم تنفيذها وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤٢٠)، الذي يتطلب من المحاسب القانوني التخطيط للإجراءات وتنفيذها للوصول إلى تأكد معقول عمّا إذا كان الطرف المسئول قد قام باعداد المعلومات المالية الافتراضية، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة؛

(ز) عبارة بأن المكتب الذي يكون المحاسب القانوني عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١) أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات الواردة في نظام أو لائحة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١).

(ح) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني يلتزم بالاستقلالية، والمتطلبات الأخلاقية الأخرى لقواعد اداب وسلوكيات وأخلاقيات المهنة، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المفروضة بموجب نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أداب وسلوكيات المهنة فيما يتعلق بمهام التأكد.

(ط) **عبارات بأن:**

(١) مهمة التأكد المعقول لاعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة ومؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة، يشتمل على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المطبقة المستخدمة من قبل الطرف المسئول في اعداد المعلومات المالية الافتراضية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات الافتراضية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛
- ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة؛

(٢) الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة المنشأة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها اعداد المعلومات المالية الافتراضية، وظروف المهمة الأخرى ذات الصلة؛

(٣) المهمة تنطوي كذلك على تقييم العرض العام للمعلومات المالية الافتراضية؛

(ي) ما لم يتطلب نظام أو لائحة خلاف ذلك، رأي المحاسب القانوني باستخدام واحدة من العبارات الآتية، والتي ينظر إليها على أنها متكافئة: (راجع: الفقرات "أ/٥٤"– "أ/٥٦")

(١) تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية، في جميع جوانبها الهامة ومؤثرة، على أساس [الضوابط المطبقة]؛ أو

(٢) تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن؛

(ك) توقيع المحاسب القانوني؛

(ل) تاريخ التقرير؛

(م) عنوان المحاسب القانوني.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق المعيار (راجع: الفقرة "١")

أ/١ لا يتناول هذا المعيار الظروف التي يتم فيها تقديم المعلومات المالية الافتراضية كجزء من القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق.

الغرض من المعلومات المالية الافتراضية المُضمنة في نشرات الاكتتاب (راجع: الفقرات "٤"، "١١/ج"، "١٤/ج"، "٢٦/أ").

أ/٢ يرفق بالمعلومات المالية الافتراضية الإيضاحات التفسيرية المتعلقة بها التي غالباً ما تفصح عن الأمور الموضحة في الفقرة "أ/٤٢".

أ/٣ قد يتم تضمين طرق عرض مختلفة للمعلومات المالية الافتراضية في نشرات الاكتتاب اعتماداً على طبيعة الحدث أو المعاملة، والكيفية التي ينوي بها الطرف المسئول توضيح أثر ذلك الحدث أو تلك المعاملة على المعلومات المالية غير المُعدَّلة للمنشأة. على سبيل المثال، قد تستحوذ المنشأة على عدد من منشآت الأعمال قبل طرح أولي للاكتتاب العام. وفي تلك الظروف، قد يختار الطرف المسئول عرض قائمة افتراضية لصافي الأصول لتوضيح أثر عمليات الاستحواذ على المركز المالي للمنشأة والنسب الرئيسية مثل الديون إلى حقوق الملكية كما لو كانت منشآت الأعمال المستحوذ عليها قد تم اعدادها مع المنشأة في تاريخ سابق. وقد يختار الطرف المسئول أيضاً عرض قائمة دخل افتراضية لتوضيح نتائج العمليات التي ربما كانت ستتحقق للفترة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي مثل هذه الحالات، يمكن وصف طبيعة المعلومات المالية الافتراضية بعناوين مثل "قائمة لصافي الأصول الافتراضية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤" و "قائمة الدخل الافتراضية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤".

اعداد المعلومات المالية الافتراضية

المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرات "٥" ، "١١/و"، "١٤/أ")

أ/٤ في كثير من الحالات، سيصبح المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو المعلومات المالية المنشورة مثل القوائم المالية السنوية أو الأولية.

أ/٥ اعتماداً على الكيفية التي يختار الطرف المسئول أن يوضح بها أثر الحدث أو المعاملة، قد تشتمل المعلومات المالية غير المعدلة إمّا على:

- قائمة واحدة أو أكثر من القوائم المالية، مثل قائمة للمركز المالي وقائمة للدخل؛ أو
- معلومات مالية مُلخَّصة بشكلٍ مناسب من مجموعة كاملة من القوائم المالية، على سبيل المثال، بيان بصافي الأصول.

طبيعة مهمة التأكد المعقول (راجع: الفقرة "٦")

أ/٦ في هذا المعيار، يُقصد بوصف المعلومات المالية الافتراضية بأنها قد "تم اعدادها بشكلٍ سليم" أنها قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، من قبل الطرف المسئول على أساس الضوابط المطبقة.

التعريفات

الضوابط المطبقة (راجع: الفقرة "١١/أ")

أ/٧ عند عدم وجود ضوابط مفروضة لاعداد المعلومات المالية الافتراضية، فإن الطرف المسئول سيكون قد وضع الضوابط استناداً، على سبيل المثال، إلى الممارسة المتبعة في صناعة معينة أو الضوابط المطبقة في دولة قامت بوضع ضوابط مفروضة، وسيكون قد أفصح عن تلك الحقيقة.

أ/٨ ستكون الضوابط المطبقة لاعداد المعلومات المالية الافتراضية مناسبة في ظل الظروف القائمة إذا استوفت المتطلبات الموضحة في الفقرة "١٤".

أ/٩ قد تشتمل الإيضاحات التفسيرية المرفقة على بعض التفاصيل الإضافية بشأن الضوابط لوصف كيف أنها توضح تأثيرات الحدث أو المعاملة المستهدفة. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال

- التاريخ الذي يفترض وقوع الحدث أو إجراء المعاملة فيه.
- المناهج المستخدمة لتوزيع الدخل والأعباء الإضافية والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة في إحدى التصفيات.

قبول المهمة

القدرات والكفاءة لتنفيذ المهمة (راجع: الفقرة "١٣/أ")

أ/١٠ تتطلب قواعد أداب وسلوكيات المهنة من المحاسب القانوني امتلاك معرفة ومهارة مهنية مناسبة، بما في ذلك إدراك وفهم التطورات التقنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، من أجل تقديم الخدمة المهنية بجدارة [٧] وفي سياق هذا المتطلب من قواعد أداب وسلوكيات المهنة، فإن القدرات والكفاءة ذات الصلة لتنفيذ المهمة تتضمن أيضاً أموراً مثل ما يلي:

- المعرفة والخبرة في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة؛
- فهم الأنظمة واللوائح ذات الصلة بالأوراق المالية والتطورات المتعلقة بها؛
- فهم متطلبات القيد في سوق تداول الأوراق المالية ذات الصلة ومعاملات سوق رأس المال مثل عمليات الاندماج والاستحواذ وطرح الأوراق المالية للاكتتاب؛
- الإلمام بعملية اعداد نشرات الاكتتاب وقيد الأوراق المالية في سوق تداول الأوراق المالية؛

(٧) قواعد وسلوكيات وأخلاقيات المهنة، الفقرات "١/١٣٠" إلى "٣/١٣٠".

- المعرفة بأطر التقارير المالية المستخدمة في اعداد المصادر التي استخُرجت منها المعلومات المالية غير المعدلة، وعند الاقتضاء، المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.

مسئوليات الطرف المسئول (راجع: الفقرة "١٣/ز")

أ/١١ يتم إجراء المهمة وفقاً لهذا المعيار على افتراضٍ أساسي بأن الطرف المسئول قد أقر بتحمل المسئول يات المبينة في الفقرة "١٣/ز" وفهمها. وفي بعض الدول، قد تكون هذه المسئوليات محددة في نظام أو لائحة. وفي دول أخرى، قد يوجد تعريف نظامي أو تنظيمي بسيط، أو لا يوجد أي تعريف على الإطلاق، لهذه المسئوليات. ويستند مهمة التأكد لاعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة إلى افتراض بأن:

(أ) دور المحاسب القانوني لا يشمل تحمل المسئولية عن اعداد تلك المعلومات

(ب) لدي المحاسب القانوني توقع معقول بالحصول على المعلومات اللازمة للمهمة

وبناءً على ذلك، فإن هذا الافتراض يعد أساسًا لأداء المهمة. وتفادياً لسوء الفهم، يتم التوصل إلى اتفاق مع الطرف المسئول بأنه يقر بتحمل مثل هذه المسئوليات وأنه يفهمها كجزء من الاتفاق على شروط المهمة التي يتطلبها معيار مهام التأكد (٣٠٠٠) وتسجيلها[٨].

أ/١٢ عندما ينص نظام أو لائحة بتفصيل كافٍ على شروط المهمة، فإن المحاسب القانوني يحتاج فقط إلى تسجيل أن هذا النظام أو هذه اللائحة تعُد مطبقة وأن الطرف المسئول يقر ويفهم مسؤولياته الموضحة في الفقرة "١٣/ز".

التخطيط للمهمة وتنفيذه

تقييم مدى مناسبة الضوابط المطبقة

التعديلات التي يمكن نسبتها بشكل مباشر (راجع: الفقرتين "١٤/ب"، "١"، "٢٢/أ")

أ/١٣ من الضروري أن يكون من الممكن نسبة التعديلات الافتراضية بشكلٍ مباشر إلى الحدث أو المعاملة لتجنب أن تعكس المعلومات المالية الافتراضية الأمور التي لا تنشأ فقط نتيجةً للحدث أو التي ليست جزءاً أساسياً من المعاملة. وتستبعد تلك التعديلات الأمور التي تتعلق بأحداث مستقبلية أو تعتمد على تصرفات سيتم اتخاذها بمجرد اكتمال المعاملة، حتى ولو كانت هذه التصرفات أساسية للمنشأة الداخلة في المعاملة (على سبيل المثال، إغلاق مواقع إنتاج زائدة عن الحاجة بعد الاستحواذ).

التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق؛ (راجع: الفقرتين "١٤/ب"، "٢"، "٢٢/ب")

أ/١٤ من الضروري أيضاً أن يكون من الممكن دعم التعديلات الافتراضية بالحقائق من أجل توفير أساس يمكن الاعتماد عليه للمعلومات المالية الافتراضية. وتكون التعديلات التي يمكن دعمها بالحقائق قابلة للتحديد الموضوعي. ومن مصادر دعم التعديلات الافتراضية بالحقائق، على سبيل المثال:

- اتفاقيات الشراء والبيع.

---

(٨) معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "٢٧".

- مستندات تمويل الحدث أو المعاملة، مثل اتفاقيات الديون.
- تقارير التقييم المستقلة.
- المستندات الأخرى المتعلقة بالحدث أو المعاملة.
- القوائم المالية المنشورة.
- المعلومات المالية الأخرى المفصح عنها في نشرة الاكتتاب.
- الإجراءات النظامية أو التنظيمية ذات الصلة، كما في مجال الضرائب.
- اتفاقيات التوظيف.
- تصرفات المسئولين عن الحوكمة.

التعديلات المتسقة مع إطار التقارير المالية المطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار (راجع: الفقرات "١١/ب "، "٢"، "١٤/ب "، "٣"، "٢٢/ج")

أ/١٥ حتى تكون المعلومات المالية الافتراضية مجدية، فمن الضروري أن تكون التعديلات الافتراضية متسقة مع إطار التقارير المالية المطبق للمنشأة وسياساتها المحاسبية بموجب هذا الإطار. وفي سياق القيام باعداد أعمال، على سبيل المثال، يشتمل اعداد المعلومات المالية الافتراضية على أساس الضوابط المطبقة على النظر في أمور مثل:

- ما إذا كانت هناك اختلافات بين السياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها وتلك المنشأة؛
- ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمعاملات التي تمت من قبل المنشأة المستحوذ عليها والتي لم تدخل فيها المنشأة من قبل هي السياسات التي كانت ستتبناها المنشأة لتلك المعاملات بموجب إطار التقارير المالية المطبق الخاص بها، مع الأخذ في الحسبان الظروف الخاصة بالمنشأة.

أ/١٦ في بعض الظروف، قد يكون من الضروري أيضاً النظر في مدى مناسبة السياسات المحاسبية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تقترح المنشأة إصدار أدوات مالية معقدة كجزء من الحدث أو المعاملة للمرة الأولى. وإذا كان هذا هو الحال، فقد يكون من الضروري النظر فيما يلي:

- ما إذا كان الطرف المسئول قد اختار السياسات المحاسبية المناسبة التي سيتم استخدامها في المحاسبة عن تلك الأدوات المالية بموجب إطار التقارير المالية المطبق الخاص به؛
- ما إذا كان قد طبق بشكلٍ مناسب تلك السياسات عند اعداد المعلومات المالية الافتراضية.

الأهمية النسبية (راجع: الفقرة "١٦")

أ/١٧ إن الأهمية النسبية فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة لا تعتمد على مقياس كمي واحد. وبدلاً من ذلك، فإنها تعتمد على حجم وطبيعة إغفال عنصر من عناصر الاعداد الموضحة في الفقرة "أ/١٨" أو تطبيقه بشكل غير سليم، سواء كان ذلك عن قصد أم لا. وسيعتمد الحكم المتعلق بجانبي الحجم والطبيعة، بدوره، على أمور مثل:

- سياق الحدث أو المعاملة؛
- الغرض الذي من أجله يتم اعداد المعلومات المالية الافتراضية؛
- ظروف المهمة ذات الصلة.

ويمكن أن يتمثل العنصر الحاسم في حجم أو طبيعة الأمر، أو مزيج من كليهما.

أ/١٨ قد ينشأ خطر عدم اعداد المعلومات المالية الافتراضية، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة عندما يوجد دليل على ما يلي، على سبيل المثال:

- استخدام مصدر غير مناسب لاستخراج المعلومات المالية غير المعدلة.
- الاستخراج غير الصحيح للمعلومات المالية غير المعدلة من مصدر مناسب.
- فيما يتعلق بالتعديلات، سوء تطبيق السياسات المحاسبية أو عدم اتساق التعديلات مع السياسات المحاسبية للمنشأة.
- عدم إجراء تعديل مطلوب بموجب الضوابط المطبقة.
- إجراء تعديل لا يتوافق مع الضوابط المطبقة.
- وجود خطأ حسابي أو كتابي في العمليات الحسابية المطبقة في المعلومات المالية الافتراضية.
- عدم كفاية الإفصاحات أو عدم صحتها أو إغفال ذكرها.

التوصل إلى فهم لكيفية اعداد الطرف المسئول للمعلومات المالية الافتراضية وظروف المهمة الأخرى (راجع: الفقرة "١٧")

أ/١٩ يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى هذا الفهم من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- الاستفسار من الطرف المسئول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في اعداد المعلومات المالية الافتراضية.
- الاستفسار من الأطراف المعنية الأخرى مثل المكلفين بالحوكمة ومستشاري المنشأة.
- قراءة الوثائق الداعمة ذات الصلة مثل العقود أو الاتفاقات.
- قراءة محاضر اجتماعات المسئولين عن الحوكمة.

كيفية قيام الطرف المسئول باعداد المعلومات المالية الافتراضية؛ (راجع: الفقرة "١٧/ب")

أ/٢٠ يمكن أن يتوصل المحاسب القانوني إلى فهم لكيفية قيام الطرف المسئول باعداد المعلومات المالية الافتراضية عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما يلي:

- المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- الخطوات التي اتخذها الطرف المسئول للقيام بما يلي:
  - استخراج المعلومات المالية غير المعدلة من المصدر.

- تحديد التعديلات الافتراضية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة التي حصل بها الطرف المسئول على المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها عند اعداد المعلومات المالية الافتراضية.

- كفاءة الطرف المسئول في اعداد المعلومات المالية الافتراضية.
- طبيعة ومدى إشراف الطرف المسئول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في اعداد المعلومات المالية الافتراضية.
- منهج الطرف المسئول في تحديد الإفصاحات المناسبة لدعم المعلومات المالية الافتراضية.

أ/٢١ عند اعداد أعمال أو تصفية استثمار، فمن بين المجالات التي قد ينشأ عنها تعقيد في اعداد المعلومات المالية الافتراضية عمليات تخصيص الدخل والأعباء الإضافية والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة. ولذلك، فمن المهم أن يفهم المحاسب القانوني منهج الطرف المسئول وضوابطه للقيام بعمليات التخصيص تلك وأن تفصح الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية الافتراضية عن هذه الأمور.

طبيعة المنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها (راجع: الفقرة "١٧/ج")

أ/٢٢ قد تكون المنشأة المستحوذ عليها منشأة ذات كيان قانوني أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال. وقد تكون المنشأة المتخلص منها منشأة ذات كيان قانوني مثل منشأة تابعة أو مشروع مشترك أو عملية ليس لها كيان قانوني ولكن يمكن تحديدها بشكلٍ منفصل داخل منشأة أخرى مثل قسم أو فرع أو خط أعمال.

أ/٢٣ قد يكون لدى المحاسب القانوني كل الفهم المطلوب للمنشأة وأية منشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها، والبيئات الخاصة بكل منها، أو قد يكون لديه جزء من هذا الفهم، وذلك إذا قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية لهذه المنشآت.

عوامل الصناعة والعوامل النظامية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة (راجع: الفقرة "١٧/د")

أ/٢٤ تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- الممارسات التجارية الشائعة داخل الصناعة.
- الأنشطة الدورية أو الموسمية.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.

أ/٢٥ تتضمن العوامل النظامية والتنظيمية ذات الصلة البيئة النظامية والتنظيمية. ويشمل هذا جملة أمور من بينها إطار التقارير المالية المطبق الذي تعُد المنشأة، أو في حالة الانطباق المنشأة المستحوذ عليها، معلوماتها المالية الدورية، والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان:

- الممارسات المحاسبية لصناعة معينة.
- الإطار النظامي والتنظيمي لصناعة منظمة.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، أو في حالة الانطباق عمليات المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
- الضرائب.
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة، أو في حالة الانطباق عمل المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، مثل السياسة النقدية (بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي) والسياسات المالية والحوافز المالية (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو قيود التجارة.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على صناعة وأعمال المنشأة أو المنشأة المستحوذ عليها أو المنشأة المتخلص منها.

أ/٢٦ من أمثلة العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، وفي حالة الانطباق التي تؤثر على المنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، والتي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقييم العملة.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة

العوامل ذات الصلة التي يتم أخذها في الحسبان (راجع: الفقرتين "١٤/أ" ، "١٨")

أ/٢٧ تتضمن العوامل التي تؤثر على مدى مناسبة المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة ما إذا كان هناك تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر وما إذا كان المصدر:

- مسموحاً به أو منصوصاً عليه صراحة في الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، أو مسموحاً به من قبل سوق تداول الأوراق المالية ذي الصلة التي سيتم إيداع نشرة الاكتتاب فيها، أو مستخدماً على هذا النحو بموجب الأعراف والممارسات السوقية العادية.
- قابل للتحديد بشكلٍ واضح.
- يمثل نقطة انطلاق معقولة لاعداد المعلومات المالية الافتراضية في سياق الحدث أو المعاملة، بما في ذلك ما إذا كان متسقاً مع السياسات المحاسبية للمنشأة ومؤرخاً بتاريخ مناسب أو يغطي فترة مناسبة.

أ/٢٨ ربما يكون هناك تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، صادر من محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم باعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقارير المالية وفقاً لمتطلبات الفقرتين "١٧/ج" و "هـ"، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة يعُد مناسباً.

عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة (راجع: الفقرة "١٩")

أ/٢٩ في حالة عدم وجود تقرير مراجعة أو فحص عن المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن ينفذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة من تلك المهمة.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ/٣٠ من المرجح أن يكون قد تم مراجعة أو فحص القوائم المالية للمنشأة للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، حتى لو كان المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة نفسه لم يرُاجع أو يفُحص. فعلى سبيل المثال، قد يكون المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة هو القوائم المالية الدورية التي لم يتم فحصها بعد في حين أن القوائم المالية للمنشأة للسنة المالية السابقة مباشرةً ربما تكون قد تمت مراجعتها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة "أ/٢٩"، فيما يتعلق بمدى مناسبة المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة:

- الاستفسار من الطرف المسئول عن:
  - الآلية التي أعُد بها المصدر ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان قد تم اعداد المصدر وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة.
  - ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
  - تقييمه لخطر احتمال أن يكون المصدر مُحرَّفاً بشكل هام ومؤثر نتيجة لغش.
  - تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة.
- إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الدورية السابقة مباشرةً، النظر في نتائج هذه المراجعة أو الفحص وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق باعداد المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة.
- تأييد المعلومات المقدمة من الطرف المسئول رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة أو ظروف المهمة.
- مقارنة المصدر بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الدورية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع الطرف المسئول .

عدم مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة مطلقاً (راجع: الفقرة "١٣/هـ")

أ/٣١ بخلاف حالة تكوين منشأة لأغراض المعاملة وهذه المنشأة لم يكن لها أي نشاط تجاري على الإطلاق، فمن غير المرجح أن تسمح الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة للمنشأة بإصدار نشرة اكتتاب إذا لم تكن معلوماتها المالية التاريخية لم تتم مراجعتها أو فحصها مطلقاً.

الحصول على أدلة بشأن مدى مناسبة التعديلات الافتراضية

تحديد التعديلات الافتراضية المناسبة (راجع: الفقرة "٢١")

أ/٣٢ في ضوء فهم المحاسب القانوني لكيفية اعداد الطرف المسئول للمعلومات المالية الافتراضية وظروف المهمة الأخرى، قد يحصل المحاسب القانوني على أدلة فيما يتعلق بما إذا كان الطرف المسئول قد حدد بشكلٍ مناسب التعديلات الافتراضية الضرورية من خلال مجموعة من الإجراءات مثل:

- تقييم مدى معقولية منهج الطرف المسئول لتحديد التعديلات الافتراضية المناسبة، على سبيل المثال، الطريقة المستخدمة عند تحديد عمليات التخصيص المناسبة للدخل والأعباء الإضافية والأصول والالتزامات بين منشآت الأعمال ذات الصلة.
- الاستفسار من الأطراف ذات الصلة داخل المنشأة المستحوذ عليها عن منهج استخراج المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تقييم جوانب محددة من العقود أو الاتفاقيات أو المستندات الأخرى ذات الصلة.
- الاستفسار من مستشاري المنشأة عن جوانب محددة للحدث أو المعاملة والعقود والاتفاقيات ذات الصلة بتحديد التعديلات المناسبة.
- تقييم التحليلات وأوراق العمل ذات الصلة المعدة من قبل الطرف المسئول وموظفي المنشأة الآخرين المشاركين في اعداد المعلومات المالية الافتراضية.
- الحصول على أدلة لإشراف الطرف المسئول على موظفي المنشأة الآخرين المشاركين في اعداد المعلومات المالية الافتراضية.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية.

الدعم بالحقائق لأية معلومات مالية لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها مُضمَّنة في التعديلات الافتراضية (راجع: الفقرة "٢٢/ب")

المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها

أ/٣٣ في حالة تصفية أحد الاستثمارات، فإن المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها سيتم اشتقاقها من المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، والذي غالباً ما سيكون مراجعاً أو مفحوصاً. وبالتالي، سيوفر المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة الأساس للمحاسب القانوني لتحديد ما إذا كان هناك دعم بالحقائق للمعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الأمور

التي يتم أخذها في الحسبان، على سبيل المثال، ما إذا كان الدخل والمصروف الذي يمكن نسبته إلى المنشأة المتخلص منها والمسجل على المستوى المجمع قد انعكس بشكلٍ مناسب في التعديلات الافتراضية.

أ/٣٤ في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد يرجع المحاسب القانوني إلى الإرشادات الواردة في الفقرتين "أ/٢٩" و "أ/٣٠" عند تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المتخلص منها يمكن دعمها بالحقائق.

المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها

أ/٣٥ يمكن أن يكون المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه. وعندما يكون المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل المحاسب القانوني، فإن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها سيكون من الممكن دعمها بالحقائق، مع مراعاة أي انعكاسات ناجمة عن الظروف التي تم تناولها في الفقرة "٢٣".

أ/٣٦ يمكن أن يكون المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد تمت مراجعته أو فحصه من قبل محاسب قانوني آخر. وفي هذه الحالة، لا تقل حاجة المحاسب القانوني الذي يقوم باعداد تقرير بموجب هذا المعيار إلى فهم المنشأة المستحوذ عليها وممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقارير المالية وفقاً لمتطلبات الفقرتين "١٧/ج" و "هـ"، وحاجته إلى أن يكون مقتنعاً بأن المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق.

أ/٣٧ في حالة عدم مراجعة أو فحص المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، فمن الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات فيما يتعلق بمدى مناسبة ذلك المصدر. ومن بين العوامل التي قد تؤثر على طبيعة ومدى هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- ما إذا كان المحاسب القانوني قد قام سابقاً بمراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها، والمعرفة التي اكتسبها المحاسب القانوني عن المنشأة المستحوذ عليها من ذلك المهمة.
- طول الفترة منذ مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية للمنشأة المستحوذ عليها.
- ما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها تخضع لفحص دوري من قبل المحاسب القانوني، على سبيل المثال، لأغراض الوفاء بمتطلبات الإيداع التنظيمية.

أ/٣٨ غالباً ما ستكون القوائم المالية للمنشأة المستحوذ عليها للفترة التي تسبق مباشرةً فترة المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، قد تمت مراجعتها أو فحصها حتى لو كان المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها نفسه لم يرُاجع أو يفُحص. وفي مثل هذه الحالة، تتضمن الإجراءات التي قد ينفذها المحاسب القانوني، مع مراعاة العوامل الواردة في الفقرة "أ/٣٧"، فيما يتعلق بما إذا كانت المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها يمكن دعمها بالحقائق:

- الاستفسار من إدارة المنشأة المستحوذ عليها عن:
  - الآلية التي أعُد بها المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها، ومدى إمكانية الاعتماد على السجلات المحاسبية الأساسية التي يتفق أو يتطابق معها المصدر.
  - ما إذا كان قد تم تسجيل جميع المعاملات.
  - ما إذا كان المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها قد أعُد وفقاً للسياسات المحاسبية للمنشأة المستحوذ عليها.

- ما إذا كانت هناك أي تغييرات في السياسات المحاسبية عن آخر فترة تمت مراجعتها أو فحصها، وإذا كان الأمر كذلك، فكيف تم التعامل مع تلك التغييرات.
- تقييمها لخطر احتمال أن يكون المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها مُحرَّفاً بشكل هام ومؤثر نتيجة لغش.
- تأثير التغييرات في الأنشطة والعمليات التجارية للمنشأة المستحوذ عليها.

- النظر في نتائج المراجعة أو الفحص إذا كان المحاسب القانوني قد قام بمراجعة أو فحص المعلومات المالية السنوية أو الدورية السابقة مباشرةً، وما إذا كان من الممكن أن تشير إلى أية قضايا تتعلق باعداد المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها.
- تأييد المعلومات المقدمة من إدارة المنشأة المستحوذ عليها رداً على استفسارات المحاسب القانوني عندما تبدو الردود غير متسقة مع فهم المحاسب القانوني للمنشأة المستحوذ عليها أو ظروف المهمة.
- مقارنة المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها بالمعلومات المالية المقابلة له في الفترة السابقة، وحسب الاقتضاء، بالمعلومات المالية السنوية أو الدورية السابقة مباشرةً، ومناقشة التغيرات المهمة مع إدارة المنشأة المستحوذ عليها.

وجود رأي مراجعة أو استنتاج فحص معدل أو فقرة لفت انتباه، فيما يتعلق بالمصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، أو المصدر الذي استُخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها

التبعات المحتملة (راجع: الفقرة "٢٣/أ")

أ/٣٩ لا تؤثر جميع آراء المراجعة أو استنتاجات الفحص المعدلة أو فقرات لفت الانتباه سواءً فيما يتعلق بالمصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة أو المصدر الذي استخرجت منه المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها، بالضرورة، على ما إذا كان من الممكن اعداد المعلومات المالية الافتراضية، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة. فعلى سبيل المثال، ربما يكون قد تم إبداء رأي مراجعة متحفظ في القوائم المالية للمنشأة بسبب عدم الإفصاح عن مكافآت المسئولين عن الحوكمة كما هو مطلوب بموجب إطار التقارير المالية المطبق. وإذا كان هذا هو الحال، واستُخدمت هذه القوائم المالية على أنها المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، فإن ذلك التحفظ قد لا تكون له أية تبعات على ما إذا كان يمكن اعداد القوائم الافتراضية لصافي الأصول والدخل، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة.

التصرفات الإضافية المناسبة (راجع: الفقرتين "٢٣/ب "،"٢٤")

أ/٤٠ تتضمن التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني، على سبيل المثال:

- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة "٢٣/ب ":
  - مناقشة الأمر مع الطرف المسئول
  - متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة، إضافة إشارة في تقرير المحاسب القانوني إلى رأي المراجعة أو استنتاج الفحص المعدل، أو فقرة لفت الانتباه، إذا كان الأمر، بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني، على درجة كافية من الملاءمة والأهمية لفهم المستخدمين للمعلومات المالية الافتراضية.

- فيما يتعلق بالمتطلب الوارد في الفقرة "٢٤"، تعديل رأي المحاسب القانوني، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- حجب التقرير أو الانسحاب من المهمة، متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة.
- الحصول على مشورة قانونية.

تقييم عرض المعلومات المالية الافتراضية

تجنب التعلق بمعلومات مالية مضللة (راجع: الفقرة "٢٦/ب")

أ/٤١ تتطلب قواعد أداب وسلوكيات المهنة من المحاسب القانوني ألا تكون له صلة عن علم بالتقارير أو الإقرارات أو الاتصالات أو المعلومات الأخرى التي يعتقد أنها: [٩]

(أ) تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ هام ومؤثر؛ أو
(ب) تحتوي على بيانات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو
(ج) تغفل أو تحجب معلومات من المطلوب تضمينها عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

الإفصاحات المرفقة بالمعلومات المالية الافتراضية (راجع: الفقرتين "١٤/ج"، "٢٦/ج")

أ/٤٢ قد تتضمن الإفصاحات المناسبة أموراً مثل:

- طبيعة وغرض المعلومات المالية الافتراضية، بما في ذلك طبيعة الحدث أو المعاملة، والتاريخ الذي يفترض فيه وقوع الحدث أو إجراء المعاملة؛
- المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص بشأن ذلك المصدر أم لا؛
- التعديلات الافتراضية، بما في ذلك وصف وشرح لكل تعديل. ويشمل هذا، في حالة المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها والمصدر الذي استخُرجت منه تلك المعلومات وما إذا كان قد تم نشر تقرير مراجعة أو فحص عن ذلك المصدر أم لا؛
- وصف للضوابط المطبقة التي تم على أساسها اعداد المعلومات المالية الافتراضية، إذا لم تكن هذه الضوابط متاحة للعموم؛
- عبارة تفيد بأنه قد تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية لأغراض التوضيح فقط، وأنه بسبب طبيعتها، فإنها لا تعبر عن المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

وقد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة تقديم هذه الإفصاحات أو إفصاحات أخرى محددة.

النظر في الأحداث اللاحقة المهمة (راجع: الفقرة "٢٦/د")

أ/٤٣ حيث إن المحاسب القانوني لا يعُد تقريراً عن المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، فإنه لا يوجد ما يتطلب منه تنفيذ إجراءات لتحديد الأحداث التي تقع بعد تاريخ المصدر والتي تتطلب تعديلاً

(٩) قواعد اداب وسلوكيات المهنة، الفقرة "٢/١١٠".

أو إفصاحاً في ذلك المصدر. ومع ذلك، فمن الضروري للمحاسب القانوني أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان قد لفت انتباهه أي أحداث مهمة لاحقة لتاريخ المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المُعدَّلة، قد تتطلب الإشارة إليها أو الإفصاح عنها في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية الافتراضية، حتى لا تكون هذه الأخيرة مضللة. ويستند هذا الاعتبار إلى تنفيذ الإجراءات التي بموجب هذا المعيار أو إلى معرفة المحاسب القانوني بالمنشأة وظروف المهمة. فعلى سبيل المثال، بعد تاريخ المصدر الذي استخُرجت منه المعلومات المالية غير المعدلة، ربما تكون المنشأة قد دخلت في معاملة رأسمالية تنطوي على تحويل ديونها القابلة للتحويل إلى حقوق ملكية، ويمكن أن يؤدي عدم الإفصاح عن ذلك إلى جعل المعلومات المالية الافتراضية مضللة.

عدم الاتساق الهام والمؤثر مع المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة "٢٧")

أ/٤٤ تشمل التصرفات الإضافية المناسبة التي قد يتخذها المحاسب القانوني إذا رفض الطرف المسئول تعديل المعلومات المالية الافتراضية أو المعلومات الأخرى، حسب مقتضى الحال، على سبيل المثال:

- متى كان ذلك ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات صلة:
  - وصف عدم الاتساق الهام والمؤثر في تقرير المحاسب القانوني.
  - تعديل رأي المحاسب القانوني.
  - حجب التقرير أو الانسحاب من المهمة.
- الحصول على مشورة قانونية.

الإقرارات المكتوبة (راجع: الفقرة "٢٨/أ")

أ/٤٥ في بعض الحالات، قد تتطلب أنواع المعاملات من الطرف المسئول أن يختار للتعديلات الافتراضية سياسات محاسبية لم تكن المنشأة مضطرة لبيانها في السابق لأنه لم تكن لديها معاملات ذات صلة بها. وفي مثل هذه الحالة، قد يطلب المحاسب القانوني من الطرف المسئول توسيع نطاق الإقرارات المكتوبة لتتضمن التأكد على أن السياسات المحاسبية المختارة تمثل السياسات التي تبنتها المنشأة لتلك الأنواع من المعاملات.

تكوين الرأي

التأكد بشأن أمور إضافية مطلوبة بموجب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة (راجع: الفقرة "٢٩")

أ/٤٦ قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى بخلاف ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة. وفي بعض هذه الحالات، قد لا يكون من الضروري للمحاسب القانوني تنفيذ إجراءات إضافية. وعلى سبيل المثال، قد يتطلب نظام أو لائحة ذات صلة من المحاسب القانوني إبداء رأي بشأن ما إذا كان الأساس الذي استند إليه الطرف المسئول في اعداد المعلومات المالية الافتراضية يتفق مع السياسات المحاسبية للمنشأة. ويوفر الالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرتين "١٨" و "٢٢/ج" من هذا المعيار أساساً لإبداء مثل هذا الرأي.

أ/٤٧ وفي ظروف أخرى، قد يحتاج المحاسب القانوني إلى تنفيذ إجراءات إضافية. وسوف تختلف طبيعة ومدى مثل هذه الإجراءات الإضافية باختلاف طبيعة الأمور الأخرى التي تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي فيها.

عبارة بمسؤولية المحاسب القانوني عن التقرير

أ/٤٨ قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني أن يضمّن في تقريره عبارة صريحة تؤكد مسئوليته عن التقرير. ولا يتعارض مع متطلبات هذا المعيار إدراج مثل هذه العبارة الإضافية النظامية أو التنظيمية في تقرير المحاسب القانوني.

الإفصاح عن الضوابط المطبقة (راجع: الفقرة "٣٠")

أ/٤٩ لا يحتاج الطرف المسئول أن يكرر في الإيضاحات التفسيرية المرفقة بالمعلومات المالية الافتراضية أي ضوابط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة، أو الصادرة من قبل جهة مرخص لها أو معترف بها لوضع المعايير. وستكون تلك الضوابط متاحة للعموم كجزء من نظام اعداد التقارير، وبالتالي فهي موجودة بشكلٍ ضمني في اعداد الطرف المسئول للمعلومات المالية الافتراضية.

أ/٥٠ عندما يضع الطرف المسئول أي ضوابط محددة، فمن الضروري أن يتم الإفصاح عن تلك الضوابط حتى يمكن للمستخدمين الوصول إلى فهم صحيح لكيفية اعداد الطرف المسئول للمعلومات المالية الافتراضية.

اعداد تقرير التأكد

العنوان (راجع: الفقرة "٣٥/أ")

أ/٥١ يؤدي وضع عنوان يشير إلى أن التقرير هو تقرير محاسب قانوني مستقل، على سبيل المثال "تقرير تأكد لمحاسب قانوني مستقل عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية المُضمَّنة في نشرة اكتتاب"، إلى تأكد أن المحاسب القانوني قد استوفى جميع المتطلبات الأخلاقية ذي الصلة المتعلقة بالاستقلال كما هو مطلوب بموجب معيار مهام التأكد (٣٠٠٠). (١٠) ويميز هذا تقرير المحاسب القانوني المستقل عن التقارير التي يصدرها آخرون.

المخاطب بالتقرير (راجع: الفقرة "٣٥/ب")

أ/٥٢ قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة المخاطبين بالتقرير. وفي حالات أخرى، قد يتفق المحاسب القانوني مع المنشأة على المخاطبين بالتقرير كجزء من شروط المهمة.

المقدمة (راجع: الفقرة "٣٥/ج")

أ/٥٣ نظراً لأن المعلومات المالية الافتراضية سيتم تضمينها في نشرة اكتتاب تحتوي على معلومات أخرى، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان إدراج إشارة تحدد القسم المعروضة فيه المعلومات المالية الافتراضية،

(١٠) معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، الفقرة "٢٠".

إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك القرّاء في تحديد المعلومات المالية الافتراضية التي يتعلق بها تقرير المحاسب القانوني.

الرأي (راجع: الفقرتين "١٣/ج"، "٣٥/ح")

أ/٥٤ يتم تحديد ما إذا كان سيتم استخدام عبارة "لقد تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية، في جميع جوانبها الهامة ومؤثرة، على أساس [الضوابط المطبقة]،" أو عبارة "لقد تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن" لإبداء الرأي في كل دولة بعينها، تبعاً للأنظمة أو اللوائح التي تحكم عملية التقرير عن المعلومات المالية الافتراضية في تلك الدولة، أو حسب الممارسة المتعارف عليها في تلك الدولة.

أ/٥٥ في بعض الدول، قد تحدد الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة صياغة رأي المحاسب القانوني بمصطلحات أخرى خلاف تلك المذكورة أعلاه. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمحاسب القانوني ممارسة حكمه لتحديد ما إذا كان تنفيذ الإجراءات الموضحة في هذا المعيار سيمكنه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، أو ما إذا كانت هناك إجراءات إضافية سيكون من الضروري تنفيذها.

أ/٥٦ عندما يخلص المحاسب القانوني إلى أن تنفيذ الإجراءات المحددة في هذا المعيار سيكون كافياً لتمكينه من إبداء الرأي بالصيغة المفروضة بموجب الأنظمة أو اللوائح، فقد يكون من المناسب اعتبار هذه الصيغة معادلة للصيغتين البديلتين المحددتين لإبداء الرأي في هذا المعيار.

مثال توضيحي للتقرير (راجع: الفقرة "٣٥")

أ/٥٧ يحتوي الملحق على تقرير محاسب قانوني برأي غير معدل.

ملحق

(راجع: الفقرة"أ/٥٧")

مثال توضيحي لتقرير محاسب قانوني يحتوي على رأي غير معدل

تقرير تأكد لمحاسب قانوني مستقل عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية المُضمّنة في نشرة اكتتاب

[المخاطبون المعنيون]

تقرير عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية المضمنة في نشرة اكتتاب

لقد انتهينا من مهمة التأكد لاعداد تقرير عن قيام [الطرف المسئول] باعداد المعلومات المالية الافتراضية للشركة (س). وتتكون المعلومات المالية الافتراضية من [قائمة صافي الأصول الافتراضية كما هي في [التاريخ]، [قائمة الدخل الافتراضية للفترة المنتهية في [التاريخ]، [قائمة التدفقات النقدية الافتراضية للفترة المنتهية في [التاريخ] والإيضاحات المتعلقة بها [كما هي واردة في الصفحات ××-×× من نشرة الاكتتاب الصادرة عن الشركة]. كما إن الضوابط المطبقة التي على أساسها قام [الطرف المسئول] باعداد المعلومات المالية الافتراضية [محددة في [لائحة الأوراق المالية رقم [××] ومبيَّنة في [الإيضاح ×]] أو [مبينّة في [الإيضاح ×]].

وقد تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية من قبل [الطرف المسئول] لتوضيح أثر [الحدث أو المعاملة] [المبيّنة في الإيضاح ×] على [المركز المالي للشركة كما في [يتم تحديد التاريخ]] [و] [الأداء المالي للشركة [والتدفقات النقدية] للفترة المنتهية في [يتم تحديد التاريخ]] كما لو أن [الحدث أو المعاملة] كان قد وقع في [يتم تحديد التاريخ]]و[يتم تحديد التاريخ] على الترتيب]. وكجزء من هذه الآلية، تم استخراج معلومات عن [المركز المالي]]الأداء المالي] [التدفقات النقدية] للشركة من قبل [الطرف المسئول] من القوائم المالية للشركة [للفترة المنتهية في [التاريخ]]، والتي [نشُر بشأنها تقرير [مراجعة] [فحص]] أو [لم يُنشر بشأنها أي تقرير مراجعة أو فحص محدود] (١١).

(١١) عندما يكون تقرير المراجعة أو الفحص معدلاً، يمكن الإشارة غلى موضع توضيح التعديل في نشرة الاكتتاب.

مسؤولية [لطرف المسئول] عن المعلومات المالية الافتراضية

[الطرف المسئول] هو المسئول عن اعداد المعلومات المالية الافتراضية على أساس] الضوابط المطبقة].

الاستقلالية ورقابة الجودة

لقد التزمنا بالاستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى الواردة في قواعد أداب وسلوكيات المهنة، والتي تأسست على المبادئ الأساسية للنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

ويطبق المكتب معيار رقابة الجودة (١) [١٢] وبالتالي فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يشتمل على سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات المسلكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

مسؤولية المحاسب القانوني

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء رأي [وفقاً لمتطلبات [لائحة الأوراق المالية رقم ××]،] عمّا إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، من قبل [الطرف المسئول] على أساس [الضوابط النطبقة.]

لقد قمنا بأداء المهمة وفقاً لمعيار مهام التأكد (٣٤٢٠)، ويتطلب هذا المعيار منا الالتزام بمتطلبات قواعد أداب و سلوكيات المهنة، وبتخطيط وتنفيذ إجراءات للوصول إلى تأكد معقول بشأن ما إذا كان [الطرف المسئول] قد قام باعداد المعلومات المالية الافتراضية، في جميع جوانبها الهامة ومؤثرة، على أساس [الضوابط المطبقة].

ولأغراض هذا المهمة، لا نتحمل أية مسؤولية عن تحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بشأن أية معلومات مالية تاريخية مستخدمة في اعداد المعلومات المالية الافتراضية، كما لم ننفذ أثناء هذا المهمة أية مراجعة أو فحص للمعلومات المالية المستخدمة في اعداد المعلومات المالية الافتراضية.

والغرض من المعلومات المالية الافتراضية المُضمَّنة في نشرات الاكتتاب يتمثل فقط في توضيح أثر حدث أو معاملة مهمة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح. ووفقاً لذلك، فإننا لا نقدم أي تأكد بأن النتيجة الفعلية للحدث أو المعاملة في [يتم تحديد التاريخ] كانت ستتحقق كما هي معروضة.

ويشتمل مهمة التأكد المعقول لاعداد تقرير عمّا إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية قد تم اعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس الضوابط المطبقة، على تنفيذ إجراءات لتقييم ما إذا كانت الضوابط المطبقة المستخدمة من قبل [الطرف المسئول] في اعداد المعلومات المالية الافتراضية توفر أساساً معقولاً لعرض التأثيرات المهمة التي يمكن نسبتها بشكل مباشر إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة بشأن ما يلي:

- ما إذا كانت التعديلات الافتراضية ذات الصلة تعطي تأثيراً مناسباً لتلك الضوابط؛

(١٢) معيار رقابة الجودة (١).

- ما إذا كانت المعلومات المالية الافتراضية تعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المحاسب القانوني، مع مراعاة فهم المحاسب القانوني لطبيعة الشركة، والحدث أو المعاملة التي تم بشأنها اعداد المعلومات المالية الإفتراضية، وظروف المهمة الأخرى ذات الصلة.

وتنطوي المهمة كذلك على تقييم العرض العام للمعلومات المالية الافتراضية.

ونحن نعتقد أن الأدلة التي حصلنا عليها تعُد كافية ومناسبة لتوفير أساسا لرأينا.

ومن رأينا، فقد [تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، على أساس [الضوابط المطبقة]] أو [تم اعداد المعلومات المالية الافتراضية بشكلٍ سليم بناءً على الأساس المعلن].

التقرير عن المتطلبات النظامية أو التنظيمية الأخرى

[قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة من المحاسب القانوني إبداء رأي في أمور أخرى (انظر "أ/٤٦" -"أ/٤٧"). ويختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المحاسب القانوني تبعاً لطبيعة مسئوليات التقرير الأخرى التي يتحملها المحاسب القانوني].

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة (٤٤٠٠) إصدار ٢٠٢٥

مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها

المعيار المصري للخدمات ذات الصلة (٤٤٠٠) اصدار ٢٠٢٥

مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١ - ٣
إرتباط الإجراءات المتفق عليها	٤ -٦
إختصاص هذا المعيار	٧-١٠
تاريخ السريان	١١
الأهداف	١٢
التعريفات	١٣
المتطلبات	
تنفيذ إرتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار	١٤ -١٦
المتطلبات السلوكية ذات الصلة	١٧
الحكم المهني	١٨
رقابة الجودة على مستوى الإرتباط	١٩ - ٢٠
قبول الإرتباط والإستمرار فيه	٢١ - ٢٣
الاتفاق على شروط الإرتباط	٢٤ -٢٦
تنفيذ الإجراءات المتفق عليها	٢٧ - ٢٨
استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المراجع	٢٩
تقرير الإجراءات المتفق عليها	٣٠ - ٣٣
تنفيذ إرتباط إجراءات متفق عليها جنباً إلى جنب مع إرتباط أخر	٣٤
التوثيق	٣٥
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١ – أ٨
تاريخ السريان	أ٩

التعريفات	أ١٠ –أ١٣
المتطلبات السلوكية ذات الصلة	أ١٤ –أ٢٠
الحكم المهني	أ٢١ – أ٢٣
رقابة الجودة على مستوى الإرتباط	أ٢٤ – أ٢٧
قبول الإرتباط والإستمرار فيه	أ٢٨ – أ٣٨
الاتفاق على شروط الإرتباط	أ٣٩ – أ٤٤
تنفيذ الإجراءات المتفق عليها	أ٤٥
استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المراجع	أ٤٦- أ٥٠
تقرير الإجراءات المتفق عليها	أ٥١-أ٥٨
تنفيذ إرتباط إجراءات متفق عليها جنباً إلى جنب مع إرتباط أخر	أ٥٩
التوثيق	أ٦٠
الملحق الأول : مثال توضيحي لخطاب إرتباط بشأن إجراءات متفق عليها	
الملحق الثاني : أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها	

ينبغي قراءة معيار الخدمات ذات الصلة (٤٤٠٠) "إرتباطات الإجراءات المتفق عليها " جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير المصرية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات الصلة

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١- يتناول هذا المعيار الخاص بالخدمات ذات الصلة:

أ - مسؤوليات المراجع عندما يتم تكليفه لتنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها؛

ب - شكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها.

٢- ينطبق هذا المعيار على تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتعلقة بالموضوعات المالية أو غير المالية. (راجع: الفقرتين أ١ ، أ٢)

العلاقة بمعيار رقابة الجودة (١)[١]

٣- تعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار رقابة الجودة (١) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها التي يقوم بها المكتب[٢]. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل ارتباط من ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على افتراض أساس بأن المكتب يخضع لمعيار رقابة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار. (راجع: الفقرات أ٣-أ٨)

ارتباط الإجراءات المتفق عليها

٤- في ارتباط الإجراءات المتفق عليها، ينفذ المراجع الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بينه وبين الطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تعد مناسبة للغرض من الارتباط. ويقوم المراجع بإبلاغ الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. وينظر الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون بأنفسهم، في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات التي ذكرها المراجع في تقريره ويستخلصون استنتاجاتهم الخاصة بهم من العمل الذي نفذه المراجع.

٥- تنبع قيمة ارتباط الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه وفقاً لهذا المعيار مما يلي :

(١) التزام المراجع بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ب) الإبلاغ الواضح بالإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة.

٦ - لا يُعد ارتباط الإجراءات المتفق عليها ارتباط مراجعة أو فحص ولا أي ارتباط آخر من ارتباطات التأكيد. ولا ينطوي الغرض من حصول المراجع على أدلة في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها على إبداء رأي أو استنتاج تأكيد بأي شكل من الأشكال.

اختصاص هذا المعيار

٧ - يحتوي هذا المعيار على أهداف المراجع عند اتباعه لهذا المعيار، وتوفر تلك الأهداف السياق الذي وضعت فيه متطلبات المعيار. والمقصد من الأهداف هو مساعدة المراجع في فهم ما يلزم إنجازه في ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

٨ - يحتوي هذا المعيار على متطلبات معبر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المراجع من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

---

[١] معيار رقابة الجودة (١) للمؤسسات المهنية والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى

[٢] معيار رقابة الجودة (١) الفقرة ٤

٩- بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم لهذا المعيار.

١٠ - تقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تعد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

١١- يسري هذا المعيار على مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها والتي تم الارتباط عليها اعتباراً من أو بعد ١ يناير ٢٠٢٧. (راجع الفقرة أ٩)

الأهداف

١٢- تتمثل أهداف المراجع عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها بموجب هذا المعيار فيما يلي:

(أ) الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على الإجراءات التي سيتم تنفيذها ؛

(ب)تنفيذ الإجراءات المتفق عليها ؛

(ج) إبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

١٣- لأغراض هذا المعيار، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) الإجراءات المتفق عليها : الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بين المراجع والطرف القائم بالتكليف وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى). (راجع: الفقرة (أ١٠)

(ب) ارتباط الإجراءات المتفق عليها: ارتباط يتم فيه تكليف المراجع ليقوم بتنفيذ إجراءات وافق عليها المراجع والطرف القائم بالتكليف وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى وليقوم بإبلاغ الإجراءات التي تم تنفيذها والمكتشفات ذات الصلة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة (أ١٠))

(ج) الشريك المسؤول عن الارتباط : الشريك أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن الارتباط وتنفيذه وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له إذا تطلب الأمر - الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية

(د) الطرف القائم بالتكليف : الطرف الذي يكلف المراجع بأداء ارتباط الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ ١١)

(هـ) فريق الارتباط : جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون ارتباط الإجراءات المتفق عليها، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب ضمن الشبكة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراجع والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب ضمن الشبكة.

(و) المكتشفات :هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وتمتاز هذه المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها بشكل موضوعي. ولا تشمل الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى المكتشفات الأراء أو الاستنتاجات بأي شكل من الأشكال ولا تشمل كذلك أي توصيات قد يقوم المراجع بتقديمها. (راجع: الفقرتين أ١٢ ، أ١٣)

(ز) المستخدمون المستهدفون : الأفراد أو الكيانات أو المجموعات التي يتوقع المراجع أنها ستستخدم تقرير الإجراءات المتفق عليها. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة (أ١٠)

(ح) المراجع : الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون الارتباط وهو عادة الشريك المسؤول عن الارتباط أو أعضاء فريق الارتباط الآخرون أو المكتب حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن الارتباط" بدلاً من " المراجع".

(ط)الخبير الذي يستعين به المراجع : فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير مجال التأكيد والخدمات ذات العلاقة يستخدم عمله في ذلك المجال لمساعدة المراجع في الوفاء بمسؤولياته عن ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وذلك الخبير الذي يستعين به المراجع قد يكون خبيراً داخلياً أي شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين في مكتب المراجع أو مكتب ضمن شبكة المراجع) أو خبيراً خارجياً.

(ي) الحكم المهني : تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة في السياق الذي يوفره هذا المعيار والمتطلبات السلوكية ذات الصلة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.

(ك) المتطلبات السلوكية ذات الصلة: المتطلبات السلوكية التي يخضع لها فريق الارتباط عند القيام بارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وتتألف هذه المتطلبات عادةً من يجب الإلتزام بقواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بما في ذلك معايير الاستقلال المتعلقة بها .[٣]

(ل) الطرف المسؤول: الطرف أو الأطراف المسؤولة عن الموضوع المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار

١٤- يجب أن يكون لدى المراجع فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح .

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٥- يجب على المراجع أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليست له صلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال عندما لا توجد في الارتباط تلك الظروف التي يتناولها المتطلب.

١٦ - لا يجوز المراجع الإفادة بأنه ملتزم بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات المعيار ذات الصلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها.

المتطلبات السلوكية **ذات الصلة**

١٧ - يجب على المراجع الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة. (راجع: الفقرات أ١٤ – أ٢٠)

الحكم المهني

[٣] يجب الإلتزام بقواعد أداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر (بما في ذلك معايير الإستقلال)

١٨ ـ يجب على المراجع أن يمارس الحكم المهني عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، وعند تنفيذ الارتباط والتقرير عنه، مع الأخذ في الحسبان الظروف المحيطة بالارتباط (راجع: الفقرات (أ ٢١ ـ أ٢٣)

رقابة الجودة على مستوى الارتباط

١٩ ـ يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحمل المسؤولية عما يلي:

(أ) الجودة العامة لارتباط الإجراءات المتفق عليها بما في ذلك، عند الاقتضاء، العمل الذي ينفذه الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع: الفقرة أ ٢٤)

(ب) تنفيذ الارتباط وفقاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، وذلك عن طريق:

(١) اتباع الإجراءات المناسبة بشأن قبول العلاقات مع العملاء والارتباطات والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات (راجع: الفقرة أ٢٥)

(٢) التحقق من تخصيص أو توفير موارد كافية ومناسبة لفريق الارتباط في الوقت المناسب لتنفيذ الارتباط، مع الأخذ في الحسبان طبيعة الارتباط وظروفه، وسياسات أو إجراءات المكتب، وأي تغيرات قد تنشأ أثناء الارتباط.

(٣) الاطمئنان إلى أن فريق الارتباط، وأي خبراء يستعين بهم المراجع وليسوا ضمن فريق الارتباط، يتمتعون مجتمعين بالكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

(٤) الانتباه لمؤشرات عدم الالتزام بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة من جانب أعضاء فريق الارتباط، وتحديد التصرف المناسب إذا لفت انتباه الشريك المسؤول عن الارتباط أمور تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق الارتباط بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة: (راجع: الفقرة أ ٢٦)

(٥) توجيه الارتباط وتنفيذه والإشراف عليه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة

(٦) تحمل المسؤولية عن جمع الوثائق الخاصة بالتوثيق المناسب لأعمال الارتباط، والاحتفاظ بها والحفاظ عليها بشكل مناسب

(٧) عند ضرورة إجراء فحص الجودة الارتباط وفقاً لمعيار إدارة الجودة (١) أو سياسات أو إجراءات المكتب، وعدم تأريخ التقرير إلى حين الانتهاء من فحص جودة الارتباط.

٢٠ ـ إذا كان من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع ، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط الاطمئنان إلى أن المراجع سيكون قادراً على المشاركة في عمل ذلك الخبير بالقدر الذي يكفي لتحمل المسؤولية عن المكتشفات الواردة في تقرير الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرة أ ٢٧)

قبول الارتباط والاستمرار فيه

٢١ـ قبل قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو الاستمرار فيه، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للغرض من الارتباط. ولا يجوز المراجع أن يقبل الارتباط، أو يستمر فيه، إذا كان على دراية بأية حقائق أو ظروف تشير إلى أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. (راجع: الفقرات أ٢٨ـأ٣١)

٢٢ـ لا يجوز المراجع قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها، أو الاستمرار فيه، إلا عندما : (راجع: الفقرات أ٢٨ـأ٣١)

(أ) يقر الطرف القائم بالتكليف بأن الإجراءات المتوقعة التي سينفذها المراجع تعد مناسبة للغرض من الارتباط؛

(ب) يتوقع المراجع أنه سيكون قادراً على الحصول على المعلومات اللازمة لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها؛

(ج) يمكن وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات ذات الصلة بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة (راجع الفقرات (أ٣٢-أ٣٦)

(د) لا يوجد لدى المراجع أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن المتطلبات السلوكية ذات الصلة لن يتم الالتزام بها

(هـ) لا يوجد لدى المراجع ، إذا كان مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلالية، أي سبب يدعوه إلى الاعتقاد بأن تلك المتطلبات لن يتم الالتزام بها. (راجع: الفقرتين أ٣٧ ،أ٣٨)

٢٣ ـ إذا حصل الشريك المسؤول عن الارتباط على معلومات كانت ستتسبب في رفض المكتب للارتباط فيما لو كانت تلك المعلومات متاحة من قبل فيجب عليه إبلاغ المكتب على الفور بهذه المعلومات، حتى يتسنى للمكتب وللشريك المسؤول عن الارتباط اتخاذ التصرف اللازم.

الاتفاق على شروط الارتباط

٢٤ ـ يجب أن يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على شروط ارتباط الإجراءات المتفق عليها وأن يسجل شروط الارتباط التي يتم الاتفاق عليها في خطاب الارتباط أو في أي شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب ويجب أن تتضمن هذه الشروط ما يلي: (راجع: الفقرتين أ٣٩، أ٤٠)

(أ) تحديد الموضوع أو الموضوعات التي ستنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها؛

(ب) الغرض من الارتباط والمستخدمين المستهدفين لتقرير الإجراءات المتفق عليها الذين يحددهم الطرف القائم بالتكليف

(ج)عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي يحدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها يتم تنفيذه على أساس أن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع الذي ستنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛

(د) إقرار بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة التي سيلتزم بها المراجع عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها ؛

(هـ) عبارة تفيد بما إذا كان المراجع مطالب بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلالية، وإذا كانت الحال كذلك، فيتم تحديد متطلبات الاستقلال ذات الصلة (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٨)

(و) طبيعة ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ بما في ذلك عبارات تفيد بما يلي:

(١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المراجع بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى)، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات؛ (راجع: الفقرة أ١٠)

(٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها ؛

(٣) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناءً عليه، فإن المراجع لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛

(ز) إقرار من الطرف القائم بالتكليف وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط (راجع: الفقرة أ١٠)

(ح) تحديد المخاطبين بتقرير الإجراءات المتفق عليها؛

(ط) طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها ووصفها بألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛ (راجع: الفقرتين أ٤١،أ٤٢)

(ي) إشارة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها.

٢٥ ـ في حالة تعديل الإجراءات المتفق عليها أثناء تنفيذ الارتباط، يجب أن يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة التي تعكس الإجراءات بعد التعديل. (راجع: الفقرة أ٤٣)

ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة

٢٦ـ في ارتباطات الإجراءات المتفق عليها المتكررة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغيرات في اعتبارات قبول الارتباط، تتطلب إعادة النظر في شروط الارتباط وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة. (راجع: الفقرة أ٤٤)

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها

٢٧ـ يجب على المراجع أن ينفذ الإجراءات وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط.

٢٨ـ يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان سيطلب الحصول على إفادات مكتوبة. (راجع: الفقرة أ٤٥)

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المراجع

٢٩ـ في حالة استخدام المراجع لعمل أحد الخبراء الذين استعان بهم، فيجب على المراجع: (راجع: الفقرات أ٤٦، أ٤٧، أ٥٠)

(أ) أن يقوم كفاءة الخبير الذي يستعين به وقدراته وموضوعيته؛

(ب) أن يتفق مع الخبير على طبيعة عمله ونطاقه وأهدافه (راجع: الفقرتين (أ٤٨ ، أ ٤٩)

(ج) أن يحدد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي ينفذه الخبير الذي استعان به تتسق مع العمل الذي تم الاتفاق عليه معه؛

(د) أن يحدد ما إذا كانت المكتشفات تصف على نحو كاف نتائج العمل الذي تم تنفيذه، مع الأخذ في الحسبان العمل الذي نفذه الخبير الذي استعان به المراجع.

تقرير الإجراءات المتفق عليها

٣٠ ـ يجب أن يكون تقرير الإجراءات المتفق عليها في صورة كتابية ويجب أن يحتوي على ما يلي: (راجع: الفقرة أ٥١)

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير إجراءات متفق عليها؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما هو منصوص عليه في شروط الارتباط ؛

(ج) تحديد الموضوع المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛ (راجع: الفقرة أ٥٢)

(د) تحديد الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها وعبارة تفيد بأن التقرير قد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر ؛ (راجع: الفقرتين أ٥٣ ،أ٥٤)

(هـ) وصف لارتباط الإجراءات المتفق عليها ينص على ما يلي:

(١) أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على قيام المراجع بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى، وقيامه بالتقرير عن المكتشفات (راجع: الفقرة أ١٠)

(٢) أن المكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها؛

(٣) أن الطرف القائم بالتكليف وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط (راجع: الفقرة أ١٠)

(و) عند الاقتضاء، الطرف المسؤول الذي حدده الطرف القائم بالتكليف، وعبارة تفيد بأن الطرف المسؤول يتحمل المسؤولية عن الموضوع المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها؛

(ز) عبارة تفيد بأن الارتباط تم تنفيذه وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) ؛

(ح) عبارة تفيد بأن المراجع لا يقدم أي إقرار بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها؛

(ط) عبارة تفيد بأن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ليس ارتباط تأكيد، وبناء عليه، فإن المراجع لا يبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد؛

(ي) عبارة تفيد بأن المراجع ربما كانت ستنمو إلى علمه أمور أخرى كان سيقوم بالتقرير عنها فيما لو نفذ المزيد من الإجراءات؛

(ك)عبارة تفيد بأن المراجع يلتزم بالمتطلبات السلوكية لقواعد أداب وسلوكيات المهنة في مصر، أو متطلبات مهنية أخرى، أو متطلبات مفروضة بموجب نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات قواعد أداب وسلوكيات المهنة في مصر [٤]

(ل) فيما يتعلق بالاستقلالية:

(١) إذا لم يكن المراجع مطالباً بالاستقلالية ولم يوافق بأية صورة أخرى في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلالية، تضاف عبارة تفيد بأنه لغرض الارتباط لا توجد أي متطلبات للاستقلال كان المراجع مطالباً بالالتزام بها؛ أو

(٢) إذا كان المراجع مطالباً بالاستقلالية أو وافق في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلالية، تضاف عبارة تفيد بأن المراجع قد التزم بمتطلبات الاستقلال ذات الصلة. ويجب أن تحدد العبارة متطلبات الاستقلال ذات الصلة

(م) عبارة تفيد بأن المكتب الذي يكون المراجع عضواً فيه يطبق معيار رقابة الجودة (١)، أو متطلبات مهنية أخرى، أومتطلبات في نظام أو لائحة، مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١).

(ن) وصف للإجراءات المنفذة يذكر بالتفصيل طبيعة كل إجراء ومداه، وعند الاقتضاء، توقيته وفقاً لما تم الاتفاق عليه في شروط الارتباط (راجع: الفقرات أ٥٥ ـ أ ٥٧)

(س) المكتشفات من كل إجراء تم تنفيذه، بما في ذلك تفاصيل الاستثناءات التي تم اكتشافها ؛ (راجع: الفقرتين أ٥٥ ،أ٥٦)

(ع) توقيع المراجع

(ف) تاريخ تقرير الإجراءات المتفق عليها؛

(ص) المكان الذي يُمارس فيه المراجع عمله في الدولة.

[٤] يجب الإشارة إلى قواعد أداب وسلوكيات المهنة في مصر

٣١- إذا أشار المراجع في تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى عمل نفذه أحد الخبراء الذين استعان بهم، فإن صيغة ذلك التقرير لا يجوز أن توحي بأن مسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات قد تم الحد منها بسبب إشراك ذلك الخبير (راجع: الفقرة أ٥٨)

٣٢- إذا قدم المراجع ملخصاً بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها إضافة إلى وصف المكتشفات الذي تتطلبه الفقرة ٣٠ (س):

(أ) يجب عرض ملخص المكتشفات بطريقة موضوعية، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة؛

(ب) يجب أن يتضمن تقرير الإجراءات المتفق عليها عبارة تشير إلى أن قراءة الملخص لا تغني عن قراءة التقرير الكامل.

٣٣- يجب على المراجع أن يؤرخ تقرير الإجراءات المتفق عليها بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي استكمل فيه الإجراءات المتفق عليها وحدد فيه المكتشفات وفقاً لهذا المعيار.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر

٣٤- يجب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. (راجع: الفقرة أ٥٩)

التوثيق

٣٥- يجب على المراجع أن يُضمن في توثيقه لأعمال الارتباط ما يلي: (راجع: الفقرة (أ٦٠)

(أ) شروط الارتباط الكتابية، وعند الاقتضاء، موافقة الطرف القائم بالتكليف على تعديل الإجراءات؛

(ب) طبيعة الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها، وتوقيتها ومداها؛

(ج) المكتشفات الناتجة عن الإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها.

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق هذا المعيار (راجع: الفقرة ٢)

أ١. الإشارة إلى لفظ "الموضوعات" في هذا المعيار تشمل كل ما يُنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها، بما في ذلك المعلومات أو الوثائق أو القياسات أو الالتزام بالأنظمة واللوائح، حسبما يكون مناسباً.

أ٢. من أمثلة الموضوعات المالية وغير المالية التي يمكن أن يُنفذ عليها ارتباط الإجراءات المتفق عليها ما يلي:

- الموضوعات المالية التي تتعلق بما يلي:
  - القوائم المالية للمنشأة أو فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة ضمن القوائم المالية.
  - أهلية الحصول على النفقات المطالب بها من أحد برامج التمويل.
  - الإيرادات المستخدمة لتحديد عوائد حقوق الملكية الفكرية أو الإيجار أو رسوم الامتياز بناءً على نسبة مئوية من الإيرادات.
  - نسب كفاية رأس المال التي تقدم للسلطات التنظيمية.
- الموضوعات غير المالية التي تتعلق بما يلي:
  - عدد المسافرين الذي يتم التقرير عنه لسلطة الطيران المدني.
  - ملاحظة تلف بضاعة زائفة أو معيبة الذي يتم التقرير عنه لإحدى السلطات التنظيمية.
  - آليات إنتاج البيانات لسحب القرعات في المسابقات التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.
  - حجم انبعاثات غازات الاحتباس الحراري التي يتم التقرير عنها للسلطات التنظيمية.

القائمة أعلاه ليست شاملة. وقد تظهر أنواع موضوعات أخرى مع تطور مطالب التقرير الخارجي.

العلاقة بمعيار رقابة الجودة (١) (راجع: الفقرة (٣)

أ٣- يتناول معيار رقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن وضع نظام خاص به والحفاظ عليه، الرقابة الجودة في ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بما في ذلك ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. وتستهدف تلك المسؤوليات وضع، نظام رقابة الجودة بالمكتب، وسياسات المكتب التي ترمي إلى تحقيق هدف نظام رقابة الجودة وإجراءاته لتطبيق ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

أ٤- بموجب معيار رقابة الجودة (١) فإن المكتب يتحمل التزاماً بوضع نظام الرقابة الجودة والحفاظ عليه ليوفر له تأكيداً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة ؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة في ظل الظروف القائمة.[٥]

أ٥- قد تضع الدول التي لم تعتمد معيار رقابة الجودة (١) فيما يتعلق بارتباطات الإجراءات المتفق عليها متطلبات الرقابة الجودة في المكاتب التي تنفذ تلك الارتباطات. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى الارتباط على افتراض أساس

[٥] معيار رقابة الجودة (١) الفقرة ١١

بأن متطلبات رقابة الجودة التي تم إقرارها مساوية على الأقل لمتطلبات معيار رقابة الجودة (١). ويتحقق هذا عندما تفرض تلك المتطلبات التزامات على المكتب لتحقيق أهداف متطلبات معيار رقابة الجودة (١)، بما في ذلك الالتزام بوضع نظام الرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل عنصر من العناصر الآتية:

(أ) آلية المكتب لتقييم المخاطر
(ب) الحوكمة والقيادة
(ت) المتطلبات المسلكية ذات الصلة
(ث) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل ارتباط معين والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات
(ج) تنفيذ الارتباطات
(ح) الموارد
(خ) المعلومات والاتصالات
(د) آلية المتابعة والتصحيح

أ٦ ـ في سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباطات مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المنطبقة على الارتباط.

أ٧ ـ ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى غير ذلك، يحق لفريق الارتباط أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب.

فعلى سبيل المثال، يمكن لفريق الارتباط الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال سياسات أو إجراءات المكتب الخاصة بقبول العلاقات مع العملاء وقبول ارتباطات الإجراءات المتفق عليها والاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات.
- الالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة والتصحيح بالمكتب.

وعند النظر في أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب والتي قد تؤثر على ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يأخذ الشريك المسؤول عن الارتباط في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشريك المسؤول عن الارتباط كافية في سياق ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

أ٨ ـ لا يشير القصور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة، أو إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لم يكن مناسباً.

تاريخ السريان (راجع: الفقرة ١١)

أ٩ـ فيما يخص شروط الارتباط التي تغطي عدة سنوات، قد يود المراجع أن يقوم بتحديث شروط الارتباط بحيث يتم تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها وفقاً لهذا المعيار في تاريخ السريان أو بعده.

التعريفات

الطرف القائم بالتكليف والمستخدمون المستهدفون الآخرون (راجع الفقرات (١٣ (أ) ، (١٣ (ب) ، (١٣ (د)، (١٣ (ز)، (٢٤ (و) (١) ، ٢٤ (ز)، ٣٠ (هـ) (١) ،٣٠ (هـ) (٣))

أ١٠- في بعض الظروف، قد يتم الاتفاق على الإجراءات مع المستخدمين المستهدفين إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. وقد يقر أيضاً المستخدمون المستهدفون، بخلاف الطرف القائم بالتكليف، بمناسبة الإجراءات.

أ١١- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، في ظل ظروف مختلفة، هو الطرف المسؤول أو سلطة تنظيمية أو مستخدم مستهدف آخر. والإشارات إلى الطرف القائم بالتكليف في هذا المعيار تشمل كذلك الأطراف المتعددة القائمة بالتكليف، عند الاقتضاء.

المكتشفات (راجع الفقرة ١٣(و))

أ١٢- تمتاز المكتشفات بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المراجعين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة. ولا تشمل المكتشفات القيام بإبداء رأي أو استنتاج ولا تشمل كذلك أي توصيات يمكن أن يقدمها المراجع.

أ١٣- قد يستخدم المراجعون لفظ "الحقائق المكتشفة" بدلاً من "المكتشفات"، على سبيل المثال، في الحالات التي يخشى فيها المراجع من احتمال إساءة فهم لفظ "المكتشفات". وقد تكون هذه هي الحال في الدول أو اللغات التي قد يُساء فيها فهم لفظ "المكتشفات" على أنها تشمل النتائج التي ليست حقائق مجردة.

المتطلبات السلوكية ذات الصلة (راجع: الفقرة (١٧))

الموضوعية والاستقلال

أ١٤- يتعين على المراجع الذي ينفذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يلتزم بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة. وتتألف المتطلبات السلوكية ذات الصلة عادة من قواعد أداب وسلوكيات المهنة في مصر. وتتطلب هذه القواعد أن يلتزم المراجع بالمبادئ الأساسية بما فيها الموضوعية، التي تتطلب من المراجع ألا يتهاون في حكمه المهني أو العملي بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوغ له من جانب الآخرين. وبناءً عليه، فإن المتطلبات السلوكية ذات الصلة التي يخضع لها المراجع ستتطلب في حدها الأدنى من المراجع أن يتحلى بالموضوعية عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

أ١٥- لا تشتمل قواعد أداب وسلوكيات المهنة في مصر على متطلبات للاستقلال فيما يخص ارتباطات الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تنص الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات المهنية الأخرى أو شروط العقد أو البرنامج أو الترتيب المتعلق بموضوع ارتباط الإجراءات المتفق عليها، على متطلبات تتعلق بالاستقلالية.

عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح ؟

أ١٦- إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب أن يبلغ المراجع عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه بالأنظمة واللوائح إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب)تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، إبلاغ سلطة معنية خارج المنشأة.

أ١٧ـ قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة لأن:

(أ) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة تتطلب من المراجع أن يقوم بالإبلاغ أو

(ب) المراجع قد حدد أن الإبلاغ يعد تصرفاً مناسباً كاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه وفقاً للمتطلبات السلوكية ذات الصلة؛ أو

(ج) الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات صلة تمنح المراجع الحق في القيام بذلك.

أ١٨ ـ لا يتوقع من المراجع أن يكون لديه مستوى من فهم الأنظمة واللوائح يتجاوز ما هو ضروري ليكون قادراً على تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة من المراجع أن يطبق ما لديه من معرفة وحكم مهني وخبرة عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. أما الفصل فيما إذا كان تصرف ما يُشكل عدم التزام فعلي، فهو في النهاية أمر تختص به المحاكم أو الهيئات القضائية الأخرى المعنية.

أ١٩ ـ في بعض الظروف، قد يكون الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة ممنوعاً في ضوء واجب السرية الذي يتحمله المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات السلوكية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، لن يُعد الإبلاغ عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة إخلالاً بواجب السرية بموجب المتطلبات السلوكية ذات الصلة.

أ٢٠ ـ قد ينظر المراجع في الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)، أو الحصول على استشارة قانونية لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين، أو استشارة هيئة تنظيمية أو مهنية بشكل سري (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يكن من شأنه أن يخل بواجب السرية).

الحكم المهني (راجع: الفقرة ١٨)

أ٢١. يتم ممارسة الحكم المهني عند تطبيق متطلبات هذا المعيار والمتطلبات السلوكية ذات الصلة، وعند اتخاذ القرارات المدروسة بشأن التصرفات المتبعة أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها، حسب مقتضى الحال.

أ٢٢.عند قبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها وتنفيذه والتقرير عنه، يتم ممارسة الحكم المهني، على سبيل المثال، عند:

قبول الارتباط :

- إجراء مناقشة مع الطرف القائم بالتكليف والاتفاق معه حول طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وتوقيتها ومداها مع الأخذ في الحسبان الغرض من الارتباط.
- تحديد ما إذا كانت شروط قبول الارتباط والاستمرار فيه قد تم الوفاء بها.
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الإجراءات حسبما تم الاتفاق عليها في شروط الارتباط، بما في ذلك الحاجة إلى إشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع.
- تحديد التصرفات المناسبة إذا أصبح المراجع على دراية بحقائق أو ظروف توحي بأن الإجراءات التي يطلب منه الموافقة عليها تعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.

تنفيذ الارتباط

- تحديد التصرفات أو الاستجابات المناسبة إذا أصبح المراجع ، أثناء تنفيذ ارتباطات الإجراءات المتفق عليها، على دراية بما يلي:
  - أمور قد تشير إلى غش أو حالة عدم التزام أو عدم التزام مشتبه فيه بالأنظمة أو اللوائح.
  - أمور أخرى تثير شكوكاً حول سلامة المعلومات ذات الصلة بارتباط الإجراءات المتفق عليها أو تشير إلى احتمال أن المعلومات قد تكون مضللة.
  - إجراءات لا يمكن تنفيذها حسب المتفق عليه.

التقرير عن الارتباط

- وصف المكتشفات بطريقة موضوعية وبتفصيل كاف، بما في ذلك عند اكتشاف استثناءات

أ٢٣. عند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، تكون حاجة المراجع إلى ممارسة الحكم المهني محدودة لأسباب من بينها ما يلي :

- أن ارتباط الإجراءات المتفق عليها ينطوي على تنفيذ الإجراءات التي وافق عليها المراجع والطرف القائم بالتكليف، حيث يكون ذلك الطرف قد أقر بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تعد مناسبة للغرض من الارتباط.
- أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات الناتجة من تنفيذ تلك الإجراءات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.
- أن المكتشفات تمتاز بإمكانية التحقق من صحتها، وهذا يعني أن المراجعين المختلفين الذين ينفذون نفس الإجراءات من المتوقع أن يتوصلوا إلى نتائج متعادلة.

رقابة الجودة على مستوى الارتباط (راجع الفقرتين (١٩،٢٠)

أ٢٤. تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن الارتباط والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق الارتباط الآخرين على ما يلي، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة لكل ارتباط :

(أ) تنفيذ العمل بما يستوفي المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المنطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة

(ج) إصدار تقرير المراجع عن الارتباط وفقاً لهذا المعيار.

أ٢٥ ـ يتطلب معيار رقابة الجودة (١) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول الارتباط مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في ارتباط قائم، وعند النظر في قبول ارتباط جديد مع عميل حالي. وقد يكون من بين المعلومات التي تساعد الشريك المسؤول عن الارتباط في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العلاقات مع العملاء وارتباطات الإجراءات المتفق عليهاوالاستمرار في تلك العلاقات والارتباطات المعلومات الخاصة بنزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمكلفين بالحوكمة. وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن الارتباط سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على سلامة تنفيذ الارتباط، فقد لا يكون من المناسب قبول الارتباط.

أ٢٦- يحدد معيار رقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن الارتباط فيما يتعلق بالتزام فريق الارتباط بالمتطلبات السلوكية ذات الصلة.

أ٢٧- إذا كان المراجع غير قادر على الوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٠، فقد يكون من المناسب أن يتفق مع الطرف القائم بالتكليف على أن يحد من نطاق ارتباط الإجراءات المتفق عليها إلى الإجراءات التي يستطيع المراجع أن يتولى المسؤولية عنها كما ينبغي. ويمكن أن يقوم الطرف القائم بالتكليف بالتعاقد مع خبير بشكل منفصل لتنفيذ الإجراءات الأخرى

قبول الإرتباط والإستمرار فيه (راجع الفقرات ٢١- ٢٣)

أ٢٨ - عند التوصل إلى فهم للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها، قد يصبح المراجع على دراية بمؤشرات تدل على أن الإجراءات المطلوب منه تنفيذها تعد غير مناسبة للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد يصبح المراجع على دراية بحقائق أو ظروف تشير إلى ما يلي:

- أن الإجراءات مختارة بطريقة تهدف إلى التأثير بشكل متحيز على القرارات التي يتخذها المستخدمون المستهدفون.
- أن الموضوع المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها لا يمكن الاعتماد عليه.
- أن القيام بارتباط تأكيد أو تقديم خدمة استشارات قد يفي على نحو أفضل باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الأخرين.

أ٢٩- من بين التصرفات الأخرى التي قد تؤكد المراجع استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و ٢٢ ما يلي:

- مقارنة الإجراءات التي سيتم تنفيذها بالمتطلبات الكتابية المنصوص عليها، على سبيل المثال في الأنظمة أو اللوائح أو في الاتفاق التعاقدي يُشار إليها أحياناً بلفظ "الشروط المرجعية")، متى كان ذلك مناسباً.
- مطالبة الطرف القائم بالتكليف بما يلي:
  - توزيع نسخة من الإجراءات المرتقبة وشكل ومحتوى تقرير الإجراءات المتفق عليها على النحو الموضح في شروط الارتباط، على المستخدمين المستهدفين.
  - الحصول على إقرار من المستخدمين المستهدفين بمعرفة الإجراءات التي سيتم تنفيذها.
  - مناقشة الإجراءات التي سيتم تنفيذها مع الممثلين المعنيين للمستخدمين المستهدفين.
- قراءة المراسلات بين الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الأخرين إذا كان الطرف القائم بالتكليف ليس هو المستخدم المستهدف الوحيد.

أ٣٠- في حالة عدم استيفاء الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و ٢٢ ، فمن غير المرجح عندئذ أن يستطيع ارتباط الإجراءات المتفق عليها الوفاء باحتياجات الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين الأخرين. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يقترح المراجع تقديم خدمات أخرى قد تكون مناسبة بشكل أكبر، مثل ارتباط التأكيد.

أ٣١. تنطبق أيضاً جميع الشروط الواردة في الفقرتين ٢١ و ٢٢ على الإجراءات التي تم إضافتها أو تعديلها أثناء الارتباط.

وصف الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع الفقرة (٢٢ (ج))

أ ٣٢.قد تكون الإجراءات التي سيتم تنفيذها أثناء ارتباط الإجراءات المتفق عليها مفروضة بموجب نظام أو لائحة وفي بعض الظروف، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح أيضاً الطريقة التي يلزم وصف الإجراءات أو المكتشفات بها في تقرير الإجراءات المتفق عليها. ووفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرة (٢٢ (ج)، فمن بين الشروط الخاصة بقبول ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يكون المراجع قد حدد أن الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات يمكن وصفها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة.

أ٣٣. يتم وصف الإجراءات المتفق عليها بشكل موضوعي، وبألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة. ويعني هذا أن يتم وصفها بقدر من الدقة يكفي المستخدم المستهدف لفهم طبيعة ومدى الإجراءات المنفذة، وعند الاقتضاء، فهم توقيتها. ومن المهم معرفة أن أي لفظ يمكن أن يستخدم بطريقة غير واضحة أو مضللة، بناءً على السياق الذي ورد فيه أو عدم توفر هذا السياق. وباقتراض أن الألفاظ مناسبة في السياق المستخدمة فيه، فمن أمثلة أوصاف التصرفات التي قد تكون مقبولة:

- المصادقة.
- المقارنة.
- التوافق.
- التتبع.
- الفحص المادي.
- الاستفسار.
- إعادة الاحتساب.
- الملاحظة.

أ٣٤ .يمكن أن تشمل الألفاظ التي قد تكون غير واضحة أو مضللة أو التي قد تخضع لتفسيرات مختلفة بناءً على السياق المستخدمة فيه، على سبيل المثال:

- الألفاظ المرتبطة بالتأكيد وفقاً للمعايير المعتمدة مثل تعرض بشكل عادل" أو "حقيقية وعادلة" أو "المراجعة" أو "الفحص" أو "التأكيد" أو "رأي" أو "استنتاج."
- الألفاظ التي تتضمن التعبير عن رأي أو استنتاج تأكيد فيما يتعلق بالمكتشفات مثل "نحن نشهد" أو "نحن تحققنا" أو "نحن نقر بصحة" أو "نحن نضمن."
- العبارات غير الواضحة أو الغامضة مثل "لقد حصلنا على جميع التوضيحات ونفذنا الإجراءات التي رأينا أنها ضرورية."
- الألفاظ التي تخضع لتفسيرات مختلفة مثل "جوهري" أو "مهم."
- الأوصاف غير الدقيقة للإجراءات مثل " يناقش" أو "يقوم" أو "يختبر" أو "يحلل" أو "يتحقق" دون تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم تنفيذها، وعند الاقتضاء، تحديد توقيتها. فعلى سبيل المثال، قد يكون استخدام كلمة " يناقش" غير دقيق دون تحديد الطرف الذي سيتم معه النقاش أو الأسئلة المحددة التي سيتم طرحها.

- الألفاظ التي توحي بأن المكتشفات لا تعكس النتائج الواقعية مثل " في اعتقادنا" أو "من وجهة نظرنا" أو "إن موقفنا."

أ٣٥.على سبيل المثال، الإجراء فحص تخصيصات التكاليف لتحديد ما إذا كانت معقولة" من غير المرجح أن يفي بشرط أن تكون الألفاظ واضحة وغير مضللة ولا تخضع لتفسيرات مختلفة، وذلك لأن:

- لفظ "فحص" قد يفهمه بعض المستخدمين خطأ على أنه يعني أن تخصيص التكاليف كان موضوع ارتباط تأكيد محدود رغم أن الإجراء لا يستهدف تقديم أي تأكيد من هذا القبيل.
- لفظ "معقولة" يخضع لتفسيرات مختلفة بشأن ما تنطبق عليه هذه الصفة.

أ٣٦. في الظروف التي يحدد فيها نظام أو لائحة إجراء أو يصفه باستخدام ألفاظ غير واضحة أو مضللة أو تخضع لتفسيرات مختلفة، فمن الممكن أن يفي المراجع بالشرط الوارد في الفقرة (٢٢ (ج) عن طريق مطالبة الطرف القائم بالتكليف، على سبيل المثال، بما يلي:

- تعديل الإجراء أو وصفه بحيث لا يصبح غير واضح أو مضلل أو خاضع لتفسيرات مختلفة.
- تضمين تعريف لأحد الألفاظ في تقرير الإجراءات المتفق عليها إذا كان هذا اللفظ غير واضح أو مضلل أو يخضع لتفسيرات مختلفة ولا يمكن تعديله على سبيل المثال، بسبب نظام أو لائحة.

الالتزام بمتطلبات الاستقلال (راجع الفقرتين ٢٢ (هـ)، (٢٤ (هـ))

أ٣٧ ـ تنطبق الفقرة ٢٢ (هـ) عندما يكون المراجع مطالباً بالالتزام بمتطلبات تتعلق بالاستقلالية لأسباب كتلك المذكورة في الفقرة (أ١٥). وتنطبق الفقرة ٢٢ (هـ) أيضاً عندما يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف في شروط الارتباط على الالتزام بمتطلبات للاستقلال. فعلى سبيل المثال، ربما يكون المراجع قد حدد في البداية أنه غير مطالب بموجب المتطلبات السلوكية ذات الصلة، أو الأنظمة أو اللوائح، أو لأي أسباب أخرى، أن يلتزم بمتطلبات تتعلق بالاستقلالية. ولكن عند النظر في قبول الارتباط أو الاستمرار فيه أو عند الاتفاق على شروط الارتباط، قد تشير معرفة المراجع بالأمور الآتية إلى أنه من المناسب للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أن يناقش مع الطرف القائم بالتكليف الالتزام بمتطلبات معينة للاستقلال:

- الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- هوية الطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين الآخرين والطرف المسؤول إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف) أو
- طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها وتوقيتها ومداها؛ أو
- الارتباطات الأخرى التي ينفذها المراجع ، أو التي قام بتنفيذها، لصالح الطرف القائم بالتكليف أو المستخدمين المستهدفين أو الطرف المسؤول إذا كانوا مختلفين عن الطرف القائم بالتكليف).

أ٣٨.قد يكون المراجع هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف أو الطرف المسؤول إذا كان مختلفاً عن الطرف القائم بالتكليف). وفي مثل هذه الظروف، إذا تم تكليف المراجع أيضاً بتنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها، فقد يفترض المستخدمون المستهدفون لتقرير الإجراءات المتفق عليها أن المراجع مستقل فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها ولذلك، فقد يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المراجع بمتطلبات الاستقلال المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وفي مثل هذه الحالة، يتم تضمين عبارة في شروط الارتباط، وفقاً للفقرة ٢٤ (هـ)، تفيد بأن المراجع مطالب بالالتزام بهذه المتطلبات الخاصة بالاستقلالية.

الاتفاق على شروط الارتباط (راجع: الفقرتين ٢٤ ، ٢٥)

أ٣٩- . يمكن تضمين أمور إضافية في خطاب الارتباط، متى كانت ذات صلة، منها على سبيل المثال:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع في بعض جوانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
- أي قيود على استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها أو توزيعه.

أ٤٠. يحتوي الملحق الأول على مثال توضيحي لخطاب ارتباط الإجراءات متفق عليها.

أ٤١.قد يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على أن الإجراءات التي سيتم تنفيذها ستتضمن حدوداً دنيا كمية لتحديد الاستثناءات. وفي تلك الحالة، يتم تضمين هذه الحدود الدنيا الكمية في أوصاف الإجراءات ضمن شروط الارتباط.

أ٤٢.في بعض الظروف، قد تنص فقط الأنظمة أو اللوائح على طبيعة الإجراءات التي سيتم تنفيذها. وفي مثل هذه الظروف، ووفقاً للفقرة ٢٤ (ط)، يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على توقيت الإجراءات التي سيتم تنفيذها ومداها بحيث يتوفر لدى الطرف القائم بالتكليف أساس للإقرار بأن الإجراءات التي سيتم تنفيذها تعد مناسبة للغرض من الارتباط.

أ٤٣- في بعض الظروف يتم الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على نحو متعاقب ومنفصل. وفي ظروف أخرى، يكون الاتفاق على شروط الارتباط وتنفيذ الإجراءات المتفق عليها عملية ذات طابع تكراري، حيث يتم الاتفاق على تغييرات في الإجراءات المتفق عليها مع التقدم في تنفيذ الارتباط استجابة للمعلومات الجديدة التي تظهر. وفي حالة الحاجة إلى تعديل الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، فإن الفقرة ٢٥ تتطلب أن يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على شروط الارتباط المعدلة. وقد تأخذ هذه الشروط المعدلة، على سبيل المثال، شكل خطاب ارتباط محدث أو ملحق لخطاب الارتباط القائم أو شكل آخر من أشكال الإقرار المكتوب.

الارتباطات المتكررة (راجع الفقرة (٢٦)

أ٤٤- قد يتخذ المراجع قراراً بعدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب، فيما يخص الارتباطات المتكررة. ومع ذلك، فقد تشير العوامل الآتية إلى أنه من المناسب تعديل شروط الارتباط أو تذكير الطرف القائم بالتكليف بشروط الارتباط القائمة:

- أي مؤشر على أن الطرف القائم بالتكليف يسيء فهم الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو طبيعة الإجراءات المتفق عليها أو توقيتها أو مداها.
- أي شروط معدلة أو خاصة للارتباط، بما في ذلك أي تغييرات في الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها.
- حدوث تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية أو التعاقدية التي تؤثر على الارتباط.
- حدوث تغيير في الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.

تنفيذ الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٢٨)

أ٤٥. قد يتخذ المراجع قراراً بطلب الحصول على إفادات مكتوبة في بعض الظروف، منها على سبيل المثال:

- إذا كانت الإجراءات المتفق عليها تنطوي على توجيه استفسارات، فقد يطلب المراجع الحصول على إفادات مكتوبة بالردود التي تم تقديمها شفوياً.
- إذا لم يكن الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول، فقد يتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على إدراج طلبات للحصول على إفادات مكتوبة من الطرف المسؤول ضمن الإجراءات المتفق عليها.

استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع الفقرة ٢٩)

أ٤٦- قد يكون استخدام عمل الخبير الذي يستعين به المراجع في صورة الاستعانة بخبير المساعدة المراجع فيما يلي:

- مناقشة الطرف القائم بالتكليف في الإجراءات التي سيتم تنفيذها. فعلى سبيل المثال، قد يقدم محام اقتراحات المراجع بشأن تصميم أحد الإجراءات للتعامل مع الجوانب القانونية في أحد العقود؛ أو
- تنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد ينفذ خبير كيميائي أحد الإجراءات المتفق عليها مثل تحديد مستويات السمية في عينة من الحبيبات.

أ٤٧. قد يكون الخبير الذي يستعين به المراجع خبيراً خارجياً قام المراجع بالتعاقد معه أو خبيراً داخلياً يُعد جزءاً من المكتب وبالتالي يخضع لنظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. ويحق المراجع الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب، ما لم تقتض المعلومات التي يقدمها المكتب أو أطراف أخرى غير ذلك.

وسيختلف مدى ذلك الاعتماد تبعاً للظروف، وقد يؤثر على طبيعة إجراءات المراجع ، وتوقيتها ومداها، فيما يتعلق بأمور مثل:

- الكفاءة والقدرات من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- تقويم المراجع لموضوعية الخبير الذي يستعين به.
- الاتفاق مع الخبير الذي يستعين به المراجع.

ولا يحد مثل هذا الاعتماد من مسؤولية المراجع عن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ٤٨- في حالة قيام أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع بتنفيذ إجراء أو أكثر من الإجراءات المتفق عليها، فإن الاتفاق على طبيعة عمل ذلك الخبير ونطاق عمله وأهدافه، وفقاً لما تتطلبه الفقرة (٢٩ (ب)، يتضمن طبيعة الإجراءات التي سينفذها الخبير وتوقيتها ومداها. وإضافة إلى الأمور التي تتطلبها الفقرة (٢٩ (ب)، فقد يكون من المناسب أن يشمل الاتفاق بين المراجع والخبير الذي يستعين به أموراً مثل ما يلي:

(أ) الأدوار والمسؤوليات المنوطة بكل من المراجع وذلك الخبير ؛
(ب) طبيعة وتوقيت ومدى الاتصال بين المراجع وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيتم تقديمه من قبل ذلك الخبير؛
(ج) ضرورة مراعاة الخبير الذي يستعين به المراجع لمتطلبات السرية.

أ٤٩. قد تؤثر الأمور الواردة في الفقرة أ٤٧ على مستوى تفصيل الاتفاق بين المراجع والخبير الذي يستعين به ومدى رسمية هذا الاتفاق بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن يكون الاتفاق مكتوباً. ويكون الاتفاق بين المراجع والخبير الخارجي الذي يستعين به في شكل خطاب ارتباط في الغالب.

أ٥٠- عندما يكون من المقرر استخدام عمل أحد الخبراء الذين يستعين بهم المراجع ، فقد يكون من المناسب تنفيذ بعض الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٢٩ في مرحلة قبول الارتباط أو الاستمرار فيه.

تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرات ٣٠-٣٣)

أ٥١- يحتوي الملحق الثاني على أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها.

الموضوع المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها (راجع: الفقرة ٣٠ (ج))

أ٥٢. عند الاقتضاء، وتجنباً لسوء الفهم، قد يود المراجع توضيح أن تقرير الإجراءات المتفق عليها لا يمتد إلى معلومات بخلاف الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، إذا تم تكليف المراجع بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها على المبالغ المستحقة التحصيل للمنشأة ومخزونها، فقد يود المراجع أن يضيف عبارة تفيد بأن تقرير الإجراءات المتفق عليها يتعلق فقط بهذه المبالغ ولا يتعداها إلى القوائم المالية للمنشأة ككل.

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها (راجع الفقرة ٣٠ (د))

أ٥٣. إضافة إلى العبارة التي تتطلبها الفقرة (٣٠ (د)، قد يرى المراجع أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير الإجراءات المتفق عليها موجه فقط للطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المستهدفين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح في الدولة المعنية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه. وفي بعض الدول، قد يمكن تقييد استخدام تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد توزيعه. وفي دول أخرى، قد يمكن تقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها، لكن دون إمكانية تقييد استخدامه.

أ٥٤. تشمل العوامل التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند اتخاذ قراره بشأن ما إذا كان سيقوم بتقييد توزيع تقرير الإجراءات المتفق عليها أو تقييد استخدامه إذا كان مسموحاً بذلك، على سبيل المثال، ما يلي:

- ما إذا كان هناك ارتفاع في خطر سوء فهم المستخدمين الآخرين بخلاف المستخدمين المستهدفين للغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها أو سوء فهمهم للمكتشفات.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها مصممة فقط لاستخدام المستخدمين الداخليين مثل الإدارة والمكلفين بالحوكمة لدى الطرف القائم بالتكليف.
- ما إذا كانت الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات تنطوي على معلومات سرية.

الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات (راجع الفقرتين ٣٠ (ن) ٣٠ (س))

أ٥٥- إذا كان المراجع غير قادر على وصف الإجراءات المتفق عليها أو المكتشفات دون تضمين معلومات سرية أو حساسة، فيمكن أن ينظر المراجع فيما يلي:

- الحصول على استشارة داخلية على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب ضمن الشبكة)؛ أو
- الحصول على استشارة خارجية (على سبيل المثال، من الهيئة المهنية المعنية أو من المراجع آخر)؛ أو

- الحصول على مشورة قانونية

لفهم الآثار المهنية أو النظامية المترتبة على اتخاذ أي تصرف معين.

أ٥٦. قد توجد ظروف يكون فيها الحقيقة عدم تنفيذ الإجراءات التي سبق الاتفاق عليها، أو حقيقة تعديلها، أهمية لنظر المستخدمين المستهدفين في الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه هي الحال عندما تكون الإجراءات منصوصاً عليها في نظام أو لائحة. ففي مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المراجع ، في تقرير الإجراءات المتفق عليها الإجراءات التي تم الاتفاق عليها في الشروط الأصلية للارتباط ولكن لم يمكن تنفيذها أو تم تعديلها، وأسباب حدوث ذلك.

أ٥٧ يمكن أن يشير المراجع في شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

الإشارة إلى الخبير الذي يستعين به المراجع (راجع الفقرة (٣١)

أ٥٨- في بعض الظروف، قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الإشارة، في تقرير الإجراءات المتفق عليها، إلى الخبير الذي استعان به المراجع والذي قام بتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال، قد تكون مثل هذه الإشارة مطلوبة لأغراض الشفافية في القطاع العام. وقد يرى المراجع أيضاً أن ذلك مناسباً في ظروف أخرى، على سبيل المثال، عند الإشارة إلى الخبير الذي استعان به عند وصف الإجراءات المتفق عليها. ومع ذلك، فإن المراجع يتحمل وحده المسؤولية عن المكتشفات المدرجة في تقرير الإجراءات المتفق عليها، ولا يحد من هذه المسؤولية استعانة المراجع بأي من الخبراء. ولذلك، فإذا أشار تقرير الإجراءات المتفق عليها إلى خبير استعان به المراجع ، فمن المهم ألا يوحي التقرير بالحد من مسؤولية المراجع بسبب الإشارة إلى ذلك الخبير.

تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها جنباً إلى جنب مع ارتباط آخر (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٥٩- قد يُطلب من المراجع تنفيذ ارتباطات أخرى إلى جانب ارتباط الإجراءات المتفق عليها مثل تقديم توصيات بناءً على ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وهذه الطلبات قد تأخذ شكل طلب واحد يتم تقديمه للمراجع لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتقديم التوصيات، وقد يتم النص على شروط الارتباطات المختلفة في خطاب ارتباط وحيد وتجنباً لسوء الفهم، فإن الفقرة ٣٤ تتطلب تمييز تقرير الإجراءات المتفق عليها بشكل واضح عن التقارير الخاصة بالارتباطات الأخرى. فعلى سبيل المثال:

- قد يتم تقديم التوصيات في وثيقة منفصلة عن تقرير الإجراءات المتفق عليها؛ أو
- قد يتم تضمين التوصيات في وثيقة تحتوي على كل من تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات ولكن مع تمييز التوصيات بشكل واضح عن تقرير الإجراءات المتفق عليها، على سبيل المثال عن طريق إدراج تقرير الإجراءات المتفق عليها والتوصيات في قسمين منفصلين ضمن الوثيقة.

التوثيق (راجع الفقرة ٣٥)

أ٦٠- يمكن أن يتضمن توثيق طبيعة الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتوثيق توقيتها ومداها، تسجيل ما يلي، على سبيل المثال:

- تحديد خصائص الموضوع أو الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. وسوف يتباين تحديد الخصائص بناءً على طبيعة الإجراءات المتفق عليها والموضوع أو الموضوعات المنفذ عليها الإجراءات المتفق عليها. فعلى سبيل المثال:
  - فيما يخص الإجراءات المنفذة على أوامر الشراء، قد يقوم المراجع بتحديد المستندات التي تم اختيارها حسب تواريخها وأرقامها الفريدة.

- فيما يخص الإجراءات التي تتطلب اختيار جميع البنود التي تزيد عن مبلغ معين من مجتمع عينة محدد، قد يسجل المراجع نطاق الإجراءات ويحدد مجتمع العينة (على سبيل المثال جميع قيود اليومية التي تزيد عن مبلغ معين في دفتر اليومية خلال فترة محددة أو جميع سجلات ساعات العمل التي تحتوي على ساعات مسجلة تزيد عن عدد معين خلال شهور محددة أو بند واحد كل عشرة بنود في قائمة معينة).
- فيما يخص الإجراءات التي تتطلب الاستفسار من موظفين محددين، قد يسجل المراجع تواريخ الاستفسارات وأسماء الموظفين ووظائفهم والاستفسارات المحددة التي تم طرحها عليهم.
- فيما يخص إجراءات الملاحظة، قد يسجل المراجع الآلية أو المسألة التي خضعت للملاحظة والأفراد ذوي الصلة ومسؤوليات كل منهم ومكان وتوقيت تنفيذ إجراء الملاحظة.

- من قاموا بتنفيذ الإجراءات المتفق عليها وتاريخ تنفيذ هذه الإجراءات.
- من قاموا بفحص الإجراءات المتفق عليها المنفذة، وتاريخ ومدى هذا الفحص.

الملحق الأول

(راجع الفقرة أ٤٠)

مثال توضيحي لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط بشأن إجراءات متفق عليها يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى ارتباط لتنفيذ إجراءات متفق عليها خلال فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج الخطاب إلى التعديل إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على ارتباط متكرر كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

إلى [الطرف القائم بالتكليف]

لقد طلبتم منا تنفيذ ارتباط إجراءات متفق عليها على شراء المنتجات [س]. ويهدف هذا الخطاب إلى تأكيد فهمنا لشروط وأهداف ارتباطنا وطبيعة وحدود الخدمات التي سنقوم بتقديمها. وسيتم تنفيذ ارتباطنا وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) ارتباطات الإجراءات المتفق عليها". وعند تنفيذ ارتباط الإجراءات المتفق عليها، سنلتزم بالقواعد والمتطلبات السلوكية ذات الصلة، التي لا تتطلب أن نكون مستقلين.

وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها الذي يتم تنفيذه بموجب معيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها معكم، وإبلاغكم بالمكتشفات في تقرير الإجراءات المتفق عليها والمكتشفات هي النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. وأنتم وعند الاقتضاء، الأطراف الأخرى، تقرون بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة هذه الإجراءات. وسيتم تنفيذ هذا الارتباط على أساس أن الطرف المسؤول هو المسؤول عن الموضوع الذي ستنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها. وهذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

إن الإجراءات التي سنقوم بتنفيذها هي فقط لغرض مساعدتكم في تحديد ما إذا كان شراؤكم للمنتجات [س] يتسق مع سياستكم الخاصة بالمشتريات[٦]. وبناء عليه، فإن تقريرنا سيكون موجهاً لكم وقد لا يكون مناسباً لأي غرض آخر .

ولقد اتفقنا على تنفيذ الإجراءات الآتية، وتقديم تقرير لكم عن المكتشفات الناتجة عن عملنا:

- الحصول على قائمة من إدارة الطرف القائم بالتكليف بجميع العقود الموقعة بين ١ يناير ٢٠X١و ٣١ ديسمبر ٢٠X١ فيما يخص المنتجات [س] (القائمة) وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه.
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه ضمن القائمة، مقارنة العقد بوثائق المناقصات وتحديد ما إذا كان كل عقد قد خضع لعملية مناقصة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين لدى الطرف القائم بالتكليف
- فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه ضمن القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية الطرف القائم بالتكليف إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.

[٦] في هذه الحالة الطرف القائم بالتكليف هو أيضاً المستخدم المستهدف

ومن المقرر تنفيذ الإجراءات بين [التاريخ] و [التاريخ].

تقرير الإجراءات المتفق عليها

كجزء من ارتباطنا، سنقوم بإصدار تقريرنا الذي سيصف الإجراءات المتفق عليها ومكتشفات الإجراءات التي تم تنفيذها يتم إضافة إشارة مناسبة للشكل والمحتوى المتوقع لتقرير الإجراءات المتفق عليها.

يُرجى التوقيع على هذا الخطاب وإعادة إرسال النسخة المرفقة منه للإشارة إلى إقراركم بالترتيبات الخاصة بارتباطنا، وموافقتكم عليها، بما في ذلك إقراركم وموافقتكم على تنفيذ الإجراءات المحددة التي اتفقنا عليها ومناسبتها للغرض من الارتباط.

يتم إضافة أي معلومات أخرى مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال

[اسم المكتب]

أقر به ووافق عليه بالنيابة عن [الطرف القائم بالتكليف :]

[التوقيع]

[الاسم والوظيفة]

[التاريخ]

الملحق الثاني

(راجع :الفقرة أ٥١)

أمثلة توضيحية لتقارير الإجراءات المتفق عليها

المثال التوضيحي (١)

لأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو المخاطب بالتقرير وهو المستخدم المستهدف الوحيد والطرف القائم بالتكليف ليس هو الطرف المسؤول . فعلى سبيل المثال السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والمستخدم المستهدف، والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف المسؤول.
- لم يتم اكتشاف أي استثناءات .
- لم يقم المراجع بالتعاقد مع أي خبير لتنفيذ أي من الإجراءات المتفق عليها .
- لا يوجد أي قيد على استخدام التقرير أو توزيعه .
- لا توجد أي متطلبات للاستقلال يتعين على المراجع الالتزام بها .
- تم الاتفاق مع الطرف القائم بالتكليف على تحديد مبلغ ١٠٠٠ جنيه كحد أدنى كمي للإبلاغ عن الاستثناءات في الإجراء الثالث.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطب بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها

إن تقريرنا هو فقط الغرض مساعدة الطرف القائم بالتكليف في تحديد ما إذا كان شراؤه للمنتجات [س] يتسق مع سياساته الخاصة بالمشتريات وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول

إن الطرف القائم بالتكليف قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و [الطرف المسؤول]، وفقاً لما حدده الطرف القائم بالتكليف، هو المسؤول عن الموضوع المنفذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المراجع

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) ارتباطات الإجراءات المتفق عليها". وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف، والتقرير له عن المكتشفات التي تعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمور أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

سلوكيات وآداب المهنة ورقابة الجودة

لقد التزمنا بالمتطلبات السلوكية الواردة في ***(يتم بيان المتطلبات السلوكية ذات الصلة)***. ولغرض تنفيذ هذا الارتباط، لا توجد متطلبات للاستقلال يتعين علينا الالتزام بها.

ويطبق مكتبنا معيار رقابة الجودة (١) رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة ، وبناء عليه، فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يضم سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات السلوكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبينة أدناه التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف على شراء المنتجات [س].

	الإجراءات	المكتشفات
١	الحصول على قائمة من إدارة الطرف المسؤول بجميع العقود الموقعة بين [١يناير ٢٠X١ و ٣١ ديسمبر٢٠X١] فيما يخص المنتجات [س] (القائمة) وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه.	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س التي تم توقيعها بين [١ يناير ٢٠X١ و ٣١ ديسمبر ٢٠X١] ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه.
٢	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه في القائمة بوثائق المناقصات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من قائمة المقاولين المؤهلين" لدى الطرف المسؤول].	لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المناقصات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه وتبين لنا أن جميع العقود السبعة والثلاثين قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين لدى الطرف المسؤول].
٣	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية الطرف المسؤول إلى المقاول وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية يقع في حدود ١٠٠٠ جنيه من المبالغ المتفق عليه في العقد.	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ ريال في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية الطرف المسؤول إلى المقاول. وتبين لنا أن المبالغ المدفوعة في النهاية تقع في حدود ١٠٠٠ جنيه من المبالغ المتفق عليها في جميع العقود السبعة والثلاثين دون ملاحظة أي استثناءات.

[توقيع المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

[عنوان المراجع]

المثال التوضيحي (٢)

الأغراض هذا المثال التوضيحي لتقرير الإجراءات المتفق عليها، تم افتراض الظروف الآتية:

- الطرف القائم بالتكليف هو الطرف المسؤول. والمستخدم المستهدف، الذي هو غير الطرف القائم بالتكليف هو أحد المخاطبين بالتقرير إضافة إلى الطرف القائم بالتكليف. فعلى سبيل المثال السلطة التنظيمية هي المستخدم المستهدف والمنشأة التي تشرف عليها السلطة التنظيمية هي الطرف القائم بالتكليف والطرف المسؤول.
- تم اكتشاف استثناءات.
- تعاقد المراجع مع خبير لتنفيذ أحد الإجراءات المتفق عليها وتوجد إشارة إلى ذلك الخبير في تقرير الإجراءات المتفق عليها.
- يوجد قيد على استخدام التقرير وتوزيعه.
- المراجع هو مراجع القوائم المالية الخاصة بالطرف القائم بالتكليف الذي هو أيضاً الطرف المسؤول) وقد اتفق المراجع مع الطرف القائم بالتكليف على أن التزام المراجع بمتطلبات الاستقلالية المنطبقة على مراجعة القوائم المالية هو أمر مناسب فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها. وقد اتفق المراجع كذلك على أن يذكر ضمن شروط الارتباط الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المنطبقة على مراجعة القوائم المالية فيما يخص الغرض من ارتباط الإجراءات المتفق عليها.
- أضاف المراجع إشارة ضمن شروط الارتباط إلى تاريخ الاتفاق على الإجراءات المتفق عليها.

تقرير الإجراءات المتفق عليها بشأن شراء المنتجات [س]

إلى [المخاطبين بالتقرير]

الغرض من تقرير الإجراءات المتفق عليها والقيود على استخدامه وتوزيعه

إن تقريرنا هو فقط لغرض مساعدة (المستخدم المستهدف) في تحديد ما إذا كان شراء الطرف القائم بالتكليف للمنتجات [س] يتسق مع سياسات (المستخدم المستهدف) الخاصة بالمشتريات، وقد لا يكون التقرير مناسباً لأي غرض آخر. وهذا التقرير مقدم فقط الي (الطرف القائم بالتكليف) و(المستخدم المستهدف) ولا ينبغي استخدامه من قبل، أو توزيعه على أي أطراف أخرى.

مسؤوليات الطرف القائم بالتكليف

إن [الطرف القائم بالتكليف] قد أقر بأن الإجراءات المتفق عليها مناسبة للغرض من الارتباط.

و[الطرف المسؤول] وفقاً لما حدده [الطرف القائم بالتكليف]هو المسؤول عن الموضوع المنقذ عليه الإجراءات المتفق عليها.

مسؤوليات المراجع

لقد نفذنا ارتباط الإجراءات المتفق عليها وفقاً لمعيار الخدمات ذات العلاقة (٤٤٠٠) ارتباطات الإجراءات المتفق عليها". وينطوي ارتباط الإجراءات المتفق عليها على قيامنا بتنفيذ الإجراءات التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف، والتقرير له عن المكتشفات التي تعد النتائج الواقعية للإجراءات المتفق عليها التي تم تنفيذها. ونحن لا نقدم أية إفادة بشأن مناسبة الإجراءات المتفق عليها.

إن هذا الارتباط لتنفيذ الإجراءات المتفق عليها لا يُعد ارتباط تأكيد. وبناءً عليه، فنحن لا نبدي أي رأي أو استنتاج تأكيد.

وفي حالة ما إذا كنا قد قمنا بتنفيذ المزيد من الإجراءات، ربما كانت ستنمو إلى علمنا أمور أخرى كنا سنقوم بالتقرير عنها.

سلوكيات وآداب المهنة ورقابة الجودة

لقد التزمنا بالمتطلبات السلوكية الواردة في ***(يتم بيان المتطلبات السلوكية ذات الصلة)*** ومتطلبات الاستقلال وفقاً لـ ***(يتم بيان متطلبات الاستقلال ذات الصلة)***.

ويطبق مكتبنا معيار رقابة الجودة (١) رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، وبناءً عليه، فإنه يحافظ على نظام شامل لرقابة الجودة يضم سياسات وإجراءات موثقة بشأن الالتزام بالمتطلبات السلوكية والمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة.

الإجراءات والمكتشفات

لقد نفذنا الإجراءات المبينة أدناه، التي تم الاتفاق عليها مع الطرف القائم بالتكليف في شروط الارتباط المؤرخة التاريخ، على شراء المنتجات [س].

	الإجراءات	المكتشفات
١	الحصول على قائمة من إدارة الطرف القائم بالتكليف] بجميع العقود الموقعة بين [١ يناير ٢٠X١] و ٣١ديسمبر ٢٠X١] فيما يخص المنتجات [س] (القائمة) وتحديد جميع العقود التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه.	لقد حصلنا من الإدارة على قائمة بجميع العقود فيما يخص المنتجات [س] التي تم توقيعها بين [١] يناير ٢٠X١ و ٣١ديسمبر ٢٠X١] ومن بين إجمالي العقود المدرجة في القائمة والبالغ عددها ١٢٥ عقداً، حددنا ٣٧ عقداً تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه.
٢	مقارنة كل عقد من العقود المحددة، التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه في القائمة بوثائق المناقصات وتحديد ما إذا كان العقد قد خضع لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من قائمة المقاولين المؤهلين" لدى الطرف القائم بالتكليف. وفيما يخص وثائق المناقصات التي تم تقديمها باللغة [لغة أجنبية ترجمة هذه الوثائق بمساعدة مترجم تعاقد معه المراجع قبل تنفيذ المقارنة.	...لقد قمنا بإجراء فحص مادي لوثائق المناقصات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه. ومن بين وثائق المناقصات المتعلقة بالعقود السبعة والثلاثين، تم تقديم ٥ وثائق باللغة لغة أجنبية. وقد تعاقدنا مع مترجم لمساعدتنا في ترجمة هذه الوثائق الخمسة. وتبين لنا أن ٣٦ عقداً، من بين ٣٧ عقداً، قد خضعت لعملية منافسة شارك فيها ٣ مقاولين على الأقل من "قائمة المقاولين المؤهلين لدى الطرف القائم بالتكليف. وتبين لنا وجود عقد واحد بقيمة ٦٥٠٠٠ جنيه لم يخضع للمنافسة. وقد أفادتنا الإدارة بأن السبب في عدم خضوع هذا العقد للمنافسة هو الحاجة الملحة للوفاء بالموعد النهائي المتعاقد عليه. وإن التعاقد مع المترجم لمساعدتنا في ترجمة وثائق المنافسة لا يحد من مسؤوليتنا عن تنفيذ الإجراءات والتقرير عن المكتشفات.
٣	فيما يخص كل عقد من العقود المحددة التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه في القائمة، مقارنة المبلغ واجب الدفع في كل عقد تم توقيعه بالمبلغ الذي دفعه في النهاية الطرف القائم بالتكليف إلى المورد	لقد حصلنا على العقود الموقعة للسبعة وثلاثين عقداً التي تزيد قيمتها عن ٢٥٠٠٠ جنيه في القائمة، وقمنا بمقارنة المبالغ الواجبة الدفع في العقود بالمبالغ التي دفعها في النهاية الطرف القائم بالتكليف إلى المورد. وتبين لنا أن المبالغ الواجبة الدفع في العقود الموقعة تختلف عن المبالغ

	وتحديد ما إذا كان المبلغ المدفوع في النهاية هو نفسه المبلغ المتفق عليه في العقد.	التي دفعها في النهاية الطرف القائم بالتكليف فيما يخص ٢٦ عقداً من إجمالي العقود السبعة والثلاثين. وفي جميع هذه الحالات، أفادتنا الإدارة بأن الاختلاف في المبالغ كان لاستيعاب الزيادة بنسبة ١% في معدل ضريبة المبيعات في دولة [اسم الدولة] والتي أصبحت سارية اعتباراً من شهر سبتمبر ٢٠X١

[توقيع المراجع]

[تاريخ تقرير المراجع]

[عنوان المراجع]

المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠) اصدار ٢٠٢٥

مهام اعداد بيانات ماليه

المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠) اصدار ٢٠٢٥

مهام اعداد بيانات ماليه

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١-٤
مهمة اعداد بيانات ماليه	٥-١٠
نطاق اختصاص هذا المعيار	١١-١٤
تاريخ السريان	١٥
الأهداف	١٦
التعريفات	١٧
المتطلبات	
القيام بمهمة اعداد بيانات ماليه وفقاً لهذا المعيار	١٨-٢٠
المتطلبات الاخلاقية	٢١
الحكم المهني	٢٢
رقابة الجودة على مستوى المهمة	٢٣
قبول المهمة والاستمرار فيها	٢٤ - ٢٦
الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة	٢٧
تنفيذ المهمة	٢٨-٣٧
التوثيق	٣٨
تقرير المحاسب القانوني	٣٩-٤١
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
نطاق المعيار	أ/١ - أ/١١
مهمة اعداد بيانات مالية	أ/١٢ - أ/١٨
المتطلبات الاخلاقية	أ/١٩ - أ/٢٦
الحكم المهني	أ/٢٧ - أ/٢٩
رقابة الجودة على مستوى المهمة	أ/٣٠ - أ/٣٢
قبول المهمة والاستمرار فيها	أ/٣٣ - أ/٤٥
الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة	أ/٤٦ - أ/٤٧
تنفيذ المهمة	أ/٤٨ - أ/٥٨
التوثيق	أ/٥٩ - أ/٦١
تقرير المحاسب القانوني	أ/٦٢ - أ/٦٩
الملحق الأول: خطاب إرتباط توضيحي لمهمة اعداد بيانات ماليه	
الملحق الثاني: مثال توضيحي لتقارير المحاسب القانوني	

ينبغي قراءة المعيار المصري للخدمات ذات الصلة (٤٤١٠) "جنباً إلى جنب مع التمهيد لإصدارات المعايير المصرية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

مقدمة

نطاق المعيار

١- يتناول هذا المعيار مسؤوليات المحاسب القانوني عندما يتم تكليفه لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الوصول إلى أي تأكد بشأن تلك المعلومات، ولإعداد تقارير عن المهمة وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرتين "أ/١"، "أ/٢")

٢- ينطبق هذا المعيار على مهام الاعداد للمعلومات المالية التاريخية. ويمكن تطبيقه، بعد تكييفه حسب الضرورة، على مهام الاعداد للمعلومات المالية الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية، وعلى مهام الاعداد للمعلومات غير المالية. وفيما يلي فإن الإشارة إلى "المعلومات المالية" تعني "المعلومات المالية التاريخية". (راجع: الفقرتين "أ/٣"، "أ/٤").

٣- عندما تطلب الإدارة من المحاسب القانوني مساعدتها في إعداد وعرض المعلومات المالية، فقد يتطلب الأمر إيلاء اهتمام مناسب لما إذا كان ينبغي القيام بالمهمة وفقاً لهذا المعيار. ومن بين العوامل التي قد تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك إعداد التقارير بموجب هذا المعيار، ما إذا كانت:

- المعلومات المالية مطلوبة بموجب أحكام نظام أو لائحة مطبقة، وما إذا كانت مطلوبة لتقديمها للعموم.
- الأطراف الخارجية الأخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية المعدة من المرجح أن تُقرن اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية، وكان هناك خطر باحتمال إساءة فهم مستوى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات، ومثال ذلك:
  - إذا كان الغرض من المعلومات المالية هو استخدامها من قبل أطراف أخرى بخلاف الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، أو قد يتم تقديمها إلى، أو الحصول عليها من، أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين للمعلومات؛
  - إذا تم ذكر اسم المحاسب القانوني مع المعلومات المالية. (راجع: الفقرة "أ/٥")

العلاقة بالمعيار المصري لرقابة الجودة (١)[١]

٤- تحُد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤوليات المكتب. وينطبق معيار مراقبة الجودة (١) على مكاتب المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بمهام الاعداد التي يقوم بها المكتب[٢]. وتنبني أحكام هذا المعيار المتعلقة برقابة الجودة على مستوى كل مهمة من مهام الاعداد على أساس أن المكتب يخضع لمعيار مراقبة الجودة (١) أو لمتطلبات مساوية على الأقل لمتطلبات ذلك المعيار.

(راجع: الفقرات "أ/٦"–"أ/١١")

مهمة الاعداد

٥- قد تطلب الإدارة من محاسب مهني في الممارسة العامة أن يساعدها في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة. وتنشأ القيمة التي يمثلها تنفيذ مهمة الاعداد وفقاً لهذا المعيار لمستخدمي المعلومات المالية من تطبيق الخبرة المهنية للمحاسب القانوني في مجال المحاسبة والتقارير المالية والالتزام بالمعايير المهنية، بما في ذلك المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، والإعلان الواضح عن طبيعة ومدى مشاركة المحاسب القانوني في المعلومات المالية المعدة. (راجع: الفقرات "أ/١٢"–"أ/١٥")

(١) معيار مراقبة الجودة (١).
(٢) معيار مراقبة الجودة (١)، الفقرة "٤".

٦- نظراً لأن مهمة الاعداد ليست مهمة تأكد، فإن مهمة الاعداد لا تتطلب من المحاسب القانوني التحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض الاعداد، كما لا يتطلب منه جمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص في إعداد المعلومات المالية.

٧- تظل الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات المالية وأساس إعدادها وعرضها. وتتضمن تلك المسؤولية تطبيق الإدارة للاجتهادات المطلوبة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك اختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها، وإذا لزم الأمر، إجراء تقديرات محاسبية معقولة. (راجع: الفقرتين "أ/١٢"، "أ/١٣")

٨- لا يفرض هذا المعيار مسؤوليات على الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة ولا يلغي الأنظمة واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم. والمهمة المنفذة وفقاً لهذا المعيار يتم إجراؤها على افتراض أساسي بأن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد وافقوا على مسؤوليات معينة تعُد ضرورية لتنفيذ مهام الاعداد. (راجع: الفقرتين "أ/١٢"، "أ/١٣")

٩- قد تكون المعلومات المالية موضوع مهمة الاعداد مطلوبة لأغراض متنوعة من بينها:

(أ) الالتزام بمتطلبات البيانات المالية الدورية الإلزامية المحددة في نظام أو لائحة؛

(ب) لأغراض لا تتعلق بالبيانات المالية الإلزاميه بموجب نظام أو لائحة ذات صلة، بما في ذلك على سبيل المثال:

- للإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، مع إعداد المعلومات المالية على أساس مناسب لأغراضهم الخاصة (مثل إعداد المعلومات المالية للاستخدام الداخلي).
- لأغراض البيانات المالية الدورية المعده لأطراف خارجية بموجب عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق (مثل المعلومات المالية المقدمة لجهة تمويل لدعم توفير منحة أو استمرارها).
- لأغراض المعاملات، عل سبيل المثال لدعم معاملة تنطوي على تغييرات في هيكل ملكية المنشأة أو هيكلها التمويلي (مثل الاندماج أو الاستحواذ).

١٠- يمكن استخدم أطر تقارير ماليه مختلفة لإعداد وعرض المعلومات المالية، تتراوح من استخدام أساس محاسبي بسيط خاص بالمنشأة، إلى استخدام معايير موضوعة للبيانات المالية. ويعتمد إطار التقارير المالية الذي تقره الإدارة لإعداد وعرض للمعلومات المالية على طبيعة المنشأة والاستخدام المستهدف للمعلومات. (راجع: الفقرات "أ/١٦"–"أ/١٨")

نطاق اختصاص هذا المعيار

١١- يحتوي هذا المعيار على أهداف المحاسب القانوني عند اتباع معيار مهام الخدمات ذات الصله، التي توفر السياق الذي وضعت فيه متطلبات هذا المعيار، والتي يُقصد بها مساعدة المحاسب القانوني على فهم ما يلزم تنفيذه عند القيام بمهمة الاعداد.

١٢- يحتوي هذا المعيار على متطلبات مُعبَّر عنها بكلمة "يجب"، وتهدف إلى تمكين المحاسب القانوني من الوفاء بالأهداف الموضوعة.

١٣- بالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على مقدمة وتعريفات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية، توفر سياقاً ذا صلة بالفهم السليم للمعيار.

١٤- وتقدم المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى شرحاً إضافياً للمتطلبات وإرشادات لتنفيذها. وفي حين أن مثل هذه الإرشادات لا تفرض في حد ذاتها متطلباً، إلا أنها تعُد ذات صلة بالتطبيق الصحيح للمتطلبات. وقد توفر أيضاً المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى معلومات عامة تتعلق بالأمور التي تم تناولها في هذا المعيار، وتساعد في تطبيق المتطلبات.

تاريخ السريان

١٥- يسري هذا المعيار على مهام اعداد البيانات المالية المتعاقد عليها اعتباراً من او بعد ٢٠٢٧/١/١.

الأهداف

١٦- تتمثل أهداف المحاسب القانوني عند تنفيذ مهمة الاعداد بموجب هذا المعيار فيما يلي:

(أ) تطبيق الخبرات المحاسبية وخبرات التقارير المالية لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار تقارير ماليه مطبق استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة؛

(ب) إعداد تقارير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

التعريفات

١٧- يكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي لأغراض هذا المعيار:

(أ) إطار التقارير المالية المطبق: إطار التقارير المالية الذي تقره الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد المعلومات المالية والذي يكون مقبولاً في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من المعلومات المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. (راجع: الفقرات "أ/٣٥"–"أ/٣٧")

(ب)مهمة الاعداد: مهمة يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقارير المالية لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار تقارير ماليه مطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقاً لمتطلبات هذا المعيار. وفي جميع فقرات هذا المعيار، تستخدم الكلمات "يعد" و"اعداد" و"معده" في هذا السياق.

(ج) الشريك المسؤول عن المهمة: الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولاً عن المهمة وتنفيذه، وعن التقارير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية.

(د) فريق المهمة: جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون المهمة، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في مؤسسة لتنفيذ إجراءات خاصة بالمهمة. ويستثنى من ذلك الخبراء الخارجيون الذين يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في مؤسسة.

(هـ) التحريف: اختلاف بين مبلغ بند من بنود البيانات المالية أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.

وعندما تكون المعلومات المالية معدة طبقاً لإطار عرض عادل وواضح، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات في المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تعُد، حسب حكم المحاسب القانوني، ضرورية لعرض المعلومات المالية بشكل عادل وواضح فى جميع جوانبها الهامه والمؤثره.

(و) المحاسب القانوني: محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي مهمة الاعداد. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن المهمة أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها هذا المعيار صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن المهمة بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، استخُدم مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمة" بدلاً من "المحاسب القانوني". ويقُرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن المهمة" و"المكتب "على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

(ز) المتطلبات الاخلاقية ذات الصـــلة: المتطلبات الاخلاقية التي يخضـــع لها فريق المهمة عند تنفيذ مهام الاعداد، وتشمل هذه المتطلبات عادةً الجزأين (أ) و (ب) من قواعد سلوكيات وأداب المهنة المعتمدة بمصر (باستثناء البند ٢٩٠ "الاستقلالية:: مهام المراجعة والفحص، "والبند ٢٩١ " الاستقلالية: مهام التأكد الأخرى" في الجزء ب)

المتطلبات

القيام بمهمة الاعداد وفقاً لهذا المعيار

١٨- يجب أن يتوفر لدى المحاســب القانوني فهم لنص هذا المعيار بكامله، بما في ذلك المواد التطبيقية والمواد التفســيرية الأخرى، من أجل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الصحيح.

الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة

١٩- يجب على المحاســب القانوني أن يلتزم بكل متطلب وارد في هذا المعيار إلا في حال وجود متطلب خاص ليســت له صلة بمهمة الاعداد، على سبيل المثال في حالة عدم احتواء المهمة على الظروف التي يتناولها المتطلب.

٢٠- لا يجوز للمحاســب القانوني أن يشــير إلى التزامه بهذا المعيار ما لم يكن قد التزم بجميع متطلبات هذا المعيار ذات الصلة بمهمة الاعداد.

المتطلبات الاخلاقية

٢١- يجب على المحاسب القانوني الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة. (راجع: الفقرات "أ/١٩"–"أ/٢٦")

الحكم المهني

٢٢- يجب على المحاسب القانوني ممارسة الحكم المهني عند القيام بمهمة الاعداد. (راجع: الفقرات "أ/٢٧"–"أ/٢٩")

رقابة الجودة على مستوى المهمة

٢٣- يتحمل الشريك المسؤول عن المهمة المسؤولية عمّا يلي:

(أ) الجودة العامة لكل مهمة الاعداد يتم إسناده لذلك الشريك؛

(ب) تنفيذ المهمة وفقاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، عن طريق: (راجع: الفقرة "أ/٣٠")

(١) اتباع الإجراءات المناسـبة بشـأن قبول العلاقات مع العملاء والمهام والاسـتمرار في تلك العلاقات والمهام؛ (راجع: الفقرة "أ/٣١")

(٢) الاقتناع بأن فريق المهمة يتمتع مجتمعاً بالكفاءة والقدرات اللازمة لتنفيذ مهمة الاعداد؛

(٣) الانتباه لمؤشـرات عدم الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصـلة من جانب أعضـاء فريق المهمة، وتحديد التصـرف المناسـب إذا لفت انتباه الشـريك المسـؤول عن المهمة أمور تشـير إلى عدم التزام أعضـاء فريق المهمة بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة "أ/٣٢")

(٤) توجيه المهمة وتنفيذها والإشراف عليها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛

(٥) تحمل مسؤولية الحفاظ على توثيق مناسب لأعمال المهمة.

قبول المهمة والاستمرار فيها

استمرار العلاقات مع العملاء وقبول المهمة والاتفاق على شروطها

٢٤- لا يجوز للمحاسب القانوني قبول المهمة ما لم يكن قد اتفق على شروطها مع الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بما في ذلك الاتفاق على ما يلي:

(أ) الاستخدام والتوزيع المستهدفين للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع إن وجدت؛ (راجع: الفقرات "أ/٢٠"، "أ/٣٣"، "أ/٣٤"، "أ/٣٧"، "أ/٣٨")

(ب) تحديد إطار التقارير المالية المطبق؛ (راجع: الفقرات "أ/٢٠"، "أ/٣٥"–"أ/٣٨")

(ج) هدف ونطاق مهمة الاعداد؛ (راجع: الفقرة "أ/٢٠")

(د) مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك متطلب الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة؛ (راجع: الفقرة "أ/٢٠")

(هـ) مسؤوليات الإدارة عن: (راجع: الفقرات "أ/٣٩"–"أ/٤١")

(١) المعلومات المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقارير ماليه مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين؛

(٢) دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى المقدمة من الإدارة لأغراض مهمة الاعداد؛

(٣) الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض المعلومات المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد يقدم المحاسب القانوني المساعدة بشأنها أثناء مهمة الاعداد؛ (راجع: الفقرة "أ/٢٧")

(و) الشكل والمحتوى المتوقعين لتقارير المحاسب القانوني.

٢٥- يجب أن يسُجل المحاسب القانوني شروط المهمة المتفق عليها في خطاب الارتباط أو شكل آخر مناسب من أشكال الاتفاق المكتوب قبل تنفيذ المهمة. (راجع: الفقرات "أ/٤٢"-"أ/٤٤")

المهام المتكررة

٢٦- في مهام الاعداد المتكررة، يجب على المحاسب القانوني تقييم ما إذا كانت الظروف، بما في ذلك التغييرات في اعتبارات قبول المهمة، تتطلب إعادة النظر في شروط المهمة وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير الإدارة بشروط المهمة القائمة. (راجع: الفقرة "أ/٤٥")

الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة

٢٧- يجب على المحاسب القانوني إبلاغ الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، في الوقت المناسب خلال سير مهمة الاعداد، بجميع الأمور المتعلقة بمهمة الاعداد والتي يرى المحاسب القانوني، بحسب حكمه المهني، أنها مهمة بما يكفي لجعلها جديرة باهتمام الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال. (راجع: الفقرتين "أ/٤٦"، "أ/٤٧")

تنفيذ المهمة

فهم المحاسب القانوني

٢٨- يجب على المحاسب القانوني التوصل إلى فهم للأمور الآتية بشكل يكفي لتمكينه من تنفيذ مهمة الاعداد: (راجع: الفقرات "أ/٤٨"–"أ/٥٠")

(أ) أعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي والسجلات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) إطار التقارير المالية المطبق بما في ذلك تطبيقه في صناعة المنشأة.

اعداد المعلومات المالية

٢٩- يجب على المحاسب القانوني اعداد المعلومات المالية باستخدام السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، التي تقدمها الإدارة.

٣٠- يجب على المحاسب القانوني أن يُناقش مع الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، تلك الاجتهادات المهمة، التي قدم المحاسب القانوني بشأنها المساعدة أثناء اعداد المعلومات المالية. (راجع: الفقرة "أ/٥١")

٣١- قبل الانتهاء من مهمة الاعداد، يجب على المحاسب القانوني قراءة المعلومات المالية المعدة في ضوء فهمه لأعمال المنشأة وعملياتها وفي ضوء إطار التقارير المالية المطبق. (راجع: الفقرة "أ/٥٢")

٣٢- إذا علم المحاسب القانوني أثناء مهمة الاعداد بعدم اكتمال أو عدم دقة السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، المقدمة من الإدارة لإنجاز المهمة، أو لم يكن راضياً عنها لأي سبب آخر، فيجب على المحاسب القانوني لفت انتباه الإدارة لذلك وطلب الحصول على المعلومات الإضافية أو المصححة.

٣٣- في حالة عدم قدرة المحاسب القانوني على إنجاز المهمة بسبب فشل الإدارة في توفير السجلات أو المستندات أو التوضيحات أو المعلومات الأخرى، بما في ذلك الاجتهادات المهمة، بالشكل المطلوب، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من المهمة، وإبلاغ الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة "أ/٥٨")

٣٤- إذا علم المحاسب القانوني أثناء المهمة بأن:

(أ) المعلومات المالية المعده لا تشير إلى إطار التقارير المالية المطبق أو تصفه بشكلٍ كافٍ؛ أو (راجع: الفقرة "أ/٥٣")

(ب) ثمة تعديلات يلزم إدخالها على المعلومات المالية المعده حتى لا تكون المعلومات المالية مُحرّفة بشكلٍ هام ومؤثر؛ أو (راجع: الفقرات "أ/٥٤"–"أ/٥٦")

(ج) المعلومات المالية المعده مضللة لأي سبب آخر، (راجع: الفقرة "أ/٥٧")

فيجب على المحاسب القانوني أن يقترح على الإدارة التعديلات المناسبة.

٣٥- إذا رفضت الإدارة، أو لم تسمح للمحاسب القانوني بإدخال التعديلات المقترحة على المعلومات المالية المعده، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من المهمة وإبلاغ الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بأسباب الانسحاب. (راجع: الفقرة "أ/٥٨")

٣٦- إذا كان الانسحاب من المهمة غير ممكن، يجب على المحاسب القانوني أن يحدد المسؤوليات المهنية والنظامية المطبقة في ظل الظروف القائمة.

٣٧- يجب على المحاسب القانوني أن يحصل على إقرار من الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، بتحملهم للمسؤولية عن النسخة النهائية من المعلومات المالية المعدة. (راجع: الفقرة "أ/٦٨")

التوثيق

٣٨- يجب على المحاسب القانوني أن يضمّن في توثيقه لأعمال المهمة ما يلي: (راجع: الفقرات "أ/٥٩"–"أ/٦١")

(أ) الأمور المهمة الناشئة أثناء مهمة الاعداد وكيفية تعامل المحاسب القانوني مع تلك الأمور؛

(ب) سجل يوضح كيف أن المعلومات المالية المعده تتطابق مع السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي تستند إليها المقدمة من الإدارة؛

(ج) النسخة النهائية من المعلومات المالية المعده التي أقرت الإدارة أو المسئولون عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، بمسؤوليتهم عنها، وتقارير المحاسب القانوني. (راجع: الفقرة "أ/٦٨")

تقرير المحاسب القانوني

٣٩- يتمثل أحد الأغراض المهمة من تقرير المحاسب القانوني في الإبلاغ بشكل واضح عن طبيعة مهمة الاعداد ودور المحاسب القانوني ومسؤولياته في تلك المهمة. ولا يعد تقرير المحاسب القانوني وسيلة لإبداء رأي أو استنتاج في المعلومات المالية بأي شكل من الأشكال.

٤٠- يجب أن يكون تقرير المحاسب القانوني الصادر لمهمة الاعداد في صورة كتابية، ويجب أن يحتوي على العناصر الآتية: (راجع: الفقرات "أ/٦٢"، "أ/٦٣"، "أ/٦٩")

(أ) عنوان التقرير؛

(ب) المخاطب بالتقرير، وفقاً لما تتطلبه شروط المهمة؛ (راجع: الفقرة "أ/٦٤")

(ج) عبارة تفيد بأن المحاسب القانوني قد قام بالاعداد المعلومات المالية استناداً إلى المعلومات المُقدمة من الإدارة؛

(د) وصف لمسؤوليات الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، فيما يتعلق بمهمة الاعداد وفيما يتعلق بالمعلومات الماليه؛

(هـ) تحديد إطار التقارير المالية المطبق؛ وفي حال استخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص، يحتوي التقرير على وصف أو إشارة لوصف إطار التقارير المالية ذي الغرض الخاص في المعلومات الماليه؛

(و) تحديد المعلومات المالية، بما في ذلك عنوان كل عنصر من عناصر المعلومات المالية، إذا كانت المعلومات المالية تتضمن أكثر من عنصر واحد، بالإضافة إلى تاريخ المعلومات المالية أو الفترة التي تتعلق بها؛

(ز) وصف لمسؤوليات المحاسب القانوني في اعداد المعلومات المالية، بما في ذلك أن المهمة تم تنفيذها وفقاً لهذا المعيار، وأن المحاسب القانوني قد التزم بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة؛

(ح) وصف لما يستلزمه تنفيذ مهمة الاعداد وفقاً لهذا المعيار؛

(ط) توضيحا لما يلي:

(١) نظراً لأن مهمة الاعداد ليس مهمة تأكد، فإن المحاسب القانوني غير مطالب بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة لأغراض الاعداد؛

(٢) وبناءً عليه، فإن المحاسب القانوني لا يبْدي أي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت المعلومات المالية مُعدة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

(ي) في حال إعداد المعلومات المالية باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص، يحتوي التقريرعلى فقرة توضيحية: (راجع: الفقرات "أ/٦٥"–"أ/٦٧")

(١) تبين الغرض الذي تم من أجله إعداد المعلومات المالية، وإذا لزم الأمر، تحدد المستخدمين المستهدفين، أو تحتوي على إشارة للإيضاح المرفق بالمعلومات المالية الذي يفصح عن هذه المعلومات؛

(٢) تلفت انتباه قراء التقرير إلى حقيقة أن المعلومات المالية معدة وفقاً لإطار ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك، فإن المعلومات قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى؛

(ك) تاريخ تقارير المحاسب القانوني؛

(ل) توقيع المحاسب القانوني؛

(م) عنوان المحاسب القانوني.

٤١- يجب على المحاسب القانوني أن يؤرخ التقارير بالتاريخ الذي أنجز فيه مهمة الاعداد وفقاً لهذا المعيار. (راجع: الفقرة "أ/٦٨")

***

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

نطاق المعيار

اعتبارات عامة (راجع: الفقرة "١")

أ/١ في مهمة الاعداد، عندما يكون الطرف القائم بالتكليف شخصاً آخر بخلاف الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة في المنشأة، يمكن تطبيق هذا المعيار بعد تكييفه حسب الحاجة.

أ/٢ قد تأخذ مشاركة المحاسب القانوني في الخدمات أو الأنشطة في سياق مساعدة إدارة المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة عدة أشكالٍ مختلفة. وعندما يتم تكليف المحاسب القانوني بتقديم تلك الخدمات أو الأنشطة للمنشأة وفقاً لهذا المعيار، فإن اقتران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات المالية يتضح من خلال تقرير المحاسب القانوني المقدم عن المهمة بالشكل المطلوب بموجب هذا المعيار. ويحتوي تقرير المحاسب القانوني على إقرار صريح من المحاسب القانوني بالالتزام بهذا المعيار.

التطبيق على مهام الاعداد الأخرى بخلاف المعلومات المالية التاريخية (راجع: الفقرة "٢")

أ/٣ يتناول هذا المعيار المهام التي يقوم فيها المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية. ومع ذلك، يمكن تطبيق هذا المعيار أيضاً، بعد تكييفه حسب الحاجة، عندما يتم تكليف المحاسب القانوني بمساعدة الإدارة في إعداد وعرض معلومات ماليه أخرى. ومن أمثلة ذلك:

- المعلومات المالية الافتراضية.
- المعلومات المالية المستقبلية، بما في ذلك الموازنات أو التوقعات المالية.

أ/٤ قد يقوم المحاسب القانوني أيضاً بمهام لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات غير المالية، على سبيل المثال، بيانات غازات الاحتباس الحراري أو إقرارات الإحصائيات أو الإقرارات المتعلقة بمعلومات أخرى. وفي مثل هذه الظروف، قد يطبق المحاسب القانوني هذا المعيار، بعد تكييفه حسب الحاجة، وبحسب صلته بتلك الأنواع من المهام .

أ/٥ ملغاه.

العلاقة بالمعيار المصرى لرقابة الجودة (١) (راجع: الفقرة "٤")

أ/٦ يتناول المعيار المصرى لرقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء وحفظ نظامه الخاص برقابة جودة مهام الخدمات ذات الصله، بما في ذلك مهام الاعداد. وتستهدف تلك المسؤوليات إرساء:

- نظام رقابة الجودة بالمكتب؛
- سياسات المكتب التي تهدف إلى تحقيق هدف نظام رقابة الجودة وإجراءاته لتطبيق ومتابعة الالتزام بتلك السياسات.

أ/٧ بموجب معيار مراقبة الجودة(١)، فإن المكتب يتحمل التزاماً بارساء نظام لرقابة الجودة وحفظه ليوفر له تأكد اً معقولاً بأن:

(أ) المكتب والعاملين فيه يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المهمة مناسبة في ظل الظروف القائمة[٣].

أ/٨ ملغاه

(٣) معيار مراقبة الجودة (١)، الفقرة "١١".

أ/٩ في سياق نظام المكتب الخاص برقابة الجودة، تتحمل فرق المهام مسؤولية عن تطبيق إجراءات رقابة الجودة المطبقة على المهمة.

أ/١٠ ما لم تشـــر المعلومات المقدمة من المكتب أو من الأطراف الأخرى إلى غير ذلك، يحق لفريق المهمة أن يعتمد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب. فعلى سـبيل المثال، يمكن لفريق المهمة الاعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب فيما يتعلق بما يلي:

- الكفاءة المهنية للعاملين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- الحفاظ على العلاقات مع العملاء، من خلال نظُم القبول والاستمرار.
- الالتزام بالمتطلبات النظامية والتنظيمية من خلال آلية المتابعة.

وعند النظر في أوجه القصـور المكتشـفة في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب والتي قد تؤثر على مهمة الاعداد، قد يأخذ الشريك المسؤول عن المهمة في الحسبان التدابير التي اتخذها المكتب لتصحيح الوضع والتي يراها الشريك المسؤول عن المهمة كافية في سياق مهمة الاعداد.

أ/١١ لا يشـــير وجود وجه من أوجه القصـــور في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب بالضـــرورة إلى أنه لم يتم تنفيذ مهمة الاعداد وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة، أو إلى أن تقرير المحاسب القانوني لم يكن مناسباً.

مهمة الاعداد

استخدام مصطلحي "الإدارة" و"المسئولين عن الحوكمة" (راجع: الفقرات "٥"، "٧"، "٨")

أ/١٢ تختلف المسـؤوليات الخاصـة بكل من الإدارة والمسـئولين عن الحوكمة، بين المنشـآت بمُختلف أنواعها. وتؤثر تلك الاختلافات على طريقة تطبيق المحاسب القانوني لمتطلبات هذا المعيار المتعلقة بالإدارة أو المسئولين عن الحوكمة . وبناءً عليه، فإن العبارة "الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال" المُستخدمة في مواضع مُختلفة من هذا المعيار يقُصد منها تنبيه المحاسب القانوني لحقيقة أن البيئات المُختلفة التي تعمل فيها المُنشآت قد توجد فيها هياكل وترتيبات مُختلفة للإدارة والحوكمة.

أ/١٣ تقع المســؤوليات المختلفة المتعلقة بإعداد المعلومات المالية والتقارير المالية الخارجيه إمّا على عاتق الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة وفقاً لعوامل مثل:

- موارد المنشأة وهيكلها.
- الأدوار الخاصة بكل من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في المُنشأة على النحو المنصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح ذات الصـلة، أو إذا كانت المُنشـأة غير خاضـعة للتنظيم، ففي أي ترتيبات رسـمية للحوكمة أو المُسـاءلة موضوعة للمُنشأة (على سبيل المثال، على النحو المُسجل في العقود أو النظام الأساسي للمُنشأة أو في أي نوع آخر من المستندات التي تؤسَّس بها المنشآت).

وفي العديد من المنشـآت الصـغيرة لا يوجد غالباً فصـل بين مهام الإدارة ومهام المسـئولين عن الحوكمة في المنشـأة، أو قد يكون المسئولين عن الحوكمة منخرطين أيضـاً في إدارة المنشـأة. وفي معظم الحالات الأخرى، خاصـة في المُنشـآت الأكبر، تتحمل الإدارة المسؤولية عن تنفيذ أعمال أو أنشطة المُنشأة وإعداد التقارير عنها، في حين يشُرّف المسئولين عن الحوكمة على الإدارة. وفي المنشـآت الأكبر، يتولى أو يتحمل المسـئولين عن الحوكمة غالباً المسـؤولية عن اعتماد المعلومات المالية للمنشـأة، خاصـة إذا كانت مُعدَّة لاسـتخدام أطراف من خارج المنشـأة. وغالباً ما تتولى مجموعة فرعية من المسـئولين عن الحوكمة في المنشآت الأكبر، مثل لجنة معنية بالمراجعة، مسؤوليات إشرافية معينة.

المشاركة في أنشطة أخرى تتعلق بإعداد وعرض المعلومات المالية (راجع: الفقرة "٥")

أ/١٤ يختلف نطاق مهمة الاعداد تبعاً لظروف المهمة. ومع ذلك، فإنه في كل حالة سينطوي على مساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقارير المالية، استناداً إلى المعلومات المقدمة من الإدارة. وفي بعض مهام الاعداد، يمكن أن تكون الإدارة قد أعدت بالفعل المعلومات المالية بنفسها في صورة مسودة أو في شكل مبدئي.

أ/١٥ قد يتم تكليف المحاسب القانوني أيضاً بتنفيذ بعض الأنشطة الأخرى نيابة عن الإدارة، بالإضافة إلى مهمة الاعداد. فعلى سبيل المثال، قد يطُلب من المحاسب القانوني أيضاً الاعداد البيانات المحاسبية الأساسية الخاصة بالمنشأة وتصنيفها وتلخيصها، ومعالجة البيانات التي في شكل سجلات محاسبية وصولاً إلى إعداد ميزان للمراجعة. ثم يسُتخدم ميزان المراجعة على أنه المعلومات الأساسية التي يمكن للمحاسب القانوني أن يعد منها المعلومات المالية التي تكون موضوع مهمة الاعداد يتم تنفيذها وفقاً لهذا المعيار. وغالباً ما يكون هذا هو الحال في المنشآت الأصغر التي لا توجد فيها نظُم محاسبية متطورة، أو في المنشآت التي تفُضل الاستعانة بمصادر خارجية لإعداد السجلات الحسابية. ولا يتناول هذا المعيار الأنشطة الأخرى التي قد ينفذها المحاسب القانوني لمساعدة الإدارة في مجالات أخرى قبل الاعداد البيانات المالية للمنشأة.

أطر التقارير المالية (راجع: الفقرة "١٠")

أ/١٦ تعُدّ المعلومات المالية وفقاً لإطار تقارير ماليه مصمَّم لتلبية:

- الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع عريض من المستخدمين (بعبارة أخرى، "إطار تقارير ماليه ذي غرض عام")؛ أو
- الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمين محددين (بعبارة أخرى، "إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص)."

وتحدد متطلبات إطار التقارير المالية المطبق شكل ومحتوى المعلومات المالية. وفي بعض الحالات، قد يشُار إلى إطار التقارير المالية بلفظ "الأساس المحاسبي".

أ/١٧ من أمثلة أطر التقارير المالية ذات الغرض العام شائعة الاستخدام:

- المعايير الدوليه للتقارير المالية ومعايير المحاسبة المصرية
- المعيار الدولى للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ومعيار المحاسبه المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

أ/١٨ من أمثلة أطر التقارير المالية ذات الغرض الخاص التي قد تسُتخدم، اعتماداً على الغرض الخاص من المعلومات الماليه:

- الأساس المحاسبي الضريبي لإعداد المعلومات المالية للوفاء بمتطلبات الالتزام الضريبي.
- للمنشآت غير المطالبة باستخدام إطار تقارير ماليه مفروض:
  - أي أساس محاسبي يتم استخدامه في المعلومات المالية لمنشأة معينة، ويعُد مناسباً للاستخدام المقصود من المعلومات المالية ومناسباً لظروف المنشأة (على سبيل المثال، استخدام الأساس المحاسبي النقدي مع استحقاقات محددة، مثل المبالغ مستحقة التحصيل والمبالغ مستحقة السداد، عند إعداد قائمة المركز المالية وقائمة الدخل، أو استخدام إطار تقارير ماليه مفروض بعد تعديله بما يلائم الغرض الخاص الذي أعُدت من أجله المعلومات الماليه).
  - الأساس المحاسبي النقدي لإعداد قائمة المقبوضات والمدفوعات (على سبيل المثال، لغرض تخصيص الزيادة في المتحصلات النقدية عن المدفوعات النقدية لمالكي العقارات المؤجرة؛ أو تسجيل حركة صندوق المصروفات النثرية).

المتطلبات الاخلاقية (راجع: الفقرة "٢١")

أ/١٩ يحدد الجزء (أ) من قواعد سلوكيات وآداب المهنة المعتمدة بمصر المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية التي يجب على المحاسب القانوني الالتزام بها، ويوفر إطاراً لتطبيق تلك المبادئ. وتتمثل المبادئ الأساسية فيما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

ويوضح الجزء (ب) من قواعد سلوكيات وآداب المهنة كيفية تطبيق الإطار في مواقف معينة . وعند الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة، يلزم تحديد التهديدات التي تواجه التزام المحاسب القانوني بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة ويلزم معالجة تلك التهديدات بشكل مناسب.

الاعتبارات الاخلاقيه المتعلقة بإقران اسم المحاسب القانوني بالمعلومات (راجع: الفقرات "٢١"، "٢٤(أ)–(د)")

أ/٢٠ بموجب قواعد سلوكيات وآداب المهنة[٤]، فعند تطبيق مبدأ النزاهة، يعُد المحاسب المهني مطالباً بألا تكون له صلة عن علم بالتقارير أو الإقرارات أو الاتصالات أو المعلومات الأخرى إذا اعتقد المحاسب المهني أن المعلومات:

(أ) تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكلٍ هام ومؤثر؛ أو

(ب) تحتوي على بيانات أو معلومات معدة بإهمال؛ أو

(ج) تغفل أو تحجب معلومات من المطلوب تضمينها عندما يكون ذلك الإغفال أو الحجب مضللاً.

وعندما يعلم المحاسب المهني بإقران اسمه بمثل هذه المعلومات، فإنه مطالب بموجب قواعد سلوكيات وآداب المهنة باتخاذ الخطوات اللازمة بفصل اسمه عن تلك المعلومات.

الاستقلالية (راجع: الفقرتين "١٧(ز)"، "٢١")

أ/٢١ على الرغم من أن البند ٢٩٠ "الاستقلاليه - مهام المراجعة والفحص" والبند ٢٩١ "الاستقلاليه - مهام التأكد الأخرى" في الجزء (ب) من قواعد سلوك وآداب المهنة لا تنطبق على مهام الاعداد، فإن قواعد سلوكيات وآداب المهنه أو الأنظمة أو اللوائح قد تحدد متطلبات أو قواعد إفصاح فيما يتعلق بالاستقلاليه.

التقارير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة

أ/٢٢ إن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة قد:

(أ) تتطلب من المحاسب القانوني أن يقرر عن حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها إلى سلطة معنية خارج المنشأة.

(ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام لسلطة معنية خارج المنشأة[٥].

(٤) الجزء (أ) من قواعد أداب وسلوكيات المهنة، الفقرة "١١٠-٢".
(٥) أنظر على سبيل المثال البندين "٢٢٥-٥١" و"٢٢٥-٥٢" من قواعد سلوكيات وآداب المهنة.

أ/٢٣ قد يكون من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة للأسباب الآتية:

(أ) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة تتطلب من المحاسب القانوني القيام بذلك؛

(ب) لأن المحاسب القانوني قرر أن التقرير عن ذلك يعُد تصرفاً مناسباً للاستجابة لحالة عدم الالتزام المحدد حدوثها أو المشتبه في حدوثها، وفقاً للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة؛

(ج) لأن الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة تمنح المحاسب القانوني الحق في القيام بذلك.

أ/٢٤ بموجب الفقرة "٢٨" من هذا المعيار، لا يتوقع أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من الفهم للأنظمة واللوائح يتجاوز ذلك الذي يعُد ضرورياً ليكون قادراً على تنفيذ مهمة الاعداد. ومع ذلك، فقد تتوقع الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة من المحاسب القانوني تطبيق المعرفة والحكم المهني والخبرة المهنية عند الاستجابة لعدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه. ويرجع الفصل النهائي في تحديد ما إذا كان تصرف ما يشُكّل عدم التزام فعلي إلى المحكمة أو الجهة القضائية الأخرى المختصة.

أ/٢٥ في بعض الظروف، قد يكون محظوراً التقارير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية خارج المنشأة، نظراً لواجب السرية الذي يتحمله المحاسب القانوني بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة. وفي حالات أخرى، قد لا يعُد التقرير عن عدم الالتزام، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، لسلطة معنية خارج المنشأة انتهاكاً لواجب السرية بموجب المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة[٦].

أ/٢٦ يمكن للمحاسب القانوني أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في المؤسسه) أو الحصول على مشورة قانونية لفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ تصرف بعينه، أو القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدِ ذلك إلى انتهاك واجب السرية)[٧].

الحكم المهني (راجع: الفقرتين "٢٢"، "٢٤(ه)(٣)")

أ/٢٧ يعُد الحكم المهني ضرورياً لحسن إجراء مهمة الاعداد. وذلك لأن تفسير المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة ومتطلبات هذا المعيار، والحاجة لاتخاذ قرارات مدروسة أثناء تنفيذ مهمة الاعداد، يتطلب تطبيق المعارف والخبرات ذات الصلة على حقائق وظروف المهمة. ويعُد الحكم المهني ضرورياً، خاصة عندما يتضمن المهمة مساعدة إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- مدى قبول إطار التقارير المالية الذي سيتم استخدامه في إعداد وعرض المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة، في ضوء الاستخدام المقصود من المعلومات المالية والمستخدمين المستهدفين.
- تطبيق إطار التقارير المالية المطبق، بما في ذلك:
  - اختيار السياسات المحاسبية المناسبة بموجب ذلك الإطار؛
  - إجراء التقديرات المحاسبية اللازمة لإعداد المعلومات المالية وعرضها بموجب ذلك الإطار؛
  - إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

ويقدم المحاسب القانوني مساعدته للإدارة دائماً على أساس أن الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، يفهمون الأحكام المهمة التي ينعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلون المسؤولية عن تلك الأحكام.

(٦) انظر، على سبيل المثال ، البند "١٤٠-٧" والبند "٢٢٥-٥٣" من قواعد سلوكيات وآداب المهنة.
(٧)انظر، على سبيل المثال ، البند "٢٢٥-٥٥" من قواعد سلوكيات وآداب المهنة.

أ/٢٨ وينطوي الحكم المهني على تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي يوفره هذا المعيار ومعايير المحاسبة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بمهمة الاعداد.

أ/٢٩ تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي مهمة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة لدى المحاسب القانوني حتى تاريخ تقاريره عن المهمة، بما في ذلك:

- المعرفة المكتسبة من تنفيذ المهام الأخرى التي تم القيام بها لصالح المنشأة، إن وجدت (على سبيل المثال، الخدمات الضريبية).
- فهم المحاسب القانوني لأعمال المُنشأة وعملياتها، بما في ذلك نظامها المُحاسبي، وتطبيق إطار التقارير المالية المطبق في صناعة المنشأة.
- مدى حاجة إعداد وعرض المعلومات المالية إلى ممارسة الإدارة للاجتهاد.

رقابة الجودة على مستوى المهمة (راجع: الفقرة "٢٣(ب)")

أ/٣٠ تؤكد تصرفات الشريك المسؤول عن المهمة والرسائل المناسبة التي ينقلها لأعضاء فريق المهمة الآخرين، في سياق تحمله المسؤولية عن الجودة العامة لكل مهمة، على ما يلي:

(أ) تنفيذ العمل المستوفي لمتطلبات المعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية؛

(ب) الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب المطبقة فيما يتعلق برقابة الجودة؛

(ج) إصدار تقرير المحاسب القانوني عن المهمة وفقاً لهذا المعيار.

قبول العلاقات مع العملاء ومهام الاعداد والاستمرار في تلك العلاقات والمهام (راجع: الفقرة "٢٣(ب)(١)")

أ/٣١ يتطلب معيار مراقبة الجودة(١) أن يحصل المكتب على المعلومات التي يراها ضرورية في ظل الظروف القائمة قبل قبول المهمة مع عميل جديد، وعند اتخاذ قرار بالاستمرار في مهمة قائمه، وعند النظر في قبول مهمة جديده مع عميل حالي. وقد يكون من بين المعلومات التي تساعد الشريك المسؤول عن المهمة في تحديد ما إذا كان من المناسب قبول العلاقات مع العملاء ومهام الاعداد والاستمرار في تلك العلاقات والمهام، المعلومات الخاصة بنزاهة الملاك الرئيسيين والإدارة العليا والمسئولين عن الحوكمة . وإذا كان لدى الشريك المسؤول عن المهمة سبب يدعوه إلى الشك في نزاهة الإدارة لدرجة من المرجح أن تؤثر على الأداء المناسب للمهمة، فقد لا يكون من المناسب قبول المهمة.

الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة عند القيام بالمهمة (راجع: الفقرة "٢٣(ب)(٣)")

أ/٣٢ يحدد معيار مراقبة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تقديم تأكد معقول بأن المكتب والعاملين فيه ملتزمون بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار مسؤوليات الشريك المسؤول عن المهمة فيما يتعلق بالتزام فريق المهمة بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة.

قبول المهمة والاستمرار فيها

تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية (راجع: الفقرة "٢٤(أ)")

أ/٣٣ يتم تحديد الاستخدام المستهدف للمعلومات المالية عن طريق الإشارة إلى النظام أو اللائحة المطبقة، أو الترتيبات الأخرى الموضوعة فيما يتعلق بتوفير المعلومات المالية للمنشأة، مع الوضع في الاعتبار المعلومات المالية التي تحتاج إليها الأطراف الداخلية أو الخارجية للمنشأة الذين يعدون المستخدمين المستهدفين. ومن أمثلة ذلك المعلومات

المالية التي يلزم توفيرها من قبل المنشـأة فيما يتعلق بتنفيذ معاملات مع، أو تقديم طلبات تمويل إلى، أطراف خارجية مثل الموردين أو البنوك أو غيرهم من مقدمي خدمات التمويل.

أ/٣٤ ينطوي أيضاً تحديد المحاسب القانوني للاستخدام المستهدف للمعلومات المالية على فهم عوامل مثل الغرض المعين الذي تستهدف الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أو الطرف القائم بالتكليف، إن كان مختلفاً، تحقيقه من خلال طلب تنفيذ مهمة الاعداد. فعلى سـبيل المثال، قد تطلب إحدى الجهات المانحة للتمويل من المنشـأة تقديم معلومات ماليه يقوم بالاعدادها محاسـب مهني وذلك للحصـول على معلومات حول جوانب معينة من عمليات أو أنشـطة المنشـأة، على أن تكون تلك المعلومات مُعدة بشكل معين، لدعم القرار بتقديم منحة أو الاستمرار في تقديم منحة قائمة.

تحديد إطار التقارير المالية المطبق (راجع: الفقرتين "١٧(أ)"، "٢٤(ب)")

أ/٣٥ يتم اتخاذ القرار المتعلق بإطار التقارير المالية الذي تقره الإدارة لإعداد المعلومات المالية في سـياق الاسـتخدام المستهدف للمعلومات حسبما هو موضح في شروط المهمة المتفق عليها، ومتطلبات أي نظام أو لائحة مطبقة.

أ/٣٦ فيما يلي أمثلة للعوامل التي تشير إلى أنه قد يكون من المناسب النظر فيما إذا كان إطار التقارير المالية مقبولاً:

- طبيعة المنشأة، وما إذا كانت منشأة خاضعة للتنظيم، على سبيل المثال ما إذا كانت منشأة تجارية هادفة للربح أو منشأة قطاع عام أو منظمة غير هادفة للربح.
- الاسـتخدام المسـتهدف للمعلومات المالية والمسـتخدمون المسـتهدفون. فعلى سـبيل المثال، قد يكون الغرض من المعلومات المالية اسـتخدامها من قبل مجموعة واسـعة من المسـتخدمين، أو بدلاً من ذلك قد تكون مخصـصـة لاسـتخدام الإدارة أو بعض المسـتخدمين الخارجيين في سـياق غرض معين يتم تحديده كجزء من الاتفاق على شروط مهمة الاعداد.
- ما إذا كان إطار التقارير المالية المطبق مفروضاً أم موضوعاً، سواءً في نظام أو لائحة مطبقة، أو في عقد أو أي شـكل آخر من أشـكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو كجزء من ترتيبات الحوكمة أو المسـاءلة المُقرَّة طواعية من جانب المنشأة.
- طبيعة وشكل المعلومات المالية التي سيتم إعدادها وعرضـها بموجب إطار التقارير المالية المطبق، على سبيل المثال، مجموعة كاملة من البيانات المالية، أو قائمة ماليه واحدة، أو معلومات ماليه مقدمة في صـورة أخرى متفق عليها بين طرفين في عقد أو أي شكل آخر من أشكال الاتفاق.

العوامل ذات الصلة عندما يكون المقصود من المعلومات المالية تحقيق غرض معين (راجع: الفقرة "٢٤(أ)، (ب)")

أ/٣٧ يتفق الطرف القائم بالتكليف عادةً مع المستخدمين المستهدفين على طبيعة وشكل المعلومات المالية التي تهدف لتحقيق غرض معين، على سبيل المثال وفقاً لما يكون محدداً بموجب أحكام التقارير المالية المنصوص عليها في عقد أو منحة لمشروع أو وفقاً لما تقتضيه الحاجة لدعم معاملات أو أنشطة المنشأة. وقد يتطلب العقد ذو الصلة استخدام إطار تقارير ماليه مفروض، مثل إطار تقارير ماليه ذي غرض عام مفروض من جهة مصـرح لها أو معترف بها لوضـع المعايير أو مفروض بموجب نظام أو لائحة. وبدلاً من ذلك، قد يتفق طرفا العقد على اسـتخدام إطار ذي غرض عام بعد تعديله أو تكييفه بما يناسـب احتياجاتهم الخاصـة. وفي تلك الحالة، يمكن وصـف إطار التقارير المالية المطبق في المعلومات المالية وفي تقرير المحاسـب القانوني بأنه أحكام التقارير المالية الواردة في العقد المحدد بدلاً من الإشـارة إلى إطار التقارير المالية المعدل. وفي مثل هذه الحالات، وبغض النظر عن أن المعلومات المالية المعدة قد تكون متاحة على نطاق أوسـع، يكون إطار التقارير المالية المطبق إطاراً ذا غرض خاص، ويكون المحاسـب القانوني مطالباً بالالتزام بمتطلبات التقارير ذات الصلة الواردة في هذا المعيار.

أ/٣٨ عندما يكون إطار التقارير المالية المطبق إطار تقارير ماليه ذا غرض خاص، فإن المحاسب القانوني مطالب بموجب هذا المعيار بأن يسجل في خطاب الارتباط أي قيود تكون مفروضة سواءً على الاستخدام أو التوزيع المستهدف للمعلومات المالية، وأن ينص في تقرير المحاسب القانوني على أن المعلومات المالية مُعدّة باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص، ونتيجة لذلك فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

مسؤوليات الإدارة (راجع: الفقرة "٢٤(هـ)")

أ/٣٩ بموجب هذا المعيار، يعُد المحاسب القانوني مطالباً بالحصول على موافقة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، على مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بكل من المعلومات المالية ومهمة الاعداد كشرط مسبق لقبول المهمة. وفي المنشآت الصغيره، فإن الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد لا يكونون ملمين بشكل جيد بتلك المسؤوليات، بما في ذلك المسؤوليات الناشئة في نظام أو لائحة مطبقة. ومن أجل الحصول على موافقة الإدارة على أساس من المعرفة، قد يجد المحاسب القانوني أنه من الضروري مناقشة تلك المسؤوليات مع الإدارة قبل مطالبتها بالموافقة عليها.

أ/٤٠ إذا لم تقر الإدارة بمسؤولياتها في سياق مهمة الاعداد، فلا يكون المحاسب القانوني قادراً على القيام بالمهمة، ومن غير المناسب له قبول المهمة ما لم يكن مطالباً بالقيام بذلك بموجب نظام أو لائحة مطبقة. وفي الحالات التي يكون المحاسب القانوني مطالباً فيها رغم ذلك بقبول المهمة، فإنه قد يحتاج إلى إبلاغ الإدارة بأهمية تلك الأمور وانعكاساتها على المهمة.

أ/٤١ يحق للمحاسب القانوني الاعتماد على الإدارة في توفير جميع المعلومات ذات الصلة لمهمة الاعداد على أساس دقيق وكامل وفي الوقت المناسب. ويختلف شكل المعلومات المقدمة من الإدارة لغرض المهمة بحسب ظروف المهمة المختلفة. وبصفة عامة، فإنها ستشمل السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى ذات الصلة باعداد المعلومات المالية باستخدام إطار التقارير المالية المطبق. وقد تتضمن المعلومات المقدمة، على سبيل المثال، معلومات عن افتراضات الإدارة أو نواياها أو خططها التي يستند إليها وضع التقديرات المحاسبية اللازمة لالاعداد المعلومات بموجب إطار التقارير المالية المطبق.

خطاب الارتباط أو شكل آخر من أشكال الاتفاق المكتوب (راجع: الفقرة "٢٥")

أ/٤٢ من مصلحة كل من الإدارة والأطراف القائمة بالتكليف، إن كانت مختلفة عن الإدارة، وكذلك المحاسب القانوني، أن يرُسِّل المحاسب القانوني خطاب مهمة إلى الإدارة، وعند الاقتضاء إلى الأطراف القائمة بالتكليف، قبل تنفيذ مهمة الاعداد، للمساعدة في تجنب حالات سوء الفهم فيما يخص مهمة الاعداد. ويؤكد خطاب الارتباط قبول المحاسب القانوني للمهمة ويؤكد أموراً أخرى مثل:

- أهداف ونطاق المهمة، بما في ذلك فهم أطراف المهمة أن المهمة ليست مهمة تأكد .
- الاستخدام والتوزيع المستهدف للمعلومات المالية وأي قيود على الاستخدام أو التوزيع (إن وجدت).
- مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بمهمة الاعداد.
- مدى مسؤوليات المحاسب القانوني، بما في ذلك أن المحاسب القانوني لن يبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص بشأن المعلومات المالية.
- شكل ومحتوى التقرير الذي سيصدر من قبل المحاسب القانوني للمهمة.

شكل ومحتوى خطاب الارتباط

أ/٤٣ قد يختلف شكل ومحتوى خطاب الارتباط لكل مهمة. وبالإضافة إلى الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، فقد يشير خطاب الارتباط، على سبيل المثال، إلى ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بإشراك محاسبين قانونيين وخبراء آخرين في بعض جوانب مهمة الاعداد.
- الترتيبات التي سيتم القيام بها مع المحاسب القانوني السابق، إن وجد، في حالة القيام بمهمة لمنشأة لأول مرة.
- احتماليه أنه قد يطْلب من الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أن يؤكدا كتابياً معلومات أو توضيحات معينة نُقلت شفهياً إلى المحاسب القانوني أثناء المهمة.
- الحق في امتلاك المعلومات المستخدمة لأغراض مهمة الاعداد، مع التمييز بين مستندات ومعلومات المنشأة المقدمة للمهمة وبين وثائق المحاسب القانوني الخاصة بتوثيق أعمال المهمة، مع مراعاة الأنظمة واللوائح المطبقة.
- مطالبة الإدارة، والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفاً، بتأكد استلام خطاب الارتباط والموافقة على شروط المهمة الموضحة في الخطاب.

مثال توضيحي لخطاب الارتباط

أ/٤٤ يحتوي الملحق الأول لهذا المعيار على مثال توضيحي لخطاب ارتباط خاص بمهمة الاعداد.

المهام المتكررة (راجع: الفقرة "٢٦")

أ/٤٥ قد يقرر المحاسب القانوني عدم إرسال خطاب ارتباط جديد، أو أي اتفاق آخر مكتوب في كل فترة .إلا أن العوامل الآتية قد تشير إلى أنه من المناسب تعديل شروط مهمة الاعداد أو تذكير الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، بشروط المهمة القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم الإدارة أو الطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال، لهدف ونطاق المهمة.
- أي شروط معدلة أو خاصة للمهمة.
- تغيير حديث في الإدارة العليا للمنشأة.
- تغيير مهم في ملاك المنشأة.
- تغيير مهم في طبيعة أو حجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات النظامية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار التقارير المالية المطبق.

الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة (راجع: الفقرة "٢٧")

أ/٤٦ يختلف التوقيت المناسب للاتصالات باختلاف ظروف مهمة الاعداد. وتشمل الظروف ذات الصلة أهمية وطبيعة الأمر وأي تصرف من المتوقع أن تتخذه الإدارة أو المكلفون عن الحوكمة . فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب الإبلاغ بصعوبة كبيرة تعترض سبيل المهمة في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كانت الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة قادرين على مساعدة المحاسب القانوني في التغلب على تلك الصعوبة.

أ/٤٧ قد تتضمن المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة متطلباً يقضي بالتقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه لمستوى إداري مناسب أو للمسئولين عن الحوكمة . وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المحاسب القانوني بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة أو المسئولين عن الحوكمة . وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معنية في فعل غير

قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المحاسب القانوني مطالباً بالتقرير عن عدم الالتزام المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه إلى سلطة معنية بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المحاسب القانوني معقدة، وقد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

تنفيذ المهمة

فهم المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "٢٨")

أ/٤٨ يعُد التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها، بما في ذلك النظام المحاسبي للمنشأة وسجلاتها المحاسبية، عملية مستمرة تحدث طوال مهمة اعداد. ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يمارس ضمنه المحاسب القانوني الحكم المهني في اعداد المعلومات المالية.

أ/٤٩ يعُد اتساع وعمق الفهم الذي لدى المحاسب القانوني أو الذي يتوصل إليه عن أعمال المنشأة وعملياتها أقل من الذي لدى الإدارة. ويكون هذا الفهم بالمستوى الذي يكفي لتمكين المحاسب القانوني من اعداد المعلومات المالية وفقاً لشروط المهمة.

أ/٥٠ من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المحاسب القانوني في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأعمال المنشأة وعملياتها وإطار التقارير المالية المطبق:

- حجم ومدى تعقيد المنشأة وعملياتها.
- مدى تعقيد إطار التقارير المالية.
- التزامات أو متطلبات التقارير المالية للمنشأة، سواءً كانت موجودة بموجب أنظمة ولوائح مطبقة، أو وفقاً لأحكام عقد أو شكل آخر من أشكال الاتفاق مع طرف ثالث، أو في سياق ترتيبات التقارير المالية الاختيارية.
- مستوى تطور هيكل إدارة المنشأة وحوكمتها فيما يتعلق بإدارة والإشراف على السجلات المحاسبية للمنشأة ونظُم التقارير المالية فيها التي يعتمد عليها إعداد المعلومات المالية.
- مستوى التطور والتعقيد في نظُم المنشأة الخاصة بالمحاسبة المالية والتقارير المالية وأدوات الرقابة المتعلقة بها.
- طبيعة أصول المنشأة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها.

اعداد المعلومات المالية

الاجتهادات المهمة (راجع: الفقرة "٣٠")

أ/٥١ في بعض مهام الاعداد، قد لا يقدم المحاسب القانوني مساعدة للإدارة في اجتهاداتها المهمة .وفي مهام أخرى، قد يقدم المحاسب القانوني هذه المساعدة، على سبيل المثال، فيما يتعلق بتقدير محاسبي مطلوب أو مساعدة الإدارة في دراستها للسياسات المحاسبية المناسبة. وعند تقديم هذه المساعدة، يلزم إجراء نقاش مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، حتى يكونوا على فهم للاجتهادات المهمة التي انعكس أثرها في المعلومات المالية، ويقبلوا بتحمل مسؤوليتهم عن تلك الاجتهادات .

قراءة المعلومات المالية (راجع: الفقرة "٣١")

أ/٥٢ يتمثل الغرض من قراءة المحاسب القانوني للمعلومات المالية في مساعدته في الوفاء بالتزاماته الاخلاقية ذات الصلة بمهمة الاعداد .

اقتراح تعديلات على المعلومات المالية

الإشارة إلى إطار التقارير المالية المطبق أو وصفه (راجع: الفقرة "٣٤(أ)")

أ/٥٣ قد تكون هناك ظروف تشهد حالات خروج كبيرة عن إطار التقارير المالية المطبق الذي يكون إطاراً مفروضاً. وإذا كان وصف إطار التقارير المالية المطبق الوارد في المعلومات المالية المعده يشير إلى الإطار المفروض مع حالات الخروج عنه بشكل كبير، فقد يحتاج المحاسب القانوني إلى النظر فيما إذا كانت الإشارة إلى الإطار المفروض تعُد مضللة في ظل ظروف المهمة.

التعديل بسبب التحريفات الهامه والمؤثره، وحتى لا تكون المعلومات مضللة (راجع: الفقرتين "٣٤(ب)-(ج)")

أ/٥٤ ينظر المحاسب القانوني في الأهمية النسبية في سياق إطار التقارير المالية المطبق. وتناقش بعض أطر التقارير المالية مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض المعلومات المالية. ورغم أن أطر التقارير المالية قد تناقش الأهمية النسبية بمصطلحات مختلفة، فإنها بشكل عام توضح ما يلي:

- أن التحريفات، بما في ذلك الإغفالات، تعُد هامه ومؤثرة إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس المعلومات الماليه؛
- أن الأحكام بشأن الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة التحريف، أو بمزيج من كليهما؛
- أن الأحكام الخاصة بالأمور التي تعُد هامه ومؤثرة لمستخدمي المعلومات المالية تتم على أساس النظر في المعلومات المالية المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون كمجموعة. ولا يُنظر إلى التأثير المحتمل للتحريفات على أفراد معينين من المستخدمين الذين قد تتباين احتياجاتهم بشكل كبير.

أ/٥٥ توفر مثل هذه المناقشة، في حال وجودها في إطار التقارير المالية المطبق، إطاراً مرجعياً للمحاسب القانوني عند فهم الأهمية النسبية لغرض مهمة الاعداد. وفي حال عدم وجودها، فإن الاعتبارات المذكورة أعلاه توفر للمحاسب القانوني إطاراً مرجعياً.

أ/٥٦ يؤثر تصور المحاسب القانوني لاحتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية على نظرة المحاسب القانوني للأهمية النسبية. وفي هذا السياق، يكون من المعقول للمحاسب القانوني أن يفترض أن المستخدمين:

- يتمتعون بمعرفة معقولة للمحاسبة والأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات المالية مع بذل قدر معقول من العناية؛
- يفهمون أن المعلومات المالية قد تم إعدادها وعرضها تبعاً لمستويات من الأهمية النسبية؛
- يدركون حالات عدم التأكد الملازمة لقياس المبالغ على أساس استخدام التقديرات والاجتهاد وأخذ الأحداث المستقبلية في الحسبان؛
- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في المعلومات المالية.

أ/٥٧ قد يتضمن إطار التقارير المالية المطبق افتراضاً أساساً بأن المعلومات المالية مُعدة على أساس مبدأ الاستمرارية. وعندما يعلم المحاسب القانوني بوجود حالات عدم تأكد فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإنه قد يقترح، بحسب مقتضى الحال، عرضاً أكثر مناسبة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، أو قد يقترح إفصاحات مناسبة فيما يتعلق بقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، حتى يتم الالتزام بذلك الإطار، ولتجنب أن تكون المعلومات المالية مضللة.

الحالات التي تتطلب من المحاسب القانوني الانسحاب من المهمة (راجع: الفقرتين "٣٣"، "٣٥")

أ/٥٨ في الظروف التي تتناولها متطلبات هذا المعيار والتي يكون الانسحاب فيها من المهمة ضرورياً، فإن المسؤولية عن إبلاغ الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بأسباب الانسحاب توفر فرصة لتوضيح الالتزامات الاخلاقية للمحاسب القانوني.

التوثيق (راجع: الفقرة "٣٨")

أ/٥٩ يخدم التوثيق المطلوب بموجب هذا المعيار عدداً من الأغراض، من بينها ما يلي:

- توفير سجل يضم الأمور التي لها صلة دائمة بأعمال مهام الاعداد المستقبلية.
- تمكين فريق المهمة، حسب الاقتضاء، من تحمل المسؤولية عن أعماله، بما في ذلك تمكينه من تسجيل إنجاز المهمة.

أ/٦٠ قد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان أيضاً أن يضمّن في توثيقه لأعمال المهمة نسخة من ميزان مراجعة المنشأة، أو ملخصاً بالسجلات المحاسبية المهمة، أو المعلومات الأخرى التي استخدمها المحاسب القانوني لتنفيذ الاعداد.

أ/٦١ عند تسجيل كيفية مطابقة المعلومات المالية المعدة بالسجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى الأساسية التي قدمتها الإدارة لغرض مهمة الاعداد، فإن المحاسب القانوني قد يحتفظ على سبيل المثال بجدول يبين مطابقة أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ العام للمنشأة بالمعلومات المالية المعده، بما في ذلك أي تعديل لقيود اليومية أو أي تعديلات أخرى على المعلومات المالية اتفق عليها المحاسب القانوني مع الإدارة أثناء المهمة.

تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرة "٤٠")

أ/٦٢ يشمل التقارير المكتوب التقرير الصادرة في شكل نسخة ورقية وتلك التي تصدر باستخدام وسيط إلكتروني.

أ/٦٣ عندما يعلم المحاسب القانوني أن المعلومات المالية المعده وتقريره سيتم تضمينهما في مستند يحتوي على معلومات أخرى، مثل التقارير المالية، فقد يأخذ المحاسب القانوني في الحسبان تحديد أرقام الصفحات المعروضة فيها المعلومات المالية، إذا سمح شكل العرض بذلك. ويساعد ذلك المستخدمين في تحديد المعلومات المالية التي يتعلق بها تقارير المحاسب القانوني.

المخاطبون بالتقرير (راجع: الفقرة "٤٠(ب)")

أ/٦٤ قد تحدد الأنظمة أو اللوائح الأشخاص الذين سيوجه إليهم تقرير المحاسب القانوني. ويتم توجيه تقرير المحاسب القانوني عادةً للطرف الذي قام بتكليف المحاسب القانوني بموجب شروط المهمة، وفي العادةً يكون هذا الطرف هو إدارة المنشأة.

المعلومات المالية المعدة باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص (راجع: الفقرة "٤٠(ي)")

أ/٦٥ بموجب هذا المعيار، إذا كانت المعلومات المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص، فيتعين أن يلفت تقرير المحاسب القانوني انتباه قراء التقرير إلى إطار التقارير المالية ذي الغرض الخاص المستخدم في المعلومات المالية، وأن ينص التقرير بناءً على ذلك على أن المعلومات المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى. ويمكن أن تضُاف إلى ذلك عبارة إضافية تقصر إمّا توزيع تقرير المحاسب القانوني أو استخدامه، أو كليهما، على المستخدمين المستهدفين فقط.

أ/٦٦ قد يحصل على المعلومات المالية المُعدَّة لغرض معين أطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين، وقد تسعى تلك الأطراف إلى استخدام المعلومات لأغراض أخرى غير تلك التي كانت مقصودة من المعلومات. فعلى سبيل المثال، قد تطالب سلطة تنظيمية بعض المنشآت بتقديم بيانات ماليه مُعدَّة باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص، ويتم وضع تلك البيانات المالية في سجل عام. وحقيقة إتاحة تلك البيانات المالية على نطاق أوسع لأطراف أخرى بخلاف المستخدمين المستهدفين لا تعني أن البيانات المالية ستصبح عندئذٍ بيانات ماليه ذات غرض عام. وتعُد العبارات

المطلوب من المحاسب القانوني أن يضمّنها في تقريره ضرورية للفت انتباه القراء إلى حقيقة أن البيانات المالية مُعدَّة وفقاً لإطار تقارير ماليه ذي غرض خاص، وبناءً عليه، فإنها قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

تقييد توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني

أ/٦٧ قد يرى المحاسب القانوني أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير المحاسب القانوني موجه فقط لمستخدمي المعلومات المالية المستهدفين المحددين. وبناءً على الأنظمة أو اللوائح، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير المحاسب القانوني، أو تقييد استخدامه، أو تقييد التوزيع والاستخدام معاً، وجعلهما مقصورين على المستخدمين المستهدفين.

إنجاز مهمة الاعداد وتأريخ تقرير المحاسب القانوني (راجع: الفقرات "٣٧"، "٣٨"، "٤١")

أ/٦٨ تعُد الآلية المتبعة داخل المنشـــأة لاعتماد المعلومات المالية من جانب الإدارة، أو من جانب المســـئولين عن الحوكمة حسب مقتضـى الحال، أحد الاعتبارات ذات الصـلة للمحاسب القانوني عند إنجاز مهمة الاعداد. واعتماداً على طبيعة وغرض المعلومات المالية، فقد تكون هناك آلية اعتماد محددة يجب على الإدارة أو المســـئولين عن الحوكمة اتباعها، أو آلية منصـوص عليها في نظام أو لائحة مطبقة، لأجل إعداد المعلومات المالية أو البيانات المالية للمنشـأة ووضـعها في صـورتها النهائية.

أمثلة توضيحية للتقرير (راجع: الفقرة "٤٠")

أ/٦٩ يحتوي الملحق الثاني من هذا المعيار على أمثلة توضـــيحية لتقرير المحاســـبين القانونيين عن اعداد وعرض بيانات ماليه تتضمن عناصر التقرير المطلوبة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرة "أ/٤٤")

خطاب ارتباط توضيحي لمهمة اعداد بيانات ماليه

فيما يلي مثال لخطاب ارتباط مهمة إعداد يوضح المتطلبات والإرشادات ذات الصلة الواردة في هذا المعيار. وهذا الخطاب ليس ملزماً، وإنما المقصود أن يكون نموذجاً إرشادياً قد يتم استخدامه جنباً إلى جنب مع الاعتبارات الموضحة في هذا المعيار. وسيكون من اللازم تعديل هذا الخطاب وفقاً للمتطلبات والظروف الخاصة بكل مهمة اعداد. وقد تمت صياغة الخطاب للإشارة إلى اعداد قوائم ماليه عن فترة تقرير واحدة، وقد يحتاج إلى تكييفه إذا كان من المقصود أو من المتوقع تطبيقه على مهمة متكرره كما هو موضح في هذا المعيار. وقد يكون من المناسب الحصول على مشورة قانونية لتحديد مناسبة أي خطاب مقترح.

ويوضح خطاب الارتباط الظروف الآتية:

- من المقرر اعداد البيانات المالية لغرض الاستخدام الحصري من قبل إدارة الشركة (الشركة (أ)) واستخدام البيانات المالية سيكون مقتصراً على الإدارة. واستخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر أيضاً على الإدارة.
- ستشتمل البيانات المالية المعده فقط على قائمة المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، دون إيضاحات. وقد حددت الإدارة أن البيانات المالية مُعدَّة على أساس الاستحقاق كما هو موضح.

***

إلى إدارة الشركة (أ:)

[هدف ونطاق مهمة الاعداد](٨)

لقد طلبتم منا تقديم الخدمات الآتية:

على أساس المعلومات التي ستقومون بتقديمها، سنساعدكم في إعداد وعرض البيانات المالية الآتية للشركة (أ): قائمة المركز المالي للشركة(أ) في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، على أساس التكلفة التاريخية، بما يعكس جميع المعاملات النقدية مع إضافة المبالغ المستحقة للموردين والمستحقة من العملاء بعد طرح مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها، والمحاسبة عن المخزون على أساس متوسط التكلفة، وضرائب الدخل الحالية المستحقة كما في تاريخ التقارير، ورسملة الأصول المهمة طويلة الأجل بالتكلفة التاريخية المستهلكة على مدى العمر الإنتاجي المقدر على أساس القسط الثابت. ولن تتضمن هذه البيانات المالية الإيضاحات التفسيرية، ما عدا إيضاح يوضح الأساس المحاسبي على النحو المبين في خطاب الارتباط هذا.

والغرض الذي من أجله سيتم استخدام البيانات المالية هو توفير المعلومات المالية للعام بأكمله لتوضيح المركز المالي للمنشأة في تاريخ البيانات المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وأدائها المالى المالية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. وسيكون استخدام البيانات المالية مقتصراً عليكم فقط، ولن يتم توزيعها على أطراف أخرى.

(٨) في هذا الخطاب التوضيحي سيتم استخدام الإشارة إلى الضمائر "أنتم" و"نحن" و"لنا" وألفاظ "الإدارة" و"المسئولين عن الحوكمة" و"المحاسب القانوني" أو سيتم تعديلها حسب مقتضى الحال تبعا للظروف.

مسؤولياتنا

تنطوي مهمة الاعداد على تطبيق الخبرة في مجال المحاسبة والتقارير المالية لمساعدتكم في إعداد وعرض المعلومات المالية. ونظراً لأن مهمة الاعداد ليس مهمة تأكد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا لمهمة الاعداد، وغير مطالبين أيضاً بجمع الأدلة لإبداء رأي مراجعة أو استنتاج فحص. وبناءً عليه، فإننا لن نبُدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت البيانات المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي الذي قمتم بتحديده، حسبما هو موضح أعلاه.

وسننفذ مهمة الاعداد وفقاً لمعيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠) . ويتطلب هذا المعيار منا، عند القيام بهذه المهمة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. ولذلك الغرض، فنحن مطالبون بالالتزام بقواعد سلوكيات وآداب المهنة .

مسؤولياتكم

مهمة الاعداد التي سيتم تنفيذها يتم القيام بها على أساس أنكم تقرون وتفهمون أن دورنا هو مساعدتكم في إعداد وعرض البيانات المالية وفقاً لإطار التقارير المالية الذي اعتمدتموه للبيانات المالية. ووفقاً لذلك، فإنكم تتحملون المسؤوليات العامة الآتية التي تعُد أساسية بالنسبة لنا للقيام بمهمة الاعداد وفقاً لمعيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠):

(أ) المسؤولية عن البيانات المالية وعن إعدادها وعرضها، وفقاً لإطار تقارير ماليه مقبول في ضوء الاستخدام المستهدف للبيانات المالية والمستخدمين المستهدفين.

(ب) المسؤولية عن دقة واكتمال السجلات والمستندات والتوضيحات والمعلومات الأخرى التي قمتم بتقديمها لنا لغرض اعداد البيانات المالية.

(ج) المسؤولية عن الاجتهادات اللازمة لإعداد وعرض البيانات المالية، بما في ذلك الاجتهادات التي قد نقدم المساعدة بشأنها أثناء مهمة الاعداد.

تقرير الاعداد

كجزء من مهمتنا، سنصدر تقريرنا ونرفقه بالبيانات المالية التي قمنا باعدادها، ومن المقرر أن يوضح التقرير هذه البيانات المالية والعمل الذي نفذناه على مهمة الاعداد [انظر المرفق]. وسيذكر التقرير أيضاً أن استخدام البيانات المالية يقتصر على الغرض المبيّن في خطاب الارتباط هذا، وأن استخدام وتوزيع تقريرنا المقدم لمهمة الاعداد يقتصر عليكم، باعتباركم إدارة الشركة (أ).

نرجو التفضل بتوقيع النسخة المرفقة من هذا الخطاب وإعادة إرسالها إلينا، بما يفيد علمكم وموافقتكم على ترتيبات مهمة اعداد البيانات المالية الموضحة في هذا الخطاب والمسؤوليات الخاصة بكل منا.

[معلومات أخرى ذات صلة]

[يتم إضافة أي معلومات أخرى، مثل الترتيبات المتعلقة بالأتعاب والفواتير وأي شروط أخرى خاصة، حسب مقتضى الحال].

[اسم المحاسب القانوني]

أقر بالعلم والقبول بالنيابة عن الشركة (أ)

(التوقيع)

.....

الاسم والوظيفة

التاريخ

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة "أ/٦٩")

مثال توضيحي لتقرير المحاسب القانوني عن مهمة إعداد بيانات ماليه

مهمة اعداد لبيانات ماليه ذات غرض عام

- المثال التوضيحي(١): تقارير المحاسب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض عام.

مهمة اعداد لبيانات ماليه مُعدَّة لغرض خاص

- المثال التوضيحي(٢): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باستخدام إطار تقارير ماليه معدل ذي غرض عام.

مهمة اعداد لمعلومات ماليه مُعدَّة لغرض خاص عندما يكون استخدام أو توزيع المعلومات المالية مقتصراً على المستخدمين المستهدفين

- المثال التوضيحي(٣): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.
- المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات ماليه مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.
- المثال التوضيحي(٥): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد معلومات ماليه عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي.]

المثال التوضيحي (١): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض عام.

- **بيانات ماليه ذات غرض عام مطلوبة بموجب نظام مطبق ينص على أن البيانات المالية للمنشأة يلزم إعدادها بتطبيق معيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.**

تقرير المحاسب القانوني عن اعداد بيانات ماليه

[إلى إدارة الشركة (أ)]

قمنا باعداد البيانات المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه البيانات المالية قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤، وقائمة الدخل والدخل الشامل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى.

وقد نفذنا مهمة الاعداد وفقاً لمعيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠)

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقارير المالية لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ولقد التزمنا بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

وتعُد هذه البيانات المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في الاعدادها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن مهمة الاعداد ليس مهمة تأكد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لاعداد هذه البيانات المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نبُدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه البيانات المالية مُعدَّة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضـيحي (٢): تقرير المحاسـب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باسـتخدام إطار تقارير ماليه معدل ذي غرض عام.

- **البيانات المالية مُعدَّة باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض عام تم اعتماده من قبل الإدارة بصورة معدلة.**
- **إطار التقارير المالية المطبق هو معيار المحاسـبه المصـرى للتقارير المالية للمنشـآت الصـغيرة والمتوسـطة باستثناء معالجة العقارات، والتي تم إعادة تقييمها بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية.**
- **استخدام أو توزيع البيانات المالية غير مقيد.**

تقرير المحاسب القانوني عن اعداد بيانات ماليه

[إلى إدارة الشركة (أ)]

قمنا باعداد البيانات المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشمل هذه البيانات المالية قائمة المركز المالي للشـركة (أ) كما في ٣١ ديسـمبر ٢٠٢٤، وقائمة الدخل والدخل الشـامل، وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السـنة المنتهية فى ذلك التاريخ، وملخصـاً بالسـياسـات المحاسـبية المهمة ومعلومات توضـيحية أخرى.

وقد نفذنا مهمة الاعداد وفقاً لمعيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠)

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسـبة والتقارير المالية لمسـاعدتكم في إعداد وعرض هذه البيانات المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضـاح (س) المرفق بالبيانات المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتعُد هذه البيانات المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في الاعدادها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن مهمة الاعداد ليس مهمة تأكد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لاعداد هذه البيانات المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نبُدي رأي مراجعة أو اسـتنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه البيانات المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضـاح (س)، فإن البيانات المالية مُعدة ومعروضـة وفقاً لمعيار المحاسـبه المصـرى للمنشـآت الصغيرة والمتوسطة، باستثناء العقارات التي تم إعادة تقييمها في البيانات المالية بدلاً من تسجيلها بالتكلفة التاريخية. وقد تم إعداد البيانات المالية للغرض المبين في الإيضـاح (ص) المرفق بالبيانات المالية. وبناءً عليه، فإن هذه البيانات المالية قد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

المثال التوضيحي(٣): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باستخدام أساس محاسبي محدد في عقد.

- **البيانات المالية مُعدّة للالتزام بأحكام أحد العقود، بتطبيق الأساس المحاسبي المحدد في العقد.**
- **المحاسب القانوني مُكلَّف من قبل طرف آخر بخلاف الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة .**
- **البيانات المالية مُعدة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد.**
- **توزيع واستخدام تقرير المحاسب القانوني مقتصر على مستخدمي البيانات المالية المستهدفين المحددين في العقد.**

تقرير المحاسب القانوني عن اعداد بيانات ماليه

[إلى الطرف القائم بالتكليف(٩)]

لقد قمنا بإعداد البيانات المالية المرفقة للشركة (أ) ("الشركة") استناداً إلى المعلومات التي قدمتها إدارة الشركة لنا ("الإدارة"). وتشمل هذه البيانات المالية [يتم إدراج اسم جميع عناصر البيانات المالية المُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المحدد في العقد والفترة/التاريخ الذي تتعلق به.]

وقد نفذنا مهمة الاعداد وفقاً لمعيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠)

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقارير المالية لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض هذه البيانات المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالبيانات المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتعُد هذه البيانات المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في الاعدادها من مسؤوليات الإدارة.

ونظراً لأن مهمة الاعداد ليس مهمة تأكد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتها لنا الإدارة لاعداد هذه البيانات المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نبُدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه البيانات المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

ووفقاً لما هو مذكور في الإيضاح (س)، فإن البيانات المالية معدة ومعروضة على الأساس المبين في البند (ع) من أحكام عقد الشركة مع الشركة المحدودة (ب)المؤرخ في [يتم إدراج تاريخ العقد/الاتفاق ذي الصلة] ("العقد")، وللغرض المبين في الإيضاح (ص) المرفق بالبيانات المالية. ووفقاً لذلك، فإن هذه البيانات المالية مُعدَّة فقط لاستخدام الأطراف المحددة في العقد، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير الاعداد هذا الصادر من جانبنا يستهدف فقط الأطراف المحددة في العقد، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

(٩) أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير والمحدد في العقد ذي الصلة.

المثال التوضيحي (٤): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد بيانات ماليه باستخدام أساس محاسبي مختار من قبل إدارة المنشأة لإعداد معلومات ماليه مطلوبة لأغراض خاصة بالإدارة.

- **البيانات المالية مُعدّة باستخدام إطار تقارير ماليه ذي غرض خاص، وهي مخصصة فقط لاستخدام إدارة الشركة لأغراض خاصة بالإدارة.**
- **البيانات المالية تتضمن بعض الاستحقاقات، وتشمل فقط قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وإيضاحاً واحداً يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد البيانات المالية.**
- **البيانات المالية مخصصة فقط لاستخدام الإدارة.**
- **استخدام وتوزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على الإدارة.**

تقرير المحاسب القانوني عن اعداد بيانات مالية

[إلى إدارة الشركة (أ)(١٠)]

قمنا بإعداد البيانات المالية المرفقة للشركة (أ) استناداً إلى المعلومات التي قمتم بتقديمها لنا. وتشتمل هذه البيانات المالية على قائمة المركز المالي للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ وقائمة الدخل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ.

وقد نفذنا مهمة الاعداد وفقاً لمعيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠)

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقارير المالية لمساعدتكم في إعداد وعرض هذه البيانات المالية بناءً على الأساس المحاسبي المبيّن في الإيضاح (س) المرفق بالبيانات المالية. ولقد التزمنا بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

وتعُد هذه البيانات المالية ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في اعدادها من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن مهمة الاعداد ليس مهمة تأكد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لاعداد هذه البيانات المالية. وبناءً عليه، فإننا لا نبُدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كانت هذه البيانات المالية مُعدَّة وفقاً للأساس المحاسبي المبين في الإيضاح (س).

وينص الإيضاح (س) على الأساس الذي تم في ضوئه إعداد هذه البيانات المالية، والغرض منها مبين في الإيضاح (ص). وبناءً عليه، فإن هذه البيانات المالية مُعدة لاستخدامكم فقط، وقد لا تكون مناسبة لأغراض أخرى.

وتقرير الاعداد هذا الصادر من جانبنا مخصص فقط لاستخدامكم بصفتكم إدارة الشركة (أ)، ولا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى.

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

(١٠) أو الطرف المناسب المخاطب بالتقرير والمحدد في متطلبات التقرير المالي المنطبق.

المثال التوضيحي (٥): تقرير المحاسب القانوني لمهمة اعداد معلومات ماليه عبارة عن عنصر أو حساب أو بند، ألا وهو [يتم إدراج إشارة مناسبة للمعلومات المطلوبة لغرض الالتزام التنظيمي]

- **المعلومات المالية مُعدة لغرض خاص، ألا وهو الالتزام بمتطلبات التقارير المالية المفروضة من سلطة تنظيمية، وفقاً للأحكام المحددة من السلطة التنظيمية والتي تفرض شكل ومحتوى المعلومات المالية.**
- **الغرض من المعلومات المالية هو تلبية احتياجات مستخدمين معينين، ويقتصر استخدام المعلومات المالية على هؤلاء المستخدمين.**
- **توزيع تقرير المحاسب القانوني مقتصر على المستخدمين المستهدفين.**

تقرير المحاسب القانوني عن اعداد بيانات ماليه

[إلى إدارة الشركة (أ)]

قمنا بإعداد جدول [يتم تحديد المعلومات المالية المعده] المرفق للشركة (أ) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٤ ("الجدول") استناداً إلى المعلومات التي قدمتموها لنا.

وقد نفذنا مهمة الاعداد وفقاً لمعيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠)

وقمنا بتطبيق ما لدينا من خبرة في مجال المحاسبة والتقارير المالية لمساعدتكم في إعداد وعرض الجدول على النحو الذي تفرضه [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو إشارة إليها]. ولقد التزمنا بالمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك مبادئ النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

ويعُد هذا الجدول ودقة واكتمال المعلومات المستخدمة في الاعداده من مسؤولياتكم.

ونظراً لأن مهمة الاعداد ليس مهمة تأكد، فإننا غير مطالبين بالتحقق من دقة أو اكتمال المعلومات التي قدمتموها لنا لاعداد هذا الجدول. وبناءً عليه، فإننا لا نبدي رأي مراجعة أو استنتاج فحص عمّا إذا كان الجدول مُعدّاً وفقاً لـ [يتم إدراج اسم إطار التقارير المالية المطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليه.]

ووفقاً لما هو منصوص عليه في الإيضاح (س)، فإن الجدول مُعدّ ومعروض على الأساس المفروض بموجب [يتم إدراج اسم إطار التقارير المالية المطبق المحدد في اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليها]، لغرض التزام الشركة (أ) بـ [يتم إدراج اسم اللائحة ذات الصلة أو يتم إدراج إشارة إليها]. وبناءً عليه، فإن الجدول مُعد فقط للاستخدام فيما يتعلق بذلك الغرض، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

وتقرير الاعداد هذا الصادر من جانبنا مُعدّ فقط للشركة (أ) والسلطة التنظيمية (ع)، ولا ينبغي توزيعه على أي أطراف أخرى بخلاف الشركة (أ) أو السلطة التنظيمية (ع).

[توقيع المحاسب القانوني]

[تاريخ تقرير المحاسب القانوني]

[عنوان المحاسب القانوني]

مذكرة ممارسات المراجعة المصرية (١٠٠٠) إصدار ٢٠٢٥

اعتبارات خاصة فى مراجعة الأدوات المالية

مذكرة ممارسات المراجعة المصرية (١٠٠٠) إصدار ٢٠٢٥
اعتبارات خاصة في مراجعة الأدوات المالية

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١-١٠
القسم الأول: معلومات عامة عن الأدوات المالية	١١–٦٩
الغرض من استخدام الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها	١٤–١٩
أدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية	٢٠–٢٣
الاكتمال والدقة والوجود	٢٤–٣٣
المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة	٢٥–٢٦
المطابقات مع البنوك وأمناء الحفظ	٢٧–٣٠
أدوات الرقابة الأخرى على الاكتمال والدقة والوجود	٣١–٣٣
تقييم الأدوات المالية	٣٤–٦٤
متطلبات التقارير المالية	٣٤–٣٧
المدخلات القابلة للرصد وغير القابلة للرصد	٣٨–٣٩
تأثيرات الأسواق غير النشطة	٤٠–٤٢
آلية التقييم الخاصة بالإدارة	٤٣–٦٣
النماذج	٤٧–٤٩
مثال لأداة مالية شائعة	٥٠–٥١
مصادر التسعير الخارجية	٥٢–٦٢
الاستعانة بخبراء التقييم	٦٣
قضايا تتعلق بالالتزامات المالية	٦٤
العرض والإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية	٦٥–٦٩
أنواع الإفصاحات	٦٧–٦٩
القسم الثاني: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية	٧٠–١٤٥
نزعة الشك المهني	٧١–٧٢
اعتبارات التخطيط	٧٣–٨٤
فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح	٧٤
فهم الأدوات المالية	٧٥–٧٧
الاستعانة في المراجعة بأصحاب المهارات والمعرفة المتخصصة	٧٨ – ٨٠
فهم الرقابة الداخلية	٨١

	الفقرة
فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها	٨٢–٨٣
فهم منهجية الإدارة في تقييم الأدوات المالية	٨٤
تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر والتعامل معها	**٨٥–١٠٥**
الاعتبارات العامة المتعلقة بالأدوات المالية	**٨٥**
عوامل خطر الغش	٨٦–٨٨
تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر	٨٩-٩٠
عوامل يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان يجب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ومدى هذا الاختبار	٩١–٩٥
الإجراءات الأساسية	٩٦–٩٧
الاختبارات ثنائية الغرض	٩٨
توقيت إجراءات مراقب الحسابات	٩٩-١٠٢
الإجراءات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والواجبات	١٠٣–١٠٥
تقييم الأدوات المالية	**١٠٦-١٣٧**
متطلبات التقارير المالية	١٠٦-١٠٨
تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بالتقييم	١٠٩–١١٣
المخاطر الهامة	١١٠ –١١٣
وضع منهج للمراجعة	١١٤ –١١٥
اعتبارات المراجعة عندما تستخدم الإدارة مصدراً من مصادر التسعير الخارجية	١١٦–١٢٠
اعتبارات المراجعة عند قيام الإدارة بتقدير القيم العادلة باستخدام أحد النماذج	١٢١–١٣٢
تقييم ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة معقولة	١٢٩–١٣٢
اعتبارات المراجعة عندما تستعين المنشأة بأحد خبراء الإدارة	١٣٣–١٣٥
تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ	١٣٦–١٣٧
عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها	١٣٨–١٤١
الإجراءات المتعلقة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها	١٤٠-١٤١
اعتبارات المراجعة ذات الصلة الأخرى	١٤٢–١٤٥
الاقرارات المكتوبة	١٤٢
الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة وغيرهم	١٤٣–١٤٥
الاتصال بالسلطات التنظيمية وغيرها	١٤٥

الملحق: أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

مقدمة

١- يمكن أن يقوم باستخدام الأدوات المالية كلٌ من المنشآت المالية والمنشآت غير المالية بجميع أحجامها لتحقيق مجموعة مختلفة من الأغراض. وتمتلك بعض المنشآت ممتلكات ومعاملات بأحجام كبيرة فيما قد تشارك منشآت أخرى في عدد قليل فقط من معاملات الأدوات المالية. وقد يتمثل موقف بعض المنشآت من الأدوات المالية في تحمل المخاطر والاستفادة منها فيما قد تستخدم منشآت أخرى الأدوات المالية للحد من مخاطر معينة عن طريق التغطية أو إدارة التعرض للمخاطر. وتُعد هذه المذكرة وثيقة ذات صلة بجميع هذه المواقف.

٢- للمعايير المصرية للمراجعة الآتية أهمية خاصة بالنسبة لأعمال مراجعة الأدوات المالية:

(أ) يتناول معيار المراجعة (٥٤٠) مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية المقُاسة بالقيمة العادلة؛

(ب) يتناول معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٣٣٠) تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها والاستجابة لها؛

(ج) يشرح معيار المراجعة (٥٠٠) ما الذي يشكل دليلاً من أدلة المراجعة ويتناول مسؤولية مراقب الحسابات عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الخاصة بالحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حتى يستطيع استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً مناسباً لرأيه.

٣- ويتمثل غرض هذه المذكرة في توفير ما يلي:

(أ) معلومات عامة عن الأدوات المالية (القسم الأول)؛

(ب) مناقشة لاعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية (القسم الثاني).

وتقدم مذكرات الممارسة دعماً عملياً لمراقبي الحسابات. وتُقدم هذه المذكرات أيضاً مادة يمكن للمكاتب أن تستخدمها في تطوير برامجها التدريبية وأدلة المراجعة التي تصدرها داخلياً.

٤- تناسب هذه المذكرة المنشآت بجميع أحجامها، إذ قد تواجه جميع المنشآت مخاطر التحريف الهام والمؤثر عند استخدام الأدوات المالية.

٥- من المرجح أن تكون التوجيهات المتعلقة بالتقييم (١) في هذه المذكرة أكثر صلة بالأدوات المالية المقاسة أو المفصح عنها بالقيمة العادلة، فيما تنطبق التوجيهات المتعلقة بمجالات أخرى خلاف التقييم على الأدوات المالية سواءً كانت مقاسة بالقيمة العادلة أو التكلفة المستهلكة، على سواء.

وتنطبق هذه المذكرة أيضاً على كل من الأصول المالية والالتزامات المالية.

ولا تتعرض هذه المذكرة لأدوات مالية مثل:

(أ) الأدوات المالية الأبسط مثل النقدية والقروض البسيطة والمبالغ المستحقة من العملاء والمستحقة للموردين؛ أو

(ب) الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المقيدة؛ أو

(ج) عقود التأمين.

٦- ولا تتعرض هذه المذكرة أيضاً لقضايا محاسبية معينة تتعلق بالأدوات المالية، مثل المحاسبة عن التغطية أو الربح أو الخسارة عند الاعتراف الاولي (يُعرف عادة بلفظ الربح أو الخسارة "في اليوم الأول") أو المقاصة أو تحويلات المخاطر أو الانخفاض في القيمة، بما في ذلك رصد مخصص الخسائر الائتمانية المتوقعة للقروض. ورغم إمكانية تعلق هذه

(١) يُستخدم لفظا "التقييم" و"القياس" في هذه المذكرة بالتبادل.

الموضوعات بمحاسبة المنشأة عن الأدوات المالية، فإن إجراء نقاش حول نظر مراقب الحسابات في كيفية التعامل مع متطلبات محاسبية معينة هو أمر يقع خارج نطاق هذه المذكرة.

٧- يتم إجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة على افتراض أن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا بالتزامات معينة. وتشمل هذه المسؤوليات على إجراء قياسات القيمة العادلة. ولا تفرض هذه المذكرة مسؤوليات على الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة ولا تلغي القوانين واللوائح التي تنظم مسؤولياتهم.

٨- تمت صياغة هذه المذكرة في سياق الأطُر ذات الاغراض العامة الخاصة بالتقارير المالية، لكنها قد تكون مفيدة أيضاً، حسبما يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة، في أُطُر التقارير المالية الأخرى مثل أُطُر التقارير المالية ذات الاغراض الخاصة.

٩- تركز هذه المذكرة على التأكيدات الخاصة بالتقييم والعرض والإفصاح، وتغطي كذلك، الاكتمال والدقة والوجود والحقوق والواجبات، لكن بتفصيل أقل.

١٠- يُعد تقدير الأدوات المالية عرضة لعدم التأكد، وهي حالة مُعرفة في معيار المراجعة (٥٤٠) بأنها "قابلية تعرض التقدير المحاسبي وما يتعلق به من إفصاحات لنقص ملازم في دقة القياس." (٢) ويتأثر عدم تأكد التقدير بعوامل من بينها تعقيد الأدوات المالية. وتتباين طبيعة المعلومات المتوفرة لدعم قياس الأدوات المالية وإمكانية الاعتماد على هذه المعلومات تبايناً كبيراً، مما يؤثر على حالة عدم تأكد التقدير المصاحب لقياس الأدوات المالية. وتستخدم هذه المذكرة لفظ "عدم تأكد القياس" للإشارة إلى عدم تأكد التقدير المصاحب لقياسات القيمة العادلة.

القسم الأول: معلومات عامة عن الأدوات المالية

١١- قد توجد تعريفات مختلفة للأدوات المالية في أُطُر التقارير المالية. فعلى سبيل المثال، تُعرّف معايير المحاسبة المصرية الأداة المالية بأنها أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى المنشآت والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لمنشأة أخرى.(٣) وقد تكون الأدوات المالية في صورة نقد أو حق الملكية لمنشأة أخرى أو الحق أو الواجب التعاقدي بقبض أو دفع نقد أو تبادل أصول أو التزامات مالية أو عقود معينة تتم تسويتها بأدوات حقوق الملكية في المنشأة أو عقود معينة بشأن بنود غير مالية أو عقود معينة صادرة من مؤمّنين وغير مستوفية لتعريف عقد التأمين. ويشمل التعريف مجموعة كبيرة من الأدوات المالية بدءاً من القروض البسيطة والودائع إلى المشتقات المعقدة والمنتجات المهيكلة وبعض عقود السلع.

١٢- تتباين الأدوات المالية في تعقيدها، غير أن هذا التعقيد قد ينشأ من مصادر مختلفة، مثل:

- وجود قدر كبير للغاية من التدفقات النقدية المنفردة، مما يتطلب في حالة عدم تجانسها تحليل كل منها أو تحليل عدد كبير من التدفقات النقدية المُجمّعة لتقييم خطر الائتمان، على سبيل المثال (التزامات الديون المضمونة).
- الصيغ الرياضية المعقدة لتحديد التدفقات النقدية.
- حالة عدم تأكد التدفقات النقدية المستقبلية أو تباينها، كتلك التي تنشأ من خطر الائتمان أو عقود الخيار أو الأدوات المالية ذات المدد التعاقدية الطويلة.

وكلما زاد تباين التدفقات النقدية نتيجة التغيرات في أحوال السوق، زادت احتمالية تعقيد قياس القيمة العادلة للأدوات المالية واحتمالية عدم تأكد هذا القياس. وعلاوة على ذلك، ففي بعض الأحيان يصبح تقييم الأدوات المالية، التي عادةً ما تكون سهلة التقييم نسبياً، معقداً بسبب ظروف معينة، ومثال ذلك الأدوات التي يصبح السوق غير نشط تجاهها أو التي تكون لها شروط تعاقدية طويلة. وتصبح المشتقات والمنتجات المهيكلة أكثر تعقيداً عندما تكون مزيجاً من أدوات مالية منفردة. وإضافة إلى ذلك، قد تكون المحاسبة عن الأدوات المالية معقدة في ظل أُطُر تقارير مالية معينة أو أحوال سوق معينة.

(٢) المعيار المصري للمراجعة (٥٤٠)، الفقرة " ٧(ج)"
(٣) المعيار المحاسبة المصري (٢٥) الفقرة "١١"

١٣- يتمثل أحد مصادر التعقيد الأخرى في حجم الأدوات المالية المحتفظ بها أو المتداولة. وفي حين أن معاملات تبادل معدلات الفائدة "البسيطة" قد لا تكون معقدة، فقد تستخدم المنشأة التي تحتفظ بعدد كبير منها نظام معلومات متطور لتحديد الأدوات المالية وتقييمها وإبرام صفقاتها.

الغرض من استخدام الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها

١٤- تُستخدم الأدوات المالية لأجل:

- أغراض التغطية (بعبارة أخرى، لتغيير حجم المخاطر الحالي الذي تتعرض له المنشأة). ويشمل هذا:
  - الشراء أو البيع الآجل لعملة لتحديد سعر الصرف المستقبلي؛
  - تحويل معدل الفائدة المستقبلي إلى معدل ثابت أو معدل متغير من خلال استخدام المقايضات؛
  - شراء عقود الخيار لحماية المنشأة من تحركات أسعار معينة، بما في ذلك العقود التي قد تشتمل على مشتقات ضمنية؛
- أغراض التداول (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من اتخاذ أحد مراكز المخاطر للاستفادة من تحركات السوق على المدى القصير)؛
- أغراض الاستثمار (على سبيل المثال، لتمكين المنشأة من الاستفادة من عوائد الاستثمار على المدى الطويل).

١٥- يمكن أن يحد استخدام الأدوات المالية من التعرض لمخاطر أعمال معينة، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الصرف أو معدلات الفائدة وأسعار السلع أو مزيج من تلك المخاطر. ومن جهة أخرى، وقد تؤدي أيضاً التعقيدات المتأصلة لبعض الأدوات المالية إلى زيادة المخاطر.

١٦- يزداد خطر الأعمال وخطر التحريف الهام والمؤثر في الحالات الآتية:

- عند عدم فهم الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لمخاطر استخدام الأدوات المالية بشكل تام وعدم امتلاكهم للمهارات والخبرات الكافية لإدارة تلك المخاطر؛ أو
- عند عدم امتلاك الإدارة والمسئولين عن الحوكمة للخبرة اللازمة للتقييم بشكل مناسب وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛ أو
- عند عدم قيام الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بتطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة على أنشطة الأدوات المالية؛ أو
- عند قيام الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالتغطية من المخاطر أو المضاربة على الأسعار بشكل غير مناسب.

١٧- قد يكون لإخفاق الإدارة في فهم المخاطر المتأصلة للأداة المالية بشكل تام تأثير مباشر على قدرة الإدارة في مواجهة هذه المخاطر بالشكل المناسب، وقد يهدد هذا في نهاية المطاف قدرة المنشأة على البقاء.

١٨- فيما يلي قائمة بأنواع المخاطر الرئيسية المطبقة على الأدوات المالية. وليس المقصود أن تكون هذه القائمة قائمة شاملة، وقد تُستخدم مصطلحات مختلفة لوصف هذه المخاطر أو تصنيف مكونات كل خطر منها.

(أ) خطر الائتمان (أو خطر الطرف المقابل) وهو خطر أن يتسبب أحد الأطراف في الأداة المالية في إلحاق خسارة بطرف آخر عن طريق الإخفاق في الوفاء بواجب، وغالباً ما يرتبط ذلك بالتخلف عن الوفاء. ويشمل خطر الائتمان خطر التسوية، وهو الخطر المتمثل في تسوية أحد جانبي المعاملة بدون استلام عوض من العميل أو الطرف المقابل.

(ب) خطر السوق وهو الخطر المتمثل في تقلب القيمة العادلة للأداة المالية أو تدفقاتها النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق. ومن أمثلة خطر السوق خطر العملة وخطر معدل الفائدة وخطر أسعار السلع وحقوق الملكية.

(ج) خطر السيولة وهو يشمل خطر العجز عن شراء أو بيع أداة مالية بسعر مناسب وفي الوقت المناسب بسبب عدم رواج تلك الأداة المالية.

(د) الخطر التشغيلي وهو يتعلق بالمعالجة الخاصة المطلوبة للأدوات المالية. وقد يزداد الخطر التشغيلي بسبب زيادة تعقيد الأداة المالية، وقد يؤدي سوء إدارة الخطر التشغيلي إلى زيادة أنواع أخرى من المخاطر. ويشمل الخطر التشغيلي على ما يلي:

(١) خطر عدم كفاية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة والمطابقة مما يؤدي إلى التسجيل غير المكتمل أو غير الدقيق للأدوات المالية؛

(٢) مخاطر عدم وجود توثيق مناسب للمعاملات وعدم كفاية المتابعة لهذه المعاملات؛

(٣) خطر تسجيل المعاملات أو معالجتها أو إدارة المخاطر المرتبطة بها بشكل غير صحيح، وبالتالي عدم توضيحها للأمور الاقتصادية الخاصة بالتداول ككل؛

(٤) خطر الاعتماد غير المبرر من جانب الموظفين على دقة أساليب التقييم، دون إجراء فحص كافٍ لها، مما يترتب عليه عدم صحة تقييم المعاملات أو خطر قياسها بشكل غير صحيح؛

(٥) خطر عدم إدراج استخدام الأدوات المالية بشكل ملائم في سياسات وإجراءات إدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة؛

(٦) خطر الخسارة الناجمة عن عدم كفاية الآليات والنظم الداخلية أو فشلها، أو الناجمة عن أحداث خارجية، بما في ذلك خطر الغش من مصادر داخلية وخارجية على سواء؛

(٧) خطر عدم كفاية العناية بأساليب التقييم المستخدمة لقياس الأدوات المالية أو عدم العناية بها في الوقت المناسب؛

(٨) الخطر القانوني، الذي يُعد أحد مكونات الخطر التشغيلي، والذي يتعلق بالخسائر الناجمة عن إجراء قانوني أو تنظيمي يبطل أو يعوق بأية صورة أخرى أداء المستخدم النهائي أو الطرف المقابل له بموجب شروط العقد أو ترتيبات المقاصة ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ الخطر القانوني من عدم كفاية أو عدم صحة توثيق العقد، أو عدم القدرة على إنفاذ ترتيب مقاصة عند الإفلاس، أو التغييرات السلبية في قوانين الضرائب، أو التشريعات التي تحظر على المنشآت الاستثمار في أنواع معينة من الأدوات المالية.

١٩- من بين الاعتبارات الأخرى المتعلقة بمخاطر استخدام الأدوات المالية ما يلي:

- خطر الغش الذي قد يزداد في حالات منها على سبيل المثال وجود موظف في منصب يتيح له ارتكاب جريمة من جرائم الغش المالي ويفهم كلاً من الأدوات المالية وآليات المحاسبة عنها، لكن الإدارة والمسئولين عن الحوكمة على درجة أقل من الفهم لهذه الأمور.
- خطر عدم انعكاس ترتيبات المقاصة الرئيسية [٤] في القوائم المالية بصورة صحيحة.
- خطر أن بعض الأدوات المالية قد تتغير بين كونها أصولاً أو التزامات أثناء مدتها، وأن ذلك التغير قد يحدث سريعاً.

أدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

٢٠- يُعد مدى استخدام المنشأة للأدوات المالية ودرجة تعقيد الأدوات محددين مهمين لمستوى التطور اللازم لأدوات الرقابة الداخلية للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الصغيرة منتجات أقل هيكلة وآليات وإجراءات بسيطة لتحقيق أهدافها.

(٤) قد تدخل المنشأة التي تنفذ عدداً من معاملات الأدوات المالية مع طرف مقابل واحد في ترتيب مقاصة رئيسي مع ذلك الطرف المقابل. وتنص مثل هذه الاتفاقية على إجراء تسوية مقاصة واحدة بالصافي لجميع الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التخلف عن الوفاء في أي عقد واحد من العقود.

٢١- المسئولين عن الحوكمة هم المنوط بهم غالباً تحديد التوجه العام بشأن الأدوات المالية واعتماد مدى استخدامها والإشراف عليه، فيما يتمثل دور الإدارة في إدارة ومتابعة تعرض المنشأة لتلك المخاطر. وتتحمل الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، المسؤولية أيضاً عن تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه للمساعدة في إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق. ومن الأرجح أن تمتاز الرقابة الداخلية للمنشأة على الأدوات المالية بالفاعلية عندما تكون الإدارة والمسئولين عن الحوكمة قد قاموا بما يلي:

(أ) إرساء بيئة رقابية مناسبة، والمشاركة النشطة من جانب المسئولين عن الحوكمة في الرقابة على استخدام الأدوات المالية، ووضع هيكل تنظيمي منطقي مع توزيع واضح للصلاحيات والمسؤوليات، وتطوير سياسات وإجراءات مناسبة للموارد البشرية. ويلزم وضع قواعد واضحة، بصفة خاصة، بشأن المدى المسموح للمسؤولين عن أنشطة الأدوات المالية أن يتصرفوا فيه. وتأخذ مثل هذه القواعد بعين الاعتبار أي تقييدات قانونية أو تنظيمية مفروضة على استخدام الأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، قد لا تحظى بعض هيئات القطاع العام بصلاحية ممارسة الأعمال باستخدام المشتقات؛

(ب) وضع آلية لإدارة المخاطر تتناسب مع حجم المنشأة ومدى تعقيد أدواتها المالية (فعلى سبيل المثال، قد توجد في بعض المنشآت وظيفة رسمية لإدارة المخاطر)؛

(ج) وضع نُظُم معلومات تمنح المسئولين عن الحوكمة فهماً لطبيعة أنشطة الأدوات المالية وما يرتبط بها من مخاطر، بما في ذلك التوثيق الكافي للمعاملات؛

(د) تصميم نظام للرقابة الداخلية وتطبيقه وتوثيقه لتحقيق ما يلي:

- توفير تأكد معقول بأن المنشأة تستخدم الأدوات المالية في نطاق سياساتها الخاصة بإدارة المخاطر؛
- عرض الأدوات المالية في القوائم المالية بصورة صحيحة؛
- ضمان أن تكون المنشأة ملتزمة بالقوانين واللوائح المطبقة؛
- متابعة المخاطر.

ويقدم الملحق أمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية؛

(ه) وضع سياسات محاسبية مناسبة، بما في ذلك سياسات التقييم، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

٢٢- تشمل العناصر الأساسية لآليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية المتعلقة بالأدوات المالية للمنشأة ما يلي:

- وضع منهج لتحديد حجم التعرض للمخاطر الذي تكون المنشأة على استعداد لتقبله عند دخولها في معاملات الأدوات المالية (يُمكن أن يُشار إلى ذلك بلفظ "تقبل المخاطر")، بما في ذلك سياسات الاستثمار في الأدوات المالية، وإطار الرقابة الذي تُنفذ فيه أنشطة الأدوات المالية؛
- إرساء آليات لتوثيق معاملات الأدوات المالية والتصريح بالأنواع الجديدة منها، وتأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحاسبية والتنظيمية والقانونية والمالية والتشغيلية المرتبطة بتلك الأدوات؛
- معالجة معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المصادقة على الممتلكات من الأصول والنقدية ومطابقتها بالكشوف الخارجية، وآلية المدفوعات؛
- الفصل في الواجبات بين المستثمرين أو المتداولين في الأدوات المالية والمسؤولين عن معالجة هذه الأدوات وتقييمها والمصادقة عليها. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تقوم بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة منفصلة عملياً وتنظيمياً عن المكتب الأمامي؛
- آليات التقييم وأدوات الرقابة عليه، بما في ذلك أدوات الرقابة على البيانات التي يتم الحصول عليها من مصادر تسعير خارجية؛

- متابعة أدوات الرقابة.

٢٣- تختلف طبيعة المخاطر غالباً فيما بين المنشآت التي لديها حجم كبير ومجموعة متنوعة من الأدوات المالية والمنشآت التي لا تدخل سوى في القليل من معاملات الأدوات المالية. ويؤدي ذلك إلى مناهج مختلفة للرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال:

- من المعتاد أن يكون للمنشأة التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية بيئة عمل مقسّمة إلى غرف للتعاملات يوجد فيها متداولون اختصاصيون وأن يكون هناك فصل في الواجبات بين هؤلاء المتداولين والمكتب الخلفي (الذي يشير إلى قسم العمليات الذي يتحقق من بيانات عمليات التداول التي تمت ويضمن أنها ليست خاطئة وينفذ التحويلات المطلوبة). وفي مثل هذه البيئات، يقوم المتداولون عادة بإبرام العقود شفوياً عبر الهاتف أو من خلال منصات التداول الإلكترونية. ويكون قيد المعاملات ذات الصلة والتسجيل الصحيح للأدوات المالية في مثل هذه البيئة أكثر صعوبة بكثير منه في المنشأة التي ليس لديها سوى القليل من الأدوات المالية، التي يمكن في الغالب تأكيد وجودها واكتمالها بإرسال طلب مصادقة بنكية إلى عدد قليل من البنوك.
- وفي المقابل، لا يوجد فصل في الواجبات داخل المنشآت التي ليس لديها سوى عدد صغير من الأدوات المالية، ويكون وصول هذه المنشآت إلى السوق محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، ورغم أنه قد يكون من الأيسر تحديد معاملات الأدوات المالية، فإنه يوجد خطر متمثل في إمكانية اعتماد الإدارة على عدد محدود من العاملين، مما قد يزيد من خطر تنفيذ معاملات غير مصرح بها أو عدم تسجيل المعاملات.

الاكتمال والدقة والوجود

٢٤- توضح الفقرات " ٢٥–٣٣ " أدوات الرقابة والآليات التي قد تكون مطبقة داخل المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، بما في ذلك المنشآت التي تحتوي على غرف للتداول. وعلى النقيض، قد لا تطبق المنشأة التي ليس لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية هذه الأدوات والآليات لكنها بدلاً من ذلك قد تقوم بالمصادقة على معاملاتها مع الطرف المقابل أو غرفة المقاصة. وقد يكون القيام بذلك بسيطاً نسبياً حيث إن المنشأة قد تتعامل فقط مع طرف مقابل واحد أو اثنين.

المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة

٢٥- بصفة عامة، ففيما يتعلق بالمعاملات التي تنفذها المؤسسات المالية، يتم توثيق شروط الأدوات المالية في المصادقات المتبادلة بين الأطراف المقابلة وفي الاتفاقيات القانونية. وتقوم غرف المقاصة بمتابعة تبادل المصادقات عن طريق مقابلة عمليات التداول وتسويتها. وتُعنى غرفة المقاصة المركزية بالتبادل وتتبع عادةً المنشآت التي تقوم بالمقاصة من خلال غرف المقاصة آليات لإدارة المعلومات المقدمة لغرفة المقاصة.

٢٦- لا تتم تسوية جميع المعاملات من خلال مثل هذا التبادل. ففي العديد من الأسواق الأخرى توجد ممارسة مستقرة للاتفاق على شروط المعاملات قبل بدء التسوية. وحتى تتسم هذه الآلية بالفاعلية، يلزم إجراؤها بعيداً عن الذين يقومون بالتداول في الأدوات المالية للحد من خطر الغش. وفي أسواق أخرى، تتم المصادقة على المعاملات بعد بدء التسوية وفي بعض الأحيان يؤدي تراكم المصادقات إلى بدء التسوية قبل الاتفاق تماماً على جميع الشروط. ويفرض هذا خطراً إضافياً لأن المنشآت المتعاملة تضطر إلى الاعتماد على وسائل بديلة للاتفاق على عمليات التداول. وقد يكون من بين هذه الوسائل:

- إجراء مطابقات جادة بين سجلات المتداولين في الأدوات المالية والقائمين بتسويتها (من المهم الفصل التام في الواجبات بينهما)، وإقرانها بأدوات رقابة قوية للإشراف على المتداولين في الأدوات المالية لضمان سلامة المعاملات؛
- فحص الوثائق الملخصة المقدمة من الأطراف المقابلة التي تركز على الشروط الأساسية حتى لو لم يتم الاتفاق على الشروط الكاملة؛
- الفحص الشامل لأرباح وخسائر المتداولين لضمان تطابقها مع ما قام المكتب الخلفي بحسابه.

المطابقات مع البنوك وأمناء الحفظ

٢٧- قد يتم الاحتفاظ ببعض مكونات الأدوات المالية، مثل السندات والأسهم، في مؤسسات إيداع منفصلة. وينتج عن معظم الأدوات المالية أيضاً مدفوعات نقدية في وقت ما وغالباً ما تبدأ هذه التدفقات النقدية في وقت مبكر من عمر العقد. وتمر هذه المدفوعات والمقبوضات النقدية من خلال حساب بنكي للمنشأة. وتمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للبنوك وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم.

٢٨- وتجدر الإشارة إلى أن الأدوات المالية لا تؤدي جميعها إلى تحقيق تدفق نقدي في مراحل مبكرة من عمر العقد أولا يمكن قيدها جميعها في الأسواق المالية أو أمين الحفظ. وفي هذه الحالة، لن تحدد آليات المطابقة عمليات التداول التي أُغفل ذكرها أو سُجلت بشكل غير دقيق، وتزيد حينئذٍ أهمية أدوات الرقابة الخاصة بالمصادقة. وحتى في حالة تسجيل مثل هذه التدفقات النقدية بشكل دقيق في المراحل المبكرة من عمر العقد، فإن ذلك لا يضمن دقة تسجيل جميع خصائص الأداة أو شروطها (على سبيل المثال، أجل الاستحقاق وخيار الإنهاء المبكر).

٢٩- إضافة إلى ذلك، قد تكون حركات النقدية صغيرة جداً في سياق الحجم الكلي للتداول أو قائمة المركز المالي الخاصة بالمنشأة وبالتالي قد يصعب تحديدها. وتتعزز قيمة المطابقات عندما يقوم موظفو الشؤون المالية أو موظفو المكتب الخلفي الآخرون بفحص القيود في جميع حسابات دفتر الأستاذ العام لضمان صحتها وتأييدها. ومن شأن هذه الآلية أن تساعد في تحديد ما إذا كان الجانب الآخر لقيود النقدية المتعلقة بالأدوات المالية لم يتم تسجيلها بشكل سليم. ومن الأهمية بمكان فحص الحسابات الوسيطة وحسابات المقاصة بغض النظر عن رصيد الحساب، إذ قد توجد مقاصة لبنود المطابقة في الحساب.

٣٠- في المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد تكون أدوات الرقابة الخاصة بالمطابقة والمصادقة أدوات آلية، وفي هذه الحالة يلزم تطبيق ما يكفي من أدوات الرقابة الخاصة بتقنية المعلومات لدعمها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية على وجه الخصوص لضمان أن البيانات قد تم تجميعها بشكل كامل ودقيق من المصادر الخارجية (مثل البنوك وأمناء الحفظ) ومن سجلات المنشأة وضمان أنه لم يتم التلاعب بها قبل المطابقة أو أثنائها. وتُعد أدوات الرقابة ضرورية أيضاً لضمان أن الضوابط التي تتم بها مطابقة القيود تتم بكفاءة وفعالية.

أدوات الرقابة الأخرى على الاكتمال والدقة والوجود

٣١- نظراً للتعقيد الملازم لبعض الأدوات المالية فلن يكون من الواضح دائماً كيفية تسجيل هذه الأدوات في نُظُم المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، قد تقوم الإدارة بوضع آليات رقابية لمتابعة السياسات التي تفرض كيفية قياس أنواع معينة من المعاملات وتسجيلها والمحاسبة عنها. ويقوم عادةً بوضع هذه السياسات ومراجعتها بشكل مسبق عاملون على قدر مناسب من التأهيل قادرون على فهم التأثيرات الكاملة للأدوات المالية الجاري قيدها في الدفاتر.

٣٢- قد يتم إلغاء بعض المعاملات أو تعديلها بعد التنفيذ الأولي لها. ويمكن لتطبيق أدوات الرقابة المناسبة المتعلقة بالإلغاء أو التعديل أن يحد من أثر مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي يقع بسبب الغش أو الخطأ. وإضافة إلى ذلك، قد تكون لدى المنشأة آلية مطبقة لإعادة المصادقة على عمليات التداول الملغاة أو المعدلة.

٣٣- في المؤسسات المالية التي تقوم بحجم كبير من عمليات التداول، يقوم موظف كبير عادة بمراجعة الأرباح والخسائر اليومية المقيدة في دفاتر كل متداول لتقييم ما إذا كانت هذه الأرباح والخسائر معقولة بناءً على معرفة الموظف بالسوق.

وقد يمكّن القيام بذلك الإدارة من تحديد عمليات تداول معينة لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو دقيق، أو قد تكتشف غشاً ارتكبه متداول معين. ومن المهم أن تكون هناك إجراءات للتصريح بالمعاملات تدعم القيام بالمراجعة من جانب الموظفين الأكبر.

تقييم الأدوات المالية

متطلبات التقارير المالية

٣٤- في العديد من أُطُر التقارير المالية، يتم غالباً قياس الأدوات المالية، بما فيها المشتقات الضمنية، بالقيمة العادلة لغرض العرض في قائمة المركز المالي وفي احتساب الربح أو الخسارة والإفصاح أو أي من ذلك. وبصفة عامة، يتمثل الهدف من القياس بالقيمة العادلة في الوصول إلى السعر الذي ستتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أحوال السوق؛ وبعبارة أخرى، لا يكون هذا سعر المعاملة للقيام بتصفية إجبارية أو للبيع الاضطراري. وتحقيقاً لهذا الهدف، تؤخذ في الاعتبار جميع معلومات السوق المتاحة ذات الصلة.

٣٥- قد تنشأ قياسات الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة عند التسجيل الأولي للمعاملات ولاحقاً عندما تحدث تغيرات في القيمة. وقد تتم معالجة التغيرات في قياسات القيمة العادلة التي تحدث بمرور الوقت بطرق مختلفة بموجب أُطُر التقارير المالية المختلفة. فعلى سبيل المثال، قد تُسجل هذه التغيرات على أنها ربح أو خسارة، أو قد تُسجل في الدخل الشامل الآخر. وقد يكون من اللازم أيضاً، بناءً على إطار التقارير المالية المطبق، قياس الأداة المالية بالكامل أو مكون منها فقط (على سبيل المثال، مشتقة ضمنية عند المحاسبة عنها بشكل منفصل) بالقيمة العادلة.

٣٦- تحدد بعض أُطُر التقارير المالية تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة لزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة. وقد تُصنف المدخلات إلى مستويات مختلفة مثل:

- مدخلات المستوى الأول - الأسعار المعلنة (غير المُعدّلة) في الأسواق المفتوحة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة التي يمكن للمنشأة معرفتها في تاريخ القياس.
- مدخلات المستوى الثاني -المدخلات الأخرى خلاف الأسعار المعلنة المذكورة في المستوى الأول التي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. وإذا كان للأصل أو الالتزام المالي مدة (تعاقدية) محددة، يجب أن تكون مدخلات المستوى الثاني من الممكن رصدها طوال مدة الأصل أو الالتزام المالي. وتشمل مدخلات المستوى الثاني ما يلي:
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المشابهة في الأسواق النشطة.
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المالية المطابقة أو المشابهة في الأسواق غير النشطة.
  - المدخلات الأخرى، خلاف الأسعار المعلنة، التي من الممكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي (على سبيل المثال، معدلات الفائدة ومنحنيات العائد التي من الممكن رصدها على فترات معلنة عادة والتقلبات الضمنية والفروق الائتمانية).
  - المدخلات التي يتم استنتاجها أساساً من بيانات السوق التي من الممكن رصدها أو المدخلات التي تؤيدها هذه البيانات عن طريق العلاقة المتبادلة فيما بينها أو بغير ذلك من الوسائل (المدخلات التي يؤيدها السوق).
- مدخلات المستوى الثالث -المدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل أو الالتزام المالي. وتُستخدم المدخلات التي لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة في حالة عدم توفر مدخلات ذات صلة يمكن رصدها، مما يوفر ظروفاً يوجد بها نشاط سوقي ضعيف، إن كان موجوداً، للأصل أو الالتزام المالي في تاريخ القياس.

وبصفة عامة، تزيد درجة عدم تأكد القياس عندما تنتقل الأداة المالية من المستوى الأول إلى المستوى الثاني، أو من المستوى الثاني إلى المستوى الثالث. وقد يوجد كذلك ضمن المستوى الثاني مدى واسع لحالة عدم تأكد القياس بناءً على إمكانية رصد المدخلات وتعقيد الأداة المالية وتقييمها وغيرها من العوامل.

٣٧- قد تفرض بعض أُطُر التقارير المالية على المنشأة، أو قد تسمح لها بإجراء تعديلات تبعاً لحالات عدم تأكد القياس، من أجل التعديل تبعاً للمخاطر الذي من شأن المشارك في السوق أن يقوم به في التسعير للأخذ في الحسبان حالات عدم تأكد المخاطر المرتبطة بتسعير الأداة المالية أو تدفقاتها النقدية. ومن ذلك على سبيل المثال:

- تعديلات النماذج. قد يوجد في بعض النماذج قصور معلوم أو قد تكشف نتيجة المطابقة عن القصور في قياس القيمة العادلة وفقاً لإطار التقارير المالية.
- تعديلات مخاطر الائتمان. لا تأخذ بعض النماذج في الحسبان خطر الائتمان، بما في ذلك خطر الطرف المقابل أو خطر الائتمان الذاتي.
- تعديلات السيولة. تقوم بعض النماذج بحساب متوسط سعر السوق، رغم أن إطار التقارير المالية قد يتطلب استخدام مبلغ معدل تبعاً للسيولة مثل الفرق بين السعر المطلوب والمعروض. وتراعي تعديلات السيولة الأخرى، أن بعض الأدوات المالية تكون غير سائلة مما يؤثر على التقييم.
- تعديلات المخاطر الأخرى. قد لا تعبّر القيمة المقاسة عن القيمة العادلة في تاريخ القياس إذا تم استخدام نموذج لا يأخذ في الحسبان جميع العوامل الأخرى التي من شأن المشاركين في السوق أن يضعوها في الحسبان عند تسعير الأداة المالية، وبالتالي فقد يلزم تعديل هذه القيمة بشكل منفصل للوفاء بإطار التقارير المالية المطبق.

ولا تُعد التعديلات مناسبة إذا كانت تقوم بتعديل قياس الأداة المالية أو تقييمها بعيداً عن القيمة العادلة حسب التعريف الوارد في إطار التقارير المالية المطبق، على سبيل المثال لغرض الحيطة.

المدخلات القابلة للرصد وغير القابلة للرصد

٣٨- حسبما تمت الإشارة إليه أعلاه، تقوم أُطُر التقارير المالية غالباً بتبويب المدخلات طبقاً لدرجة رصدها. وكلما قل النشاط المرتبط بالأدوات المالية في السوق وقلت إمكانية رصد المدخلات، زادت درجة عدم تأكد القياس. وتتباين طبيعة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المتاحة لدعم تقييم الأدوات المالية بناءً على إمكانية رصد المدخلات الخاصة بقياسها، التي تتأثر بطبيعة السوق (على سبيل المثال، مستوى نشاط السوق وما إذا كان من خلال سوق مالية أو خارج المقصورة). وبالتالي، فإن هناك سلسلة تربط بين طبيعة الأدلة المستخدمة لدعم التقييم وإمكانية الاعتماد عليها، وبين أن يصبح من الصعب على الإدارة الحصول على المعلومات لدعم التقييم عندما تصبح الأسواق غير نشطة وتقل إمكانية رصد المدخلات.

٣٩- عندما لا تتوفر مدخلات قابلة للرصد، تستخدم المنشأة مدخلات غير قابلة للرصد (مدخلات المستوى الثالث) تعكس الافتراض الذي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموه عند تسعير الأصل أو الالتزام المالي، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر. وتُحدد المدخلات غير القابلة للرصد باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف القائمة. وفي سبيل تحديد المدخلات غير القابلة للرصد، قد تبدأ المنشأة باستخدام البيانات الخاصة بها، التي يتم تعديلها إذا كانت هناك معلومات متاحة بشكل معقول تشير إلى (أ) أن المستخدمين الآخرين في السوق سيستخدمون بيانات مختلفة أو (ب) أن هناك شيء ما تراه المنشأة ولا يمكن للمشاركين الآخرين في السوق الاطلاع عليه (على سبيل المثال، تضافر في الجهود الخاصة بالمنشأة).

تأثيرات الأسواق غير النشطة

٤٠- تزيد درجة عدم تأكد القياس ويصبح التقييم أكثر تعقيداً عندما تصبح الأسواق التي يتم فيها تداول الأدوات المالية أو الأجزاء المكونة لها غير نشطة. ولا توجد نقطة واضحة المعالم تتحول السوق النشطة عندها إلى سوق غير نشطة، غير أن أُطُر التقارير المالية قد تقدم توجيهات في هذا الشأن. ومن بين خصائص الأسواق غير النشطة وجود تراجع كبير في حجم نشاط التداول ومستواه، أو تباين الأسعار المتاحة بشكل كبير على مدار الوقت أو فيما بين المشاركين في السوق، أو عدم وجود سعر حديث. ومع ذلك، فإن تقييم ما إذا كانت السوق غير نشطة يتطلب اجتهاداً.

٤١- عندما تكون الأسواق غير نشطة، قد تكون الأسعار المعلن عنها غير صالحة (بعبارة أخرى، أسعار قديمة) أو قد لا تعبّر عن الأسعار التي قد يتداول بها المشاركون في السوق أو قد تعبر عن معاملات اضطرارية (كما هو الحال عندما يكون البائع مطالباً ببيع أصل للوفاء بمتطلبات تنظيمية أو قانونية، أو عند الحاجة للتصرف في أصل على الفور لتوفير سيولة،

أو عند وجود مشترى واحد محتمل نتيجة القيود القانونية أو قيود الوقت المفروضة). ولذلك، تتم عمليات التقييم بناءً على مدخلات المستوى الثاني والمستوى الثالث. وفي مثل هذه الظروف، قد يكون لدى المنشأة:

- سياسة للتقييم تشتمل على آلية لتحديد ما إذا كانت مدخلات المستوى الأول متاحة؛
- فهم لكيفية حساب أسعار أو مدخلات معينة من مصادر خارجية تم استخدامها كمدخلات لأساليب التقييم من أجل تقييم إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يعكس عرض أسعار الوسيط في سوق نشط لأداة مالية لم يتم تداولها للمعاملات الفعلية على أداة مالية مشابهة، لكن عندما تصبح السوق غير نشطة يحتمل أن يعتمد عرض أسعار الوسيط بشكل أكبر على أساليب تقييم خاصة بالوسيط لتحديد الأسعار؛
- فهم لكيفية تأثير تدهور ظروف العمل على الطرف المقابل، وأيضاً لما إذا كان تدهور ظروف العمل في منشآت مماثلة للطرف المقابل قد يشير إلى احتمالية عدم وفاء الطرف المقابل بالتزاماته (بعبارة أخرى، خطر عدم الأداء)؛
- سياسات للتعديل تبعاً لحالات عدم تأكد القياس. وقد تشمل هذه التعديلات تعديلات النماذج وتعديلات نقص السيولة وتعديلات مخاطر الائتمان وتعديلات المخاطر الأخرى؛
- القدرة على حساب مدى النتائج الواقعية في ضوء حالات عدم التأكد القائمة، على سبيل المثال عن طريق إجراء تحليل للحساسية؛
- سياسات لتحديد وقت انتقال مدخل من مدخلات قياس القيمة العادلة إلى مستوى مختلف في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

٤٢- قد تنشأ صعوبات معينة عندما يوجد تراجع شديد أو حتى توقف في التداول في أوراق مالية معينة. وفي هذه الظروف، فإن الأدوات المالية التي سبق تقييمها باستخدام أسعار السوق قد يلزم تقييمها باستخدام أحد النماذج.

آلية التقييم الخاصة بالإدارة

٤٣- تشمل الأساليب التي يمكن للإدارة استخدامها لتقييم أدواتها المالية الأسعار القابلة للرصد والمعاملات الحديثة والنماذج التي تستخدم مدخلات قابلة للرصد أو غير قابلة للرصد. وقد تستفيد الإدارة أيضاً مما يلي:

(أ) مصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو عرض أسعار لوسيط؛ أو

(ب) خبير تقييم.

وقد تستخدم مصادر التسعير الخارجية وخبراء التقييم أسلوباً أو أكثر من هذه الأساليب الخاصة بالتقييم.

٤٤- في العديد من أُطُر التقارير المالية، يتمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية في المعاملات المعاصرة في سوق نشطة (أي في مدخلات المستوى الأول). وفي مثل هذه الحالات، قد يكون تقييم الأداة المالية بسيطاً نسبياً. ويمكن الحصول على الأسعار المعلنة للأدوات المالية المقيدة في الأسواق المالية أو المتداولة في الأسواق الثانوية السائلة من مصادر مثل المنشورات المالية أو الأسواق المالية نفسها أو مصادر التسعير الخارجية. وعند استخدام الأسعار المعلنة، فمن المهم أن تفهم الإدارة الأساس المقدم على أساسه عرض الأسعار حتى تضمن أن السعر يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس. وقد تقدم الأسعار المعلنة التي يتم الحصول عليها من المنشورات أو الأسواق المالية دليلاً كافياً على القيمة العادلة في الحالتين التاليتين، على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تكون الأسعار قديمة أو "غير صالحة" (على سبيل المثال، إذا كان عرض الأسعار قائماً على آخر سعر متداول ويكون التداول قد تم منذ بعض الوقت)؛

(ب) عندما تكون عروض الأسعار هي الأسعار التي يتداول بها المتداولون فعلياً في الأداة المالية بتكرار وحجم كافيين.

٤٥- عندما لا يوجد في السوق أي سعر ملحوظ متداول للأداة المالية، سيكون من اللازم على المنشأة جمع مؤشرات أخرى للأسعار لتستخدمها في أسلوب تقييم الأداة المالية. وقد تشتمل مؤشرات الأسعار على ما يلي:

- المعاملات الحديثة، بما في ذلك المعاملات التي تتم بعد تاريخ القوائم المالية المتعلقة بنفس الأداة. ويولى الاهتمام بما إذا كان من الضروري إجراء تعديل تبعاً للتغيرات في أحوال السوق في الفترة بين تاريخ القياس وتاريخ إجراء المعاملة، إذ ليس بالضرورة أن تكون هذه المعاملات مؤشراً على أحوال السوق التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ومن الممكن أيضاً أن تمثل المعاملة معاملة اضطرارية ومن ثمّ لا تكون مؤشراً على السعر في التداول المنتظم.
- تُعرف المعاملات الجارية أو الحديثة في الأدوات المشابهة غالباً بلفظ "التسعير بالنظير". ويلزم إدخال تعديلات على سعر النظير حتى يُظهر السعر أثر الاختلافات بين هذا النظير والأداة الجاري تسعيرها، على سبيل المثال، لمراعاة الاختلافات في مخاطر السيولة والائتمان بين الأداتين.
- مؤشرات الأدوات المشابهة. كما هو الحال في المعاملات المتعلقة بالأدوات المشابهة، يلزم إدخال تعديلات لإظهار أثر الاختلاف بين الأداة الجاري تسعيرها والأداة المستنبط منها المؤشر المستخدم.

٤٦- من المتوقع أن تقوم الإدارة بتوثيق سياساتها الخاصة بالتقييم والنموذج المستخدم لتقييم أداة مالية معينة، بما في ذلك الأسباب المنطقية لاتباع النموذج المستخدم، واختيار الافتراضات المستخدمة في منهجية التقييم، ونظر المنشأة فيما إذا كان من الضروري إدخال تعديلات تبعاً لعدم تأكد القياس.

النماذج

٤٧- قد تُستخدم النماذج لتقييم الأداة المالية عندما لا يمكن رصد السعر بشكل مباشر في السوق. ويمكن أن تكون النماذج بسيطة كمعادلة تسعير السندات شائعة الاستخدام أو يمكن أن تنطوي على تعقيدات، ولاسيّما أدوات البرمجيات المطورة لتقييم الأدوات المالية بمدخلات المستوى الثالث. وتعتمد العديد من النماذج على العمليات الحسابية للتدفقات النقدية المخصومة.

٤٨- وتشتمل النماذج على منهجية وافتراضات وبيانات. وتوضح المنهجية القواعد أو المبادئ الحاكمة للعلاقة بين المتغيرات في التقييم. وتشمل الافتراضات تقديرات للمتغيرات غير المؤكدة المستخدمة في النموذج. وقد تشتمل البيانات على معلومات فعلية أو افتراضية عن الأداة المالية أو المدخلات الأخرى للأداة المالية.

٤٩- تبعاً للظروف، تشمل الأمور التي قد تتناولها المنشأة عند وضع نموذج أو التحقق من صحته لتقييم أداة مالية ما إذا:

- كان النموذج متحققاً من صحته قبل الاستخدام، مع إجراء مراجعات دورية له لضمان أنه لا يزال مناسباً للغرض من استخدامه. وقد تشمل آلية التحقق التي تقوم بها المنشأة تقييم ما يلي:
  - الصحة النظرية والسلامة الرياضية للمنهجية، بما في ذلك مدى مناسبة المؤشرات القياسية والمسائل ذات الحساسية.
  - اتساق واكتمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق، وما إذا كانت تتوفر مدخلات مناسبة للاستخدام في النموذج.
- كان هناك ما هو مناسب من سياسات الرقابة على التغييرات والإجراءات وأدوات الرقابة الأمنية على النموذج.
- كان النموذج تم تغييره أو تعديله على نحو مناسب وفي الوقت المناسب تبعاً للتغيرات في أحوال السوق.
- كان النموذج يخضع دورياً للمعايرة والمراجعة والاختبار للتحقق من صحته بواسطة قسم مستقل وموضوعي. ويُعد القيام بذلك وسيلة لضمان أن يكون مخرج النموذج هو العرض العادل للقيمة التي ينسبها المشاركون في السوق للأداة المالية.
- كان النموذج يحقق أكبر استخدام ممكن للمدخلات ذات الصلة القابلة للرصد وأقل استخدام ممكن للمدخلات غير القابلة للرصد.
- كان قد تم إدخال تعديلات على مُخرج النموذج لإظهار أثر الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق أن يستخدموها في ظروف مشابهة.
- كان النموذج موثقاً بشكل كافٍ، بما في ذلك التطبيقات والقيود المقصودة للنموذج ومعلوماته الأساسية والبيانات المطلوبة ونتائج أي تحليل تم إجراؤه للتحقق من الصحة وأي تعديلات تم إدخالها على مُخرج النموذج.

مثال لأداة مالية شائعة

٥٠- فيما يلي توضيح للكيفية التي يمكن بها استخدام النماذج لتقييم أداة مالية شائعة، تُعرف باسم الورقة المالية المضمونة بأصول.(٥) ونظراً لأن الأوراق المالية المضمونة بأصول تُثمّن غالباً بناءً على مدخلات من المستوى الثاني أو الثالث، فكثيراً ما تُثمّن باستخدام النماذج وهي تستلزم:

- فهم نوع الورقة المالية - بالنظر في (أ) الضمان الرهني الأساسي؛ (ب) وشروط الورقة المالية. ويُستخدم الضمان الرهني الأساسي لتقدير توقيت ومبالغ التدفقات النقدية مثل مدفوعات الفائدة والمبلغ الأصلي الخاصة برهن عقاري أو بطاقة ائتمان.
- فهم شروط الورقة المالية - يشمل هذا تقييم حقوق التدفقات النقدية التعاقدية، مثل ترتيب السداد وأية حالة من حالات التخلف عن الوفاء. ويشير ترتيب السداد، الذي يُعرف غالباً باسم الأولوية، إلى الشروط التي تتطلب السداد لبعض فئات حاملي الأوراق المالية (الدين الممتاز) قبل فئات أخرى (الدين تالي الاستحقاق). ويُشار كثيراً إلى حقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية في التدفقات النقدية بلفظ تتابع استحقاق التدفقات النقدية، وتُستخدم هذه الحقوق مع الافتراضات المتعلقة بتوقيت التدفقات النقدية ومبلغها للتوصل إلى مجموعة من التدفقات النقدية التقديرية لكل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية. ثم تُخصم التدفقات النقدية المتوقعة للوصول إلى قيمة عادلة تقديرية.

٥١- قد تتأثر التدفقات النقدية للورقة المالية المضمونة بأصول بالدفعات المسبقة للضمان الرهني الأساسي ومخاطر التخلف عن الوفاء المحتملة وحدة الخسائر التقديرية الناجمة عن ذلك. وتعتمد عادةً افتراضات الدفعات المسبقة، في حالة الانطباق، على تقييم معدلات الفائدة السوقية لضمان رهني مشابه للمعدلات على الضمان الرهني الداعم للورقة المالية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت معدلات الفائدة السوقية للرهون العقارية قد شهدت انخفاضاً فعندئذٍ قد تشهد الرهون العقارية الأساسية في الورقة المالية معدلات دفع مسبق أعلى مما كان متوقعاً ابتداءً. ويستلزم تقدير التخلف المحتمل عن الوفاء وتقدير حدة الخسائر إجراء تقييم عن قرب للضمان الرهني الأساسي وللمقترضين لتقدير معدلات التخلف عن الوفاء. فعلى سبيل المثال، عندما يشتمل الضمان الرهني الأساسي على رهون عقارية سكنية، فقد تتأثر شدة الخسائر بتقديرات أسعار الوحدات السكنية على مدار مدة الورقة المالية.

مصادر التسعير الخارجية

٥٢- قد تستخدم المنشآت مصادر التسعير الخارجية للحصول على معلومات القيمة العادلة. وقد يتطلب إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك تقييم الأدوات المالية وإعداد الإفصاحات المتعلقة بهذه الأدوات في القوائم المالية، خبرات تفتقر إليها الإدارة. وقد تعجز المنشآت عن وضع أساليب تقييم مناسبة، بما في ذلك النماذج التي قد تُستخدم في التقييم، وقد تستخدم مصدراً من مصادر التسعير الخارجية للتوصل إلى تقييم أو لتقديم إفصاحات في القوائم المالية. وقد يكون هذا هو الحال على وجه الخصوص في المنشآت الصغيرة أو في المنشآت التي لا تنخرط في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية (على سبيل المثال، المؤسسات غير المالية التي بها إدارات للخزينة). وبالرغم من قيام الإدارة باستخدام مصدر تسعير خارجي، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقييم.

٥٣- قد تُستخدم مصادر التسعير الخارجية أيضاً لأن حجم الأوراق المالية المطلوب تسعيرها خلال فترة زمنية قصيرة قد لا يكون ممكناً بواسطة المنشأة. وهذا هو الحال غالباً لصناديق الاستثمار المتداولة التي يجب أن تحدد صافي قيمة الأصل كل يوم. وفي حالات أخرى، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد عمليات التقييم الخاصة بها.

(٥) الورقة المالية المضمونة بأصول هي أداة مالية تدعمها مجموعة من الأصول الأساسية (تُعرف باسم الضمان الرهني، مثل المبالغ مستحقة التحصيل الخاصة ببطاقات الائتمان أو قروض السيارات) وتستمد قيمتها وتحقق الدخل من تلك الأصول الأساسية.

٥٤- لسبب أو أكثر من هذه الأسباب، تستخدم معظم المنشآت مصادر التسعير الخارجية عند تقييم الأوراق المالية سواءً كمصدر أساسي أو مصدر لتأييد عمليات التقييم الخاصة بها. وتقع مصادر التسعير الخارجية عادةً ضمن الصنفين التاليين:

- خدمات التسعير، بما في ذلك خدمات التسعير التوافقي؛
- تقديم الوسطاء لعروض الأسعار.

خدمات التسعير

٥٥- تزود خدمات التسعير المنشآت بأسعار مجموعة متنوعة من الأدوات المالية وبالبيانات المتعلقة بهذه الأسعار، وتُجري غالباً عمليات تقييم يومية لعدد كبير من الأدوات المالية. وقد تتم هذه العمليات عن طريق جمع البيانات والأسعار السوقية من مجموعة كبيرة من المصادر، بما في ذلك صانعي الأسواق، وفي حالات معينة باستخدام أساليب تقييم داخلية لإستخراج القيم العادلة التقديرية. وقد تجمع خدمات التسعير بين عدد من المناهج للتوصل إلى سعر. وتُستخدم غالباً خدمات التسعير كمصدر للأسعار استناداً إلى مدخلات المستوى الثاني. وقد تطبق خدمات التسعير أدوات رقابة قوية على كيفية تحديد الأسعار وغالباً ما يقوم عملاء هذه الخدمات بإشراك مجموعة كبيرة من الأطراف، مثل المستثمرين من جانبي الشراء والبيع ووظائف المكاتب الخلفية والوسطاء ومراقب الحساباتين وغيرهم.

٥٦- يكون لخدمات التسعير غالباً آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء رفض الأسعار المستلمة من خدمات التسعير. وتتطلب آليات الرفض هذه عادةً من العميل تقديم أدلة لدعم سعر آخر بديل، مع تصنيف حالات الرفض بناءً على جودة الأدلة المستلمة. فعلى سبيل المثال، قد يتم إقرار الرفض المستند إلى بيع حديث لتلك الأداة لم تكن خدمة التسعير على دراية به، فيما قد يخضع الرفض المستند إلى أسلوب تقييم خاص بالعميل للمزيد من الدراسة. وهكذا، قد تكون خدمة التسعير تحتوي على عدد كبير من كبار المشاركين، على كل من جانب الشراء والبيع، قادرة على أن تصحح باستمرار الأسعار لتعكس بشكل كامل المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

خدمات التسعير التوافقي

٥٧- قد تستخدم بعض المنشآت بيانات التسعير الناتجة من خدمات التسعير التوافقي والتي تكون مختلفة عن خدمات التسعير الأخرى. وتحصل خدمات التسعير التوافقي على معلومات التسعير حول الأداة من العديد من المنشآت المشاركة (المكتتبون). ويقدم كل مكتتب أسعاره لخدمة التسعير. وتعامل خدمة التسعير هذه المعلومات بسرية وترد على كل مكتتب بالسعر التوافقي، الذي عادةً ما يكون متوسطاً حسابياً للبيانات بعد اتباع آلية روتينية لتنقيح البيانات لإزالة القيم الشاذة. وبالنسبة لبعض الأسواق، مثل أسواق المشتقات غير المألوفة، قد تكون الأسعار التوافقية أفضل بيانات متاحة.

لكن تتم مراعاة العديد من العوامل عند تقييم صدق الأسعار التوافقية فيما تعبر عنه، بما في ذلك على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الأسعار المقدمة من المكتتبين تعكس المعاملات الفعلية أم أنها مجرد أسعار استرشادية مستندة إلى أساليب تقييم خاصة بهم.
- عدد المصادر التي تم الحصول على الأسعار منها.
- جودة المصادر المستخدمة من جانب خدمة التسعير التوافقي.
- ما إذا كان من بين المشاركين مشاركون كبار في السوق.

٥٨- جرت العادة على أن تكون الأسعار التوافقية متاحة فقط للمكتتبين الذين قدموا أسعارهم للخدمة. وبالتالي، لن تكون جميع المنشآت على اطلاع مباشر على الأسعار التوافقية. ونظراً لأن المكتتب لا يستطيع عادةً معرفة الكيفية التي جرى بها تقدير الأسعار المقدمة، فقد تحتاج الإدارة إلى مصادر أدلة أخرى إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من خدمات التسعير التوافقي لدعم تقييمها. وقد يكون هذا هو الحال خاصة إذا كانت المصادر تقدم أسعاراً استرشادية استناداً إلى أساليب التقييم الخاصة بها وكانت الإدارة عاجزة عن فهم كيفية قيام هذه المصادر بحساب أسعارها.

تقديم الوسطاء لعروض الأسعار

٥٩- نظرًا لأن الوسطاء لا يقومون بتقديم عروض الأسعار إلا كخدمة عرضية لعملائهم، فإن العروض التي يقدمونها تختلف من جوانب عدة عن الأسعار التي يتم الحصول عليها في خدمات التسعير. وقد يكون الوسطاء غير راغبين في تقديم معلومات عن الآلية المستخدمة في إعداد عروض أسعارهم، لكنهم قد يكونون مطلعين على معلومات قد لا تكون خدمة التسعير على علم بها فيما يتعلق بالمعاملات. وقد تكون عروض أسعار الوسطاء قابلة للتنفيذ أو قد تكون استرشادية. وعروض الأسعار الاسترشادية هي أفضل تقدير للقيمة العادلة من جانب الوسيط، في حين يوضح عرض الأسعار القابل للتنفيذ أن الوسيط يرغب في إجراء المعاملة بهذا السعر. وتُعد عروض الأسعار القابلة للتنفيذ دليلاً قوياً على القيمة العادلة. فيما تكون عروض الأسعار الاسترشادية أقل قوة بسبب الافتقار إلى الشفافية في الطرق التي استخدمها الوسيط في إعداد العرض. وإضافة إلى ذلك، تختلف قوة أدوات الرقابة على عرض أسعار الوسيط بناءً على ما إذا كان الوسيط يحوز نفس الورقة المالية في محفظته. وتُستخدم عروض أسعار الوسطاء غالباً للأوراق المالية التي لها مدخلات من المستوى الثالث وفي بعض الأحيان قد تكون هي المعلومات الخارجية الوحيدة المتاحة.

اعتبارات أخرى تتعلق بمصادر التسعير الخارجية

٦٠- يمكّن فهم الكيفية التي تحسب بها مصادر التسعير الأسعار الإدارة من تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات مناسبة للاستخدام في تقييمها، بما في ذلك استخدامها كأحد المدخلات في أيٍّ من أساليب التقييم، وتحديد مستوى المدخلات الذي ينبغي تبويب الورقة المالية فيه لأغراض الإفصاح. فعلى سبيل المثال، قد تقوم مصادر التسعير الخارجية بتقييم الأدوات المالية باستخدام نماذج خاصة بها، ومن المهم أن تفهم الإدارة المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة.

٦١- إذا لم تكن قياسات القيمة العادلة المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية مستندة إلى الأسعار المتداولة في سوق نشطة، سيكون من الضروري أن تقوم الإدارة بتقييم ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة مستنبطة بطريقة متسقة مع إطار التقارير المالية المطبق. ويتضمن فهم الإدارة لقياس القيمة العادلة ما يلي:

- كيفية تحديد قياس القيمة العادلة - على سبيل المثال، ما إذا كان قياس القيمة العادلة محدداً بأسلوب من أساليب التقييم، من أجل تقييم ما إذا كان الأسلوب متسقاً مع الهدف من قياس القيمة العادلة؛
- ما إذا كانت عروض الأسعار عبارة عن أسعار استرشادية أو فرق استرشادي أو عروض ملزمة؛
- معدل تكرار قيام مصادر التسعير الخارجية بتقدير قياس القيمة العادلة - من أجل تقييم ما إذا كان هذا القياس يعكس أحوال السوق في تاريخ القياس.

إن فهم الأسس التي حددت مصادر التسعير الخارجية بناءً عليها عروض أسعارها في السياق المحيط بالأدوات المالية الخاصة التي تحتفظ بها المنشأة يساعد الإدارة في تقييم مدى صلة هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها لدعم عمليات التقييم الخاصة بها.

٦٢- يمكن أن تكون هناك تباينات بين مؤشرات الأسعار الصادرة عن مصادر مختلفة. ويساعد فهم كيفية استنباط مؤشرات الأسعار، والتحقيق في هذه التباينات، الإدارة في تأييد الأدلة المستخدمة في إعداد تقييمها الخاص بالأدوات المالية من أجل التحقق مما إذا كان التقييم معقولاً. وقد يكون من غير المناسب الاقتصار على أخذ متوسط عروض الأسعار المقدمة، دون إجراء المزيد من البحث، لأنه قد يكون هناك سعر واحد في نطاق الأسعار هو الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة وقد لا يكون هو المتوسط. ولتقييم ما إذا كانت عمليات تقييم الإدارة للأدوات المالية معقولة، يمكن للإدارة أن تقوم بما يلي:

- النظر فيما إذا كانت المعاملات الفعلية تمثل معاملات اضطرارية وليست معاملات بين مشترين راغبين في الشراء وبائعين راغبين في البيع. وقد يؤدي هذا إلى بطلان استخدام السعر كأحد أسعار المقارنة؛ أو
- تحليل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأداة. ويمكن القيام بذلك كمؤشر لبيانات التسعير الأكثر ملاءمة؛ أو

- بناءً على طبيعة ما لا يمكن رصده، استنتاج الأسعار غير القابلة للرصد قياساً على الأسعار القابلة للرصد (على سبيل المثال، قد تكون هناك أسعار قابلة للرصد لآجال الاستحقاق حتى عشر سنوات ولكن ليس لأبعد من ذلك، لكن قد يكون من الممكن استنتاج منحنى الأسعار لما بعد العشر سنوات قياساً على العشر الأولى كمؤشر). ويجب توخي الحذر لضمان عدم استخدام الاستنتاج بالقياس لفترة تبعد كثيراً عن المنحنى القابل للرصد حتى لا تصبح صلته بالأسعار القابلة للرصد ضعيفة لدرجة يتعذر معها الاعتماد عليه؛ أو
- مقارنة الأسعار في محفظة الأدوات المالية ببعضها للتأكد من اتساقها فيما بين الأدوات المالية المتشابهة؛ أو
- استخدام أكثر من نموذج واحد لتأييد نتائج كل نموذج، مع الأخذ في الاعتبار البيانات والافتراضات المستخدمة في كل منها؛ أو
- تقييم التحركات في الأسعار لأدوات التغطية والضمانات الرهنية ذات الصلة.

وأثناء ممارسة المنشأة لاجتهادها فيما يتعلق بالتقييم، قد تنظر أيضاً في عوامل أخرى قد تكون خاصة بظروفها.

الاستعانة بخبراء التقييم

٦٣- قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقييم من بنك استثماري أو وسيط أو أي مكتب تقييم آخر ليقوم بتقييم بعض أوراقها المالية أو كلها. وخلافاً لخدمات التسعير وعروض أسعار الوسطاء، تكون المنهجية والبيانات المستخدمة متاحة بصورة أيسر للإدارة عندما تقوم بتكليف خبير لإجراء التقييم بالنيابة عنها. وبالرغم من قيام الإدارة بتكليف أي خبير، فإنها تتحمل المسؤولية النهائية عن التقييم المستخدم.

قضايا تتعلق بالالتزامات المالية

٦٤- يُعد فهم تأثير خطر الائتمان جانباً مهماً في تقييم كل من الأصول المالية والالتزامات المالية. ويعكس هذا التقييم جودة الائتمان والقوة المالية لكل من المُصدر وأي مقدم لخدمات دعم الائتمان. وفي بعض أُطُر التقارير المالية، يفترض قياس الالتزام المالي أن الالتزام قد تم تحويله إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس. وفي حالة عدم وجود سعر سوقي ملحوظ للالتزام المالي، فإن قيمته تُقاس عادةً باستخدام نفس الطريقة التي من شأن طرف مقابل أن يتبعها لقياس قيمة الأصل المقابل، ما لم تكن هناك عوامل خاصة بالالتزام (مثل تعزيز ائتمان طرف ثالث). وعلى وجه الخصوص، يمكن أن يكون خطر الائتمان الذاتي (٦) الخاص بالمنشأة صعب القياس في غالب الأحيان.

العرض والإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية

٦٥- تتطلب معظم أُطُر التقارير المالية تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.

٦٦- تتطلب معظم الأُطُر الإفصاح عن معلومات كمية ونوعية (بما في ذلك السياسات المحاسبية) فيما يتعلق بالأدوات المالية.

وتُعد المتطلبات المحاسبية لقياسات القيمة العادلة في عرض القوائم المالية وإفصاحاتها متطلبات واسعة في معظم أُطُر التقارير المالية وتشمل أكثر من مجرد إجراء تقييم للأدوات المالية. فعلى سبيل المثال، تقدم الإفصاحات النوعية عن الأدوات المالية معلومات مهمة عن خصائص الأدوات المالية وتدفقاتها النقدية المستقبلية مما قد يساعد في إحاطة المستثمرين علماً بالمخاطر التي تكون المنشأة معرضة لها.

(٦) خطر الائتمان الذاتي هو مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يمكن نسبته للتغيرات في أحوال السوق.

أنواع الإفصاحات

٦٧- تشمل متطلبات الإفصاح:

(أ) إفصاحات كمية تُستنبط من المبالغ المقيدة في القوائم المالية - على سبيل المثال، أنواع الأصول والالتزامات المالية؛

(ب) إفصاحات كمية تتطلب اجتهاداً مهماً - على سبيل المثال، تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تكون المنشأة معرضة لها؛

(ج)إفصاحات نوعية - على سبيل المثال، الإفصاحات التي تشرح حوكمة المنشأة على الأدوات المالية والأهداف وأدوات الرقابة والسياسات والآليات لإدارة كل نوع من المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

٦٨- كلما كان التقييم أكثر حساسية للتحركات في متغير معين، زاد احتمال أن يكون الإفصاح ضرورياً للإشارة إلى حالات عدم التأكد المحيطة بالتقييم. وقد تتطلب أيضاً أُطُر التقارير المالية معينة الإفصاح عن تحليلات الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقييم الخاصة بالمنشأة. فعلى سبيل المثال، تهدف الإفصاحات الإضافية المطلوبة للأدوات المالية ذات قياسات القيمة العادلة المبوبة ضمن مدخلات المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة إلى إحاطة مستخدمي القوائم المالية علماً بتأثيرات قياسات القيمة العادلة تلك التي تستخدم المدخلات الأكثر خضوعاً للتقدير الشخصي.

٦٩- تتطلب بعض أُطُر التقارير المالية الإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تكون المنشأة معرضة لها في تاريخ القوائم. وقد يتم تضمين هذا الإفصاح في الإيضاحات على القوائم المالية، أو في مناقشة الإدارة وتحليلها ضمن تقريرها السنوي الذي تحيل إليه إشارات مرجعية من القوائم المالية التي تم مراجعتها. ويعتمد مدى الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. ويشمل هذا إفصاحات نوعية عن:

- التعرض للمخاطر وكيفية نشأتها، بما في ذلك التأثيرات المحتملة على السيولة المستقبلية للمنشأة والضمانات الرهنية التي تُطلب منها؛
- أهداف المنشأة وسياساتها وآلياتها لإدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛
- أي تغيرات عن الفترة السابقة في التعرض للمخاطر أو الأهداف أو السياسات أو الآليات الخاصة بإدارة المخاطر.

القسم الثاني: اعتبارات المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية

٧٠- توجد بعض العوامل التي قد تجعل عملية مراجعة الأدوات المالية تحتوي على صعوبات خاصة. ومن ذلك على سبيل المثال:

- أنه قد يكون من الصعب على كل من الإدارة ومراقب الحسابات فهم طبيعة الأدوات المالية والغرض المستخدمة لأجله، والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة.
- أن الأجواء السائدة في السوق والسيولة قد تتغير سريعاً، مما يضع الإدارة تحت ضغوط لإدارة المخاطر بفاعلية.
- أنه قد يصعب الحصول على الأدلة الداعمة للتقييم.
- أن كل دفعة من المدفوعات المرتبطة بالأدوات المالية قد تكون كبيرة، مما قد يزيد من خطر اختلاس الأصول.
- أن المبالغ المسجلة في القوائم المالية فيما يتعلق بالأدوات المالية قد لا تكون كبيرة، لكن قد تكون هناك مخاطر وحالات تعرض هامة مرتبطة بهذه الأدوات المالية.
- أن عدداً قليلاً من الموظفين قد يمارسون تأثيراً كبيراً على معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، ولاسيّما إذا كانت ترتيبات أجورهم مرتبطة بالإيراد المتحقق من الأدوات المالية، ويُحتمل أن يكون هناك اعتماد لا مسوّغ له على هؤلاء الأفراد من جانب الأفراد الآخرين في المنشأة.

وقد تتســـبب هذه العوامل في إخفاء المخاطر وما يرتبط بها من حقائق، مما قد يؤثر على تقييم مراقب الحســـابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، ومن الممكن أن تظهر سريعاً مخاطر كامنة، ولاسيّما في ظل أحوال السوق السيئة.

نزعة الشك المهني (٧)

٧١- تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لغرض التقييم لأدلة المراجعة وهي تساعد مراقب الحسابات في أن يظل متيقّظاً للمؤشرات المحتملة الدالة على تحيز الإدارة. وينطوي ذلك على التشكيك في أدلة المراجعة المتضاربة وفي إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة. ويشمل كذلك على التيقّظ للحالات التي قد تشير إلى احتمال وقوع تحريف بسبب الخطأ أو الغش والنظر في كفاية أدلة المراجعة المتحصل عليها ومناسبتها في ضوء الظروف القائمة.

٧٢- يلزم تطبيق نزعة الشك المهني في جميع الظروف، وتزيد الحاجة إلى هذه النزعة مع التعقيد الذي تحتوي عليه الأدوات المالية، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وهو ما قد يحتوي على صعوبات خاصة عند استخدام النماذج أو عند تحديد ما إذا كانت الأسواق غير نشطة.
- تقييم اجتهادات الإدارة، واحتمال تحيز الإدارة، في تطبيق إطار التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة، وخصوصاً اختيار الإدارة لأساليب التقييم، واستخدام الافتراضات في أساليب التقييم، ومعالجة الظروف التي تختلف فيها أحكام مراقب الحسابات عن اجتهادات الإدارة.
- التوصل إلى الاستنتاجات على أساس أدلة المراجعة المتحصل عليها، على سبيل المثال تقييم معقولية عمليات التقييم التي أعدها خبراء الإدارة وتقييم ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية تحقق العرض العادل و الواضح.

اعتبارات التخطيط (٨)

٧٣- ينصب تركيز مراقب الحسابات في التخطيط للمراجعة على ما يلي بصفة خاصة:

- فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح؛
- فهم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، والغرض منها ومخاطرها؛
- تحديد ما إذا كانت هناك مهارات ومعرفة متخصصة مطلوبة في المراجعة؛
- فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة ونظم المعلومات التي تقع في نطاق المراجعة؛
- فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها؛
- فهم آلية الإدارة لتقييم الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير أو منشأة خدمية؛
- تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر والاستجابة له.

فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح

٧٤- يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات وأي متطلبات تنظيمية.(٩) وقد تكون متطلبات إطار التقارير المالية المطبق -نفسها- المتعلقة بالأدوات المالية معقدة وتتطلب إفصاحات واسعة. ولا تُغني قراءة هذه المذكرة عن التوصل إلى فهم شامل لجميع متطلبات إطار التقارير المالية المطبق. وتتطلب بعض أُطُر التقارير المالية النظر في أمور مثل:

(٧) معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة "١٥"
(٨) يتناول معيار المراجعة (٣٠٠) مسؤولية المراقب عن التخطيط لمراجعة القوائم المالية.
(٩) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "٨ (أ) "

- المحاسبة عن التغطية؛
- المحاسبة عن أرباح وخسائر "اليوم الأول"؛
- إثبات في و استبعاد معاملات الأدوات المالية من الدفاتر؛
- خطر الائتمان الذاتي؛
- تحويل المخاطر واستبعادها من الدفاتر، ولاسيّما إذا كانت المنشأة قد انخرطت في إنشاء أدوات مالية معقدة وهيكلتها.

فهم الأدوات المالية

٧٥- قد تُخفي خصائص الأدوات المالية عناصر معينة للخطر والتعرض. ويُساعد التوصل إلى فهم للأدوات التي استثمرت فيها المنشأة أو التي تكون معرضة لها، بما في ذلك خصائص الأدوات، مراقب الحسابات في تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت هناك جوانب مهمة من إحدى المعاملات غائبة أو مسجلة بشكل غير دقيق؛
- ما إذا كان التقييم يبدو مناسباً؛
- ما إذا كانت المخاطر المتأصلة للأدوات تحظى بفهم تام وإدارة كاملة من جانب المنشأة؛
- ما إذا كانت الأدوات المالية مُبوبة كما ينبغي إلى أصول والتزامات متداولة وغير متداولة.

٧٦- فيما يلي أمثلة للأمور التي قد ينظر فيها مراقب الحسابات عند توصله إلى فهم للأدوات المالية الخاصة بالمنشأة:

- أنواع الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- الاستخدام المعدة له.
- فهم الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، للأدوات المالية واستخدامها ومتطلبات المحاسبة عنها.
- شروط الأدوات وخصائصها على وجه الدقة حتى يمكن فهم الآثار المترتبة عليها فهماً تاماً، وأيضاً الأثر الكلي لمعاملات الأدوات المالية خاصة إذا كانت هذه المعاملات مرتبطة ببعضها.
- كيفية إدراج الأدوات بالأسلوب اللائق في الاستراتيجية العامة لإدارة المخاطر الخاصة بالمنشأة.

وقد تفيد الاستفسارات من وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة إدارة المخاطر، في حالة وجود مثل هذه الوظائف، والمناقشات مع المسئولين عن الحوكمة مراقب الحسابات في فهم الأدوات المالية.

٧٧- في بعض الحالات، قد يحتوي العقد، بما في ذلك العقود الخاصة بالأدوات غير المالية، على مشتقة. وتجيز بعض أُطُر التقارير المالية أو تتطلب فصل هذه المشتقات "الضمنية" عن العقد المضيف في بعض الظروف. وسوف يساعد فهم آلية الإدارة لتحديد المشتقات الضمنية والمحاسبة عنها مراقب الحسابات في فهم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

الاستعانة في المراجعة بأصحاب المهارات والمعرفة المتخصصة (١٠)

٧٨- ثمّة اعتبار آخر رئيسي في أعمال المراجعة المتعلقة بالأدوات المالية، ولاسيّما الأدوات المالية المعقدة، يتمثل في كفاءة مراقب الحسابات. ويتطلب معيار المراجعة (٢٢٠) (١١) أن يكون الشريك المسؤول عن المهمة مقتنعاً بأن فريق العمل، وأي خبراء يستعين بهم مراقب الحسابات وليسوا ضمن فريق العمل، يمتلكون مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة لتنفيذ مهمة المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة وللتمكن من إصدار تقرير مراقب

(١٠) عندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في المراجعة والمحاسبة، بغض النظر عمّا إذا كان الشخص من داخل المكتب أو من خارجه، فإنه يُعد عضواً في فريق العمل ويخضع لمتطلبات معيار المراجعة (٢٢٠). وعندما تكون خبرة مثل هذا الشخص في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، يُعد هذا الشخص خبيراً استعان به المراقب، وتنطبق عليه أحكام معيار المراجعة (٦٢٠). ويوضح معيار المراجعة (٦٢٠) أن التمييز بين مجالات المحاسبة أو المراجعة المتخصصة، والخبرة في مجال آخر، سيكون أمراً خاضعاً للاجتهاد المهني، لكنه يشير إلى أن التفريق قد يتم بين الخبرة في طرق المحاسبة عن الأدوات المالية (الخبرة في المحاسبة والمراجعة) والخبرة في أساليب التقييم المعقدة للأدوات المالية (الخبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة).

(١١) معيار المراجعة (٢٢٠)، الفقرة "١٤"

حسابات مناسب في ظل الظروف المحيطة. بالإضافة إلى ذلك، توجب المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات الصلة [١٢] على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان قبول المهمة من شأنه أن يشكّل أي تهديدات للوفاء بالمبادئ الأساسية، بما في ذلك الكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وتقدم الفقرة "٧٩" أدناه أمثلة لأنواع الأمور التي قد يكون من المناسب أن ينظر فيها مراقب الحسابات في سياق الأدوات المالية.

٧٩- وبناءً عليه، قد تتطلب مراجعة الأدوات المالية إشراك واحد أو أكثر من الخبراء أو الاختصاصيين، على سبيل المثال، في المجالات الآتية:

- فهم الأدوات المالية المستخدمة من قبل المنشأة وخصائصها، بما في ذلك مستوى تعقيدها. وقد يلزم استخدام خبرات ومعرفة متخصصة عند التحقق مما إذا كانت جميع جوانب الأداة المالية والاعتبارات ذات العلاقة قد تم تضمينها في القوائم المالية، وتقييم ما إذا كان قد تم تقديم إفصاحات كافية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق في حالة الحاجة إلى الإفصاح عن المخاطر.
- فهم إطار التقارير المالية المطبق، ولاسيّما عندما توجد مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات مختلفة، أو عندما تكون الممارسة غير متسقة أو قيد التطوير.
- فهم الآثار القانونية والتنظيمية والضريبية الناجمة عن الأدوات المالية، بما في ذلك فهم ما إذا كانت العقود قابلة للإنفاذ بواسطة المنشأة (على سبيل المثال، فحص العقود محل المهمة)، وهو ما قد يتطلب خبرات ومعرفة متخصصة.
- تقييم المخاطر المتأصلة للأدوات المالية.
- مساعدة فريق العمل في جمع الأدلة اللازمة لدعم عمليات التقييم التي قامت بها الإدارة أو لتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ، ولاسيّما عندما تُحدد القيمة العادلة باستخدام نموذج معقد، أو عندما تكون الأسواق غير نشطة والبيانات والافتراضات من الصعب الحصول عليها، أو عندما تُستخدم مدخلات غير قابلة للرصد، أو عندما تستعين الإدارة بأحد الخبراء.
- تقييم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات، وخصوصاً في المنشآت التي لديها حجم كبير من الأدوات المالية. ففي مثل هذه المنشآت، قد تكون تقنية المعلومات شديدة التعقيد، على سبيل المثال عندما يتم إرسال قدر كبير من المعلومات عن تلك الأدوات المالية أو معالجة هذه المعلومات أو الاحتفاظ بها أو الوصول إليها إلكترونياً. وقد تشتمل أيضاً على خدمات ذات صلة مقدمة من منشأة خدمية.

٨٠- نظراً لطبيعة واستخدام أنواع معينة من الأدوات المالية والتعقيدات المرتبطة بمتطلبات المحاسبة وأحوال السوق، قد يحتاج فريق العمل إلى التشاور [١٣] مع مهنيين آخرين في مجال المحاسبة والمراجعة، من داخل المكتب أو من خارجه، يتمتعون بخبرة فنية مناسبة في المحاسبة أو المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار عوامل مثل:

- قدرات فريق العمل وكفاءاته، بما في ذلك خبرة أعضاء فريق العمل.
- سمات الأدوات المالية التي تستخدمها المنشأة.
- تحديد الظروف غير العادية أو المخاطر الموجودة في المهمة، وأيضاً الحاجة للحكم المهني، ولاسيّما فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الهامة.
- أحوال السوق.

(١٢) قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة و المراجعة، الفقرتان "٢١٠-١ " و "٢١٠-٦ "

(١٣) تتطلب الفقرة "١٨(ب) " من معيار المراجعة (٢٢٠) أن يكون الشريك المسؤول عن المهمة على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قد قاموا بإجراء التشاور المناسب خلال سير المهمة، سواءً داخل فريق العمل ومع أشخاص آخرين على المستوى المناسب من داخل المكتب أو خارجه.

فهم الرقابة الداخلية

٨١- يحدد معيار المراجعة (٣١٥) متطلبات تقضي بأن يفهم مراقب الحسابات المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها. ويعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها، عملية مستمرة ومتجددة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال المراجعة. ويمكّن الفهم المتوصل إليه مراقب الحسابات من تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات، مما يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيّمة. ويحدد عادةً حجم معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة وتنوع هذه المعاملات طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي قد توجد في المنشأة. ويساعد فهم الكيفية التي تتم بها متابعة الأدوات المالية والرقابة عليها مراقب الحسابات في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ومداها. ويوضح الملحق أدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تشارك في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية.

فهم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية ودورها وأنشطتها

٨٢- قد تقوم وظيفة المراجعة الداخلية في العديد من المنشآت الكبرى بأعمال تمكن الإدارة العليا والمسئولين عن الحوكمة من مراجعة وتقييم أدوات الرقابة المتعلقة باستخدام الأدوات المالية. وقد تساعد وظيفة المراجعة الداخلية في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تكون بسبب الغش أو الخطأ. لكن المعرفة والمهارات اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية لفهم وتنفيذ إجراءات تقديم التأكيد للإدارة أو المسئولين عن الحوكمة عن استخدام المنشأة للأدوات المالية تختلف تماماً بصفة عامة عن تلك اللازمة للأجزاء الأخرى من المنشأة. ويُعد مدى امتلاك وظيفة المراجعة الداخلية للمعرفة والخبرة اللازمة لتغطية أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، وقيامها فعلياً بتغطيتها، وأيضاً كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية وتحليها بالموضوعية، أحد الاعتبارات ذات الصلة في قيام مراقب الحسابات بتحديد ما إذا كان من المرجح أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية مناسبة لأغراض الاستراتيجية العامة للمراجعة والخطة العامة للمراجعة.

٨٣- وتتمثل المجالات التي قد يكون فيها لعمل وظيفة المراجعة الداخلية أهمية خاصة فيما يلي:(١٤)

- وضع نظرة عامة لمدى استخدام الأدوات المالية؛
- تقييم مناسبة السياسات والإجراءات والتزام الإدارة بها؛
- تقييم الفاعلية التشغيلية لأنشطة الرقابة على الأدوات المالية؛
- تقييم النُظُم ذات الصلة بأنشطة الأدوات المالية؛
- تقييم ما إذا كانت المخاطر الجديدة المتعلقة بالأدوات المالية محددة ومقيّمة.

فهم منهجية الإدارة لتقييم الأدوات المالية

٨٤- تشتمل مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية على تطبيق متطلبات إطار التقارير المالية المطبق على تقييم الأدوات المالية. ويتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتوصل مراقب الحسابات إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية والبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات. (١٥) كما يُراعَى في منهج التقييم الخاص بالإدارة اختيار منهجية تقييم مناسبة وتحديد مستوى الأدلة التي من المتوقع توفرها. وتحقيقاً لهدف قياس القيمة العادلة، تضع المنشأة منهجية تقييم لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية تراعي فيها جميع معلومات السوق ذات الصلة المتاحة. ويتيح الفهم الشامل للأدوات المالية الجاري تقييمها للمنشأة أن تقوم بتحديد وتقييم معلومات السوق ذات الصلة المتاحة بشأن أدوات مطابقة أو مشابهة والتي ينبغي تضمينها في منهجية التقييم.

(١٤) قد تكون الأعمال التي تقوم بها وظائف مثل وظيفة إدارة المخاطر والوظائف المعنية بمراجعة النماذج ورقابة المنتجات مهمة أيضاً.
(١٥) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "٨ (ج)"

تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر والتعامل معها

الاعتبارات العامة المتعلقة بالأدوات المالية

٨٥- يوضح معيار المراجعة (٥٤٠) [١٦] أن درجة عدم تأكد التقدير تؤثر على خطر التحريف الهام والمؤثر للتقديرات المحاسبية. وقد يؤدي استخدام الأدوات المالية الأكثر تعقيداً، مثل تلك التي تحتوي على مستوى عالٍ من عدم التأكد والتباين في التدفقات النقدية المستقبلية، إلى ارتفاع خطر التحريف الهام والمؤثر، ولا سيّما فيما يتعلق بالتقييم. ومن بين الأمور الأخرى التي تؤثر على خطر التحريف الهام والمؤثر ما يلي:

- حجم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- شروط الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الأداة المالية نفسها تشتمل على أدوات مالية أخرى.
- طبيعة الأدوات المالية.

عوامل خطر الغش [١٧]

٨٦- قد تتوفر لدى الموظفين الدوافع لإعداد تقارير مالية غير معبرة عندما تعتمد خطط الأجور على العائدات المتحققة من استخدام الأدوات المالية. وقد يكون من المهم في تقييم خطر الغش فهم كيفية تفاعل سياسات أجور المنشأة مع تقبلها للمخاطر، وما قد يخلقه ذلك من دوافع لدى إدارة المنشأة ومتداوليها.

٨٧- قد تسفر صعوبة أحوال السوق المالية عن زيادة الدوافع لدى الإدارة أو الموظفين للانخراط في التقارير المالية غير معبرة: من أجل حماية المكافآت الشخصية أو إخفاء غش أو خطأ من جانب الموظفين أو الإدارة أو تجنب انتهاك الحدود التنظيمية أو حدود السيولة أو الاقتراض أو تجنب التقرير عن الخسائر. وعلى سبيل المثال، ففي الأوقات التي تشهد عدم استقرار في السوق، قد تنشأ خسائر غير متوقعة عن التقلبات الحادة في أسعار السوق، أو عن الضعف غير المتوقع في أسعار الأصول، أو من خلال سوء الاجتهادات المتعلقة بالتداول، أو لأي أسباب أخرى. وإضافة إلى ذلك، تخلق صعوبات التمويل ضغوطاً على الإدارة المهتمة بالملاءة المالية للعمل.

٨٨- في الكثير من الأحيان قد يشمل اختلاس الأصول والتقارير المالية غير معبرة على تجاوز لأدوات الرقابة التي قد تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وقد يشتمل ذلك على تجاوز أدوات الرقابة على البيانات والافتراضات وأدوات الرقابة على الآليات التفصيلية مما يسمح بإخفاء الخسائر والسرقة. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي صعوبة أحوال السوق إلى زيادة الضغط لإخفاء تداولات أو إجراء مقاصة لها عند محاولتها استرداد الخسائر.

تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر

٨٩- يشمل تقييم مراقب الحسابات للمخاطر المحددة على مستوى التأكيدات وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) تقييم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها. ويوفر هذا أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، بما في ذلك كل من الإجراءات الأساسية واختبارات أدوات الرقابة. ويتأثر المنهج المتبع بفهم مراقب الحسابات للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة، بما في ذلك قوة بيئة الرقابة وأية وظيفة معنية بإدارة المخاطر، وحجم عمليات المنشأة وتعقيدها وما إذا كان تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر يشتمل على توقع أن أدوات الرقابة تعمل بشكل فعّال.

٩٠- قد يتغير تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات خلال سير المراجعة متى تم الحصول على معلومات إضافية. وقد يساعد التيقّظ الدائم أثناء المراجعة، على سبيل المثال عند الفحص المادي للسجلات أو الوثائق،

(١٦) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "٢"

(١٧) انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمعرفة المتطلبات والتوجيهات التي تتناول عوامل خطر الغش.

مراقب الحسابات في تحديد الترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود أدوات مالية لم يسبق أن قامت الإدارة بتحديدها أو الإفصاح عنها للمراقب. وقد يكون من بين هذه السجلات والوثائق، على سبيل المثال، ما يلي:

- محاضر اجتماعات المسئولين عن الحوكمة؛
- الفواتير الخاصة من المستشارين المهنيين للمنشأة والمراسلات معهم.

عوامل يلزم مراعاتها عند تحديد ما إذا كان يجب اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة ومدى هذا الاختبار.

٩١- قد يكون توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية أكثر شيوعاً عند التعامل مع مؤسسة مالية تطبق أدوات رقابة راسخة ولذا قد يكون اختبار أدوات الرقابة وسيلة فعّالة للحصول على أدلة المراجعة. وعندما تكون في المنشأة وظيفة معنية بالتداول، فقد لا توفر الاختبارات الأساسية وحدها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب حجم العقود واختلاف النُظُم المستخدمة. لكن اختبارات أدوات الرقابة لن تكون كافية في حد ذاتها لأن مراقب الحسابات مطالب بموجب معيار المراجعة (٣٣٠) بأن يصمم وينفذ إجراءات أساسية لكل فئة هامة ومؤثرة من المعاملات ولكل رصيد حساب هام ومؤثر ولكل إفصاح هام ومؤثر.[١٨]

٩٢- قد تقوم المنشآت التي تنخرط في حجم كبير من التداول في الأدوات المالية واستخدامها بتطبيق أدوات رقابة أكثر تطوراً، وقد تحتوي على وظيفة معنية بإدارة المخاطر بفاعلية وبالتالي يُرجح بقدر أكبر أن يقوم مراقب الحسابات باختبار أدوات الرقابة للحصول على أدلة حول:

- حدوث المعاملات واكتمالها ودقتها والحد الفاصل لإجرائها؛
- وجود أرصدة الحسابات والحقوق والالتزامات المتعلقة بها واكتمالها.

٩٣- في المنشآت التي تقل فيها نسبياً معاملات الأدوات المالية:

- قد يكون لدى الإدارة والمسئولين عن الحوكمة فهم محدود فقط للأدوات المالية وكيفية تأثيرها على العمل؛
- قد لا يكون لدى الإدارة سوى القليل من مختلف أنواع الأدوات التي يكون التفاعل فيما بينها محدوداً أو منعدماً؛
- يكون من غير المرجح وجود بيئة رقابة معقدة (على سبيل المثال، قد لا تكون أدوات الرقابة الموضحة في الملحق مطبقة في المنشأة)؛
- قد تستخدم الإدارة معلومات تسعير تم الحصول عليها من مصادر تسعير خارجية لتقييم أدواتها؛
- قد تكون أدوات الرقابة على استخدام معلومات التسعير المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية أقل تطوراً.

٩٤- عندما يكون لدى المنشأة عدد قليل نسبياً من المعاملات التي تحتوي على أدوات مالية، قد يسهل نسبياً على مراقب الحسابات أن يتوصل إلى فهم لأهداف المنشأة من استخدام الأدوات المالية وخصائص هذه الأدوات. وفي مثل هذه الظروف، يُرجح أن يكون الكثير من أدلة المراجعة أدلة أساسية بطبيعتها، وقد يجري مراقب الحسابات معظم أعمال المراجعة في نهاية العام، ويُرجح أن تقدم مصادقات الأطراف الثالثة أدلة فيما يتعلق باكتمال المعاملات ودقتها ووجودها.

٩٥- في سبيل التوصل إلى قرار بشأن طبيعة اختبار أدوات الرقابة وتوقيته ومداه، قد ينظر مراقب الحسابات في عوامل مثل:

- طبيعة معاملات الأدوات المالية وتكرارها وحجمها؛
- قوة أدوات الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أدوات الرقابة مصممة كما ينبغي للتعامل مع المخاطر المرتبطة بحجم معاملات الأدوات المالية التي تنفذها المنشأة وما إذا كان هناك إطار حوكمة على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛
- الأهمية التي تمثلها أدوات رقابة معينة لأهداف الرقابة العامة والآليات المطبقة في المنشأة، بما في ذلك مدى تطور نُظُم المعلومات لدعم معاملات الأدوات المالية؛
- متابعة أدوات الرقابة وأوجه القصور المحددة في إجراءات الرقابة؛

(١٨) معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة "١٨"

- القضايا التي تهدف أدوات الرقابة إلى مواجهتها، ومثال ذلك أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الأحكام مقارنة بأدوات الرقابة على البيانات الداعمة. ويُرجح أن تكون الاختبارات الأساسية فعّالة بدرجة أكبر من الاعتماد على أدوات الرقابة المتعلقة بممارسة الحكم؛
- كفاءة المشاركين في أنشطة الرقابة، على سبيل المثال ما إذا كانت المنشأة تمتلك ما يكفي من الطاقات، بما في ذلك أثناء فترات الضغط، والقدرات اللازمة لإجراء عمليات التقييم للأدوات المالية التي تتعامل معها والتحقق من صحة هذه العمليات؛
- معدل تكرار أداء هذه الأنشطة الرقابية؛
- مستوى الدقة المستهدف أن تحققه أدوات الرقابة؛
- الأدلة على أداء الأنشطة الرقابية؛
- توقيت معاملات الأدوات المالية الأساسية، على سبيل المثال ما إذا كانت قريبة من نهاية الفترة.

الإجراءات الأساسية

٩٦- يشتمل تصميم الإجراءات الأساسية على النظر فيما يلي:

- استخدام الإجراءات التحليلية (١٩) — في حين أن الإجراءات التحليلية التي ينفذها مراقب الحسابات من الممكن أن تكون فعّالة كإجراءات لتقييم المخاطر لتزويد مراقب الحسابات بأدلة عن أعمال المنشأة، إلا أنها قد تكون أقل فاعلية كإجراءات أساسية عند تنفيذها بمفردها. ويرجع هذا إلى أن التفاعل المعقد بين العوامل المتحكمة في التقييم غالباً ما يُخفي أي اتجاهات غير عادية قد تنشأ.
- المعاملات غير الروتينية — يكون العديد من المعاملات المالية في صورة عقود متفاوض عليها بين المنشأة وطرف مقابل لها (تُعرف غالباً باسم "المعاملات خارج المقصورة"). وطالما كانت معاملات الأدوات المالية غير روتينية وخارج الأنشطة المعتادة للمنشأة، قد يكون منهج المراجعة الأساسي الوسيلة الأكثر فاعلية لتحقيق أهداف المراجعة المخطط لها. وفي الحالات التي لا تُنفذ فيها معاملات الأدوات المالية بشكل روتيني، فإن استجابات مراقب الحسابات للمخاطر المقيمة، بما في ذلك تصميم إجراءات المراجعة وتنفيذها، تراعي احتمالية افتقار المنشأة للخبرة في هذا المجال.
- توفر الأدلة — على سبيل المثال، عندما تستخدم المنشأة مصدر تسعير خارجي، قد لا يمكن الحصول على الأدلة المتعلقة بتأكيدات القوائم المالية ذات الصلة من المنشأة.
- الإجراءات المنفذة في مجالات المراجعة الأخرى — قد توفر الإجراءات المنفذة في المجالات الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية أدلة على اكتمال معاملات الأدوات المالية. وقد تشتمل هذه الإجراءات على إجراء اختبارات لمقبوضات ومدفوعات النقدية اللاحقة والبحث عن التزامات غير مسجلة.
- اختيار البنود لاختبارها — في بعض الحالات، تضم محفظة الأدوات المالية أدوات متفاوتة في مدى تعقيدها وخطرها. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المفيد الاجتهاد في اختيار العينات.

٩٧- على سبيل المثال، في حالة وجود ورقة مالية مضمونة بأصول، وللتعامل مع التحريف الهام والمؤثر لمثل هذه الورقة المالية، قد ينظر مراقب الحسابات في تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التالية:

- الاطلاع المتمعن على الوثائق التعاقدية لفهم شروط الورقة المالية والضمان الرهني الأساسي وحقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية.
- الاستفسار عن آلية الإدارة في تقدير التدفقات النقدية.

(١٩) تتطلب الفقرة "٦(ب)" من معيار المراجعة (٣١٥) أن يقوم المراقب بتطبيق الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر للمساعدة في تقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر من أجل توفير أساس لتصميم الاستجابات للمخاطر المقيّمة وتنفيذها. وتتطلب الفقرة "٦" من معيار المراجعة (٥٢٠) أن يستخدم المراقب الإجراءات التحليلية في تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية. وقد تُطبّق أيضاً الإجراءات التحليلية في مراحل أخرى من المراجعة.

- تقييم معقولية الافتراضات، مثل معدلات الدفع المسبق ومعدلات التخلف عن الوفاء ومقدار الخسائر.
- التوصل إلى فهم للطريقة المستخدمة لتحديد تتابع استحقاق التدفقات النقدية.
- مقارنة نتائج قياس القيمة العادلة بعمليات تقييم الأوراق المالية الأخرى التي تحتوي على شروط وضمانات رهنية أساسية مشابهة.
- إعادة تنفيذ العمليات الحسابية.

الاختبارات ثنائية الغرض

٩٨- رغم أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة مختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، فقد يكون من الكفاءة تنفيذ كل منهما في ذات الوقت على سبيل المثال عن طريق ما يلي:

- إجراء اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة (على سبيل المثال، اختبار ما إذا كان قد تم الالتزام بعقد من العقود الموقعة وما إذا كانت تفاصيل الأداة المالية قد تم ذكرها كما ينبغي)؛

أو

- اختبار أدوات الرقابة عند اختبار آلية الإدارة في وضع تقديرات التقييم.

توقيت إجراءات مراقب الحسابات (٢٠)

٩٩- بعد تقييم المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية، يحدد فريق العمل توقيت الاختبارات المخطط أن تخضع لها أدوات الرقابة وإجراءات المراجعة الأساسية. ويتباين توقيت إجراءات المراجعة المخطط لها تبعاً لعدد من العوامل، من بينها معدل تكرار عملية الرقابة، وأهمية النشاط الخاضع للرقابة، وخطر التحريف الهام والمؤثر ذي الصلة.

١٠٠- رغم أنه من الضروري تنفيذ معظم إجراءات المراجعة المتعلقة بالتقييم والعرض في نهاية الفترة، فقد يكون من المفيد اختبار إجراءات المراجعة المتعلقة بالتأكيدات الأخرى مثل الاكتمال والوجود في الفترات الدورية. فعلى سبيل المثال، يمكن تنفيذ الاختبارات الخاصة بأدوات الرقابة في فترة دورية لأدوات الرقابة الأكثر روتينية، مثل أدوات الرقابة على تقنية المعلومات والتصاريح الخاصة بالمنتجات الجديدة. وقد يكون من الفعّال أيضاً اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على اعتماد المنتجات الجديدة عن طريق جمع الأدلة الخاصة بموافقة المستوى الإداري المعني على أداة مالية جديدة في فترة دورية.

١٠١- قد يجري مراقبي الحسابات بعض الاختبارات على النماذج في تاريخ أولي، على سبيل المثال عن طريق مقارنة مخرج النموذج بمعاملات السوق. ومن بين الإجراءات الدورية الأخرى الممكنة للأدوات ذات المدخلات القابلة للرصد اختبار معقولية معلومات التسعير المقدمة من مصدر تسعير خارجي.

١٠٢- تخضع غالباً المجالات ذات الأحكام الأكثر أهمية للاختبار قرب نهاية الفترة أو عند انتهائها للأسباب الآتية:

- لأن عمليات التقييم قد تتغير بشكل كبير في فترة زمنية قصيرة، مما يصعّب مقارنة الأرصدة الدورية ومطابقتها مع المعلومات المقارنة في تاريخ قائمة المركز المالي؛
- لأن حجم معاملات الأدوات المالية التي تنخرط فيها المنشأة قد يزيد بين الفترة الدورية ونهاية العام؛
- لأن القيود في دفاتر اليومية اليدوية قد لا تتم إلا بعد انتهاء الفترة المحاسبية؛
- لأنه قد تتم معاملات غير روتينية أو معاملات مهمة في وقت متأخر من الفترة المحاسبية.

الإجراءات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والواجبات

(٢٠) تحدد الفقرات "١١" و "١٢" و"٢٢" و "٢٣" من معيار المراجعة (٣٣٠) المتطلبات اللازمة عند قيام المراقب بتنفيذ إجراءات في فترة أولية وتشرح الكيفية التي يمكن بها استخدام مثل هذه الأدلة من أدلة المراجعة.

١٠٣- يمكن أن يُستخدم العديد من إجراءات مراقب الحسابات لتناول عدد من التأكيدات. فعلى سبيل المثال، من شأن الإجراءات التي تتناول وجود رصيد من أرصدة الحسابات في نهاية الفترة أن تتناول أيضاً حدوث فئة من المعاملات، وقد تساعد أيضاً في تحديد تاريخ قطع مناسب لإجراء المعاملات. وهذا لأن الأدوات المالية تنشأ عن عقود قانونية وعن طريق التحقق من دقة تسجيل المعاملة يستطيع مراقب الحسابات أيضاً أن يتحقق من وجودها، وأن يحصل على أدلة لدعم التأكيدات المتعلقة بالحدوث والحقوق والواجبات في ذات الوقت، وأن يؤكد أن المعاملات مسجلة في الفترة المحاسبية الصحيحة.

١٠٤- من بين الإجراءات التي قد تقدم أدلة مراجعة لدعم التأكيدات المتعلقة بالاكتمال والدقة والوجود ما يلي:

- المصادقة الخارجية [٢١] للأرصدة البنكية وعمليات التداول وكشوف أمناء الحفظ. ويمكن أن يتم ذلك عن طريق المصادقة المباشرة مع الطرف المقابل (بما في ذلك استخدام مصادقات البنك)، حيث يُرسل رد إلى مراقب الحسابات مباشرة. وبدلاً من ذلك، يمكن الحصول على هذه المعلومات من نُظُم الطرف المقابل من خلال موجز بيانات. ومتى تم ذلك، فقد ينظر مراقب الحسابات عند تقييم إمكانية الاعتماد على الأدلة المتحصل عليها من المصادقة في أدوات الرقابة المطبقة لمنع التلاعب في نُظُم الحاسب الآلي التي يتم إرسال المعلومات من خلالها. وفي حالة عدم استلام المصادقات، فقد يستطيع مراقب الحسابات الحصول على الأدلة عن طريق الاطلاع على العقود واختبار أدوات الرقابة ذات الصلة. ومع ذلك، فإن المصادقات الخارجية لا توفر في الغالب ما يكفي من أدلة المراجعة فيما يتعلق بالتأكد المتعلق بالتقييم لكنها قد تساعد في تحديد أي اتفاقات جانبية.
- الاطلاع بتمعّن على مطابقات الكشوف أو موجزات البيانات المستلمة من أمناء الحفظ بالسجلات الخاصة بالمنشأة. وقد يستلزم هذا تقييم أدوات الرقابة على تقنية المعلومات المطبقة في محيط آليات المطابقة الآلية وداخلها وتقييم ما إذا كانت بنود المطابقة مفهومة ومفصول فيها على نحو سليم.
- الاطلاع بتمعّن على قيود دفاتر اليومية وأدوات الرقابة على تسجيل مثل هذه القيود. وقد يساعد هذا على سبيل المثال فيما يلي:
  - تحديد ما إذا كانت القيود قد قام بها موظفون آخرون غير المصرح لهم بالقيام بذلك.
  - تحديد القيود غير المعتادة أو غير المناسبة في دفتر اليومية في نهاية الفترة، التي قد تكون ذات صلة بخطر الغش.
- قراءة كل عقد من العقود والاطلاع بتمعّن على الوثائق الداعمة لمعاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك السجلات المحاسبية، ومن ثمّ التحقق من الوجود ومن الحقوق والواجبات. فعلى سبيل المثال، قد يقوم مراقب الحسابات بقراءة كل عقد من العقود المرتبطة بالأدوات المالية والاطلاع بتمعّن على الوثائق الداعمة، بما فيها القيود المحاسبية التي تمت عندما سُجّل العقد في البداية، وقد يطلع أيضاً بعد ذلك على القيود المحاسبية التي تمت لأغراض التقييم. ويتيح القيام بذلك للمراقب أن يقوم ما إذا كانت التعقيدات الملازمة للمعاملة قد تم تحديدها وإظهار أثرها على أكمل وجه في الحسابات. ويلزم أن يقوم أشخاص يحظون بالخبرة المناسبة بالنظر في الترتيبات القانونية وما يرتبط بها من مخاطر للتأكد من وجود تلك الحقوق.
- اختبار أدوات الرقابة، على سبيل المثال عن طريق إعادة تنفيذ أدوات الرقابة.
- الاطلاع بتمعّن على نُظُم إدارة الشكاوى الخاصة بالمنشأة. فقد تؤدي المعاملات غير المسجلة إلى تخلف المنشأة عن أداء دفعة نقدية إلى طرف مقابل، وقد يتم اكتشاف تلك المعاملات عن طريق الاطلاع بتمعّن على الشكاوى المستلمة.
- الاطلاع بتمعّن على ترتيبات المقاصة الرئيسية لمعرفة الأدوات غير المسجلة.

(٢١) يتناول معيار المراجعة (٥٠٥)" استخدام المراقب لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠) ومعيار المراجعة (٥٠٠).

١٠٥- تمثل هذه الإجراءات أهمية خاصة بالنسبة لبعض الأدوات المالية، مثل المشتقات أو الضمانات. وهذا لأن هذه الأدوات قد لا تكون باستثمارات مبدئية كبيرة، ما يعني أنه قد يكون من الصعب تحديد وجودها. فعلى سبيل المثال، تكون المشتقات الضمنية مُضمّنة غالباً في عقود لأدوات غير مالية قد لا يتم إدراجها في إجراءات المصادقة.

تقييم الأدوات المالية

متطلبات التقارير المالية

١٠٦- تستخدم غالباً أُطر التقارير المالية تسلسلات هرمية للقيمة العادلة، على سبيل المثال التسلسلات الهرمية المستخدمة في المعايير الدولية للتقارير المالية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة. ويعنى هذا أن حجم وتفاصيل الإفصاحات المطلوبة يزيد بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يتطلب التمييز بين المستويات في التسلسل الهرمي ممارسة الحكم.

١٠٧- قد يرى مراقب الحسابات أنه من المفيد التوصل إلى فهم لكيفية تعلق الأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعادةً ما يزيد خطر التحريف الهام والمؤثر ومستوى إجراءات المراجعة المقرر تطبيقها بزيادة مستوى عدم تأكد القياس. وقد يكون استخدام مدخلات المستوى الثالث وبعض مدخلات المستوى الثاني من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة بمثابة دليل مفيد على مستوى عدم تأكد القياس. وتتباين مدخلات المستوى الثاني من تلك التي يمكن الحصول عليها بسهولة إلى تلك القريبة من مدخلات المستوى الثالث. ويقيّم مراقب الحسابات الأدلة المتاحة ويفهم كلاً من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وخطر تحيز الإدارة في تصنيفها للأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٠٨- وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)، [٢٢] ينظر مراقب الحسابات في سياسات التقييم الخاصة بالمنشأة ومنهجيتها لاختيار البيانات والافتراضات المستخدمة في منهجية التقييم. وفي العديد من الحالات، لا ينص إطار التقارير المالية المطبق على منهجية التقييم. وفي هذه الحالة، تشمل الأمور التي قد تكون ذات صلة بفهم مراقب الحسابات لكيفية قيام الإدارة بتقييم الأدوات المالية ما يلي، على سبيل المثال:

- ما إذا كان لدى الإدارة سياسة تقييم رسمية، وإذا كان الأمر كذلك، فهل أسلوب التقييم المستخدم للأداة المالية موثق كما ينبغي وفقاً لتلك السياسة؛
- تحديد النماذج التي قد ينجم عنها أكبر خطر للتحريف الهام والمؤثر؛
- كيفية نظر الإدارة في تعقيد تقييم الأداة المالية عند اختيار أسلوب تقييم معين؛
- ما إذا كان هناك خطر أكبر للتحريف الهام والمؤثر بسبب قيام الإدارة داخلياً بتطوير نموذج ما ليتم استخدامه لتقييم الأدوات المالية أو بسبب خروج الإدارة عن أسلوب تقييم شائع الاستخدام لتقييم أداة مالية معينة؛
- ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بمصدر تسعير خارجي؛
- ما إذا كان المشاركون في تطوير أسلوب التقييم وتطبيقه يتمتعون بالمهارات والخبرات المناسبة للقيام بذلك، بما في ذلك ما إذا كان قد تمت الاستعانة بأحد خبراء الإدارة؛
- ما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على تحيز الإدارة في اختيار أسلوب التقييم الذي سيتم استخدامه.

تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بالتقييم

١٠٩- عند تقييم ما إذا كانت أساليب التقييم المستخدمة من جانب المنشأة تُعد مناسبة في ظل الظروف القائمة، وما إذا كانت هناك أدوات رقابة مطبقة على أساليب التقييم، فقد تشمل العوامل التي يقوم مراقب الحسابات بالنظر فيها ما يلي:

(٢٢) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة " ٨ (ج)"

- ما إذا كانت أساليب التقييم من الشائع استخدامها من جانب المشاركين الآخرين في السوق وما إذا كانت قد أثبتت فيما سبق أنها تقدم تقديراً يمكن الاعتماد عليه للأسعار المتحصل عليها من معاملات السوق؛
- ما إذا كانت أساليب التقييم تعمل كما هو مراد دون أي خلل في تصميمها، وخصوصاً في ظل الظروف القاسية، وما إذا كان قد تم التحقق بموضوعية من صحتها. ومن بين المؤشرات الدالة على وجود خلل عدم اتساق التحركات ؛
- ما إذا كانت أساليب التقييم تأخذ في الحسبان المخاطر المتأصلة للأداة المالية الجاري تقييمها، بما في ذلك الجدارة الائتمانية للطرف المقابل، وخطر الائتمان الذاتي في حالة أساليب التقييم المستخدمة لقياس الالتزامات المالية؛
- كيفية معايرة أساليب التقييم وفقاً للسوق، بما في ذلك حساسية أساليب التقييم للتغير في المتغيرات؛
- ما إذا كانت متغيرات السوق والافتراضات يتم استخدامها بشكل متسق وما إذا كانت الأحوال الجديدة تبرر إدخال تغيير على أساليب التقييم أو متغيرات السوق أو الافتراضات المستخدمة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن عمليات التقييم ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات؛
- الهيكل التنظيمي، مثل وجود قسم داخلي مسؤول عن وضع النماذج لتقييم أدوات معينة، ولاسيّما عند استخدام مدخلات من المستوى الثالث. فعلى سبيل المثال، يُعد وجود وظيفة تُعنى بوضع النماذج وتشارك في دعم تسعير الصفقات أقل موضوعية من وظيفة منفصلة عملياً وتنظيمياً عن المكتب الأمامي؛
- كفاءة وموضوعية المسؤولين عن تطوير أساليب التقييم وتطبيقها، بما في ذلك الخبرة النسبية للإدارة في التعامل مع نماذج معينة قد يتم تطويرها حديثاً.

وقد يقوم مراقب الحسابات أيضاً (أو الخبير الذي يستعين به مراقب الحسابات) بشكل مستقل بتطوير أسلوب أو أكثر من أساليب التقييم لمقارنة ناتج هذا الأسلوب بناتج أساليب التقييم التي تستخدمها الإدارة.

المخاطر الهامة

١١٠- قد تؤدي آلية مراقب الحسابات الخاصة بتقييم المخاطر إلى تحديد خطر أو أكثر من المخاطر الهامة فيما يتعلق بتقييم الأدوات المالية، عند وجود أي من الظروف الآتية:

- ارتفاع مستوى عدم تأكد القياس المرتبط بتقييم الأدوات المالية (على سبيل المثال، الأدوات ذات المدخلات غير القابلة للرصد).(٢٣)
- غياب الأدلة الكافية لدعم تقييم الإدارة لأدواتها المالية.
- عدم فهم ا لإدارة لأدواتها المالية أو عدم امتلاكها للخبرة اللازمة لتقييم مثل هذه الأدوات على نحو سليم، بما في ذلك القدرة على تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإدخال تعديلات على التقييم.
- عدم فهم الإدارة للمتطلبات المعقدة الواردة في إطار التقارير المالية المطبق فيما يتعلق بقياس الأدوات المالية والإفصاح عنها، وعجز الإدارة عن القيام بالاجتهادات اللازمة لتطبيق تلك المتطلبات كما ينبغي.
- أهمية التعديلات المدخلة على نواتج أساليب التقييم عندما يتطلب إطار التقارير المالية المطبق إجراء هذه التعديلات أو عندما يسمح بإجرائها.

١١١- بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر هامة، فبالإضافة إلى الإجراءات الأساسية الأخرى التي يتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠)، يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) [٢٤] أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم ما يلي:

(٢٣) عندما يرى المراقب أن ارتفاع مستوى عدم تأكد التقدير المرتبط بتقييم الأدوات المالية المعقدة ينشأ عنه خطر هام، يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن ينفذ المراقب إجراءات أساسية وأن يقيم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير. انظر معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرات "١١" و"١٥" و"٢٠".

(٢٤) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "١٥ (أ)-(ب) "

(أ) كيف أخذت الإدارة في الحسبان الافتراضات أو النتائج البديلة، ولماذا رفضتها، أو كيف عالجت بطريقة أخرى عدم تأكد القياس عند إجراء التقدير المحاسبي؛

(ب) ما إذا كانت الافتراضات الهامة التي استخدمتها الإدارة معقولة؛

(ج) عزم الإدارة على تنفيذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بذلك، عندما يكون لذلك صلة بمدى معقولية الافتراضات الهامة التي استخدمتها الإدارة أو التطبيق المناسب لإطار التقارير المالية المطبق.

١١٢- عندما تصبح الأسواق غير نشطة، فقد يؤدي التغير في الظروف إلى الانتقال من التقييم بسعر السوق إلى التقييم بنموذج، أو قد ينتج عن ذلك تغيير من استخدام نموذج معين إلى نموذج آخر. وقد يكون من الصعب الاستجابة للتغيرات في أحوال السوق إذا لم تكن لدى الإدارة سياسات مطبقة قبل حدوث هذه التغيرات. وقد تكون الإدارة مفتقرة أيضاً إلى الخبرة اللازمة لوضع نموذج بشكل عاجل، أو اختيار أسلوب التقييم الذي قد يكون مناسباً في ظل الظروف القائمة. وحتى إذا كانت أساليب التقييم مستخدمة باستمرار، فإن ثمة حاجة إلى قيام الإدارة بالتحقق من استمرار مناسبة أساليب التقييم والافتراضات المستخدمة لتقييم الأدوات المالية. وفضلاً عن ذلك، ربما تكون أساليب التقييم قد تم اختيارها في أوقات كانت تتوفر فيها معلومات سوق معقولة، لكنها قد لا تقدم تقييمات معقولة في أوقات التي لا تتوافر فيها معلومات بشكل كافٍ.

١١٣- تزيد قابلية وقوع تحيز من جانب الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد، تبعاً لعدم الموضوعية في التقييم ودرجة عدم تأكد القياس. فعلى سبيل المثال، قد تميل الإدارة إلى تجاهل افتراضات أو بيانات قابلة للرصد في السوق وتستخدم بدلاً منها نموذجاً خاصاً بها قامت بتطويره داخلياً إذا كان النموذج يعطي نتائج أفضل. وحتى في حالة عدم تعمد الغش، قد تكون هناك نزعة فطرية إلى الاجتهادات المنحازة إلى النتيجة الأكثر إيجابية في حالة وجود مجموعة واسعة من النتائج، وليس إلى النقطة التي يمكن أن تُعد الأكثر اتساقاً ضمن هذه المجموعة من النتائج مع إطار التقارير المالية المطبق. وقد يكون تغيير أسلوب التقييم من فترة إلى أخرى دون سبب واضح ومناسب للقيام بذلك مؤشراً على تحيز الإدارة. وبالرغم من أن تحيز الإدارة هو أحد السمات الملازمة للقرارات غير الموضوعية فيما يتعلق بتقييم الأدوات المالية، فإنه متى توفرت النية في التضليل، يكون تحيز الإدارة ذا طابع احتيالي.

وضع منهج للمراجعة

١١٤- عند اختبار كيفية قيام الإدارة بتقييم الأداة المالية والتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر المقيمة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)، [٢٥] يتخذ مراقب الحسابات واحداً أو أكثر من الإجراءات الآتية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية:

(أ) اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها التقدير (بما في ذلك أساليب التقييم التي استخدمتها الإدارة في عمليات التقييم الخاصة بها).

(ب) اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير المحاسبي، جنباً إلى جنب مع تطبيق الإجراءات الأساسية المناسبة.

(ج) تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.

(د) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات تقدم أدلة مراجعة بشأن التقدير المحاسبي.

(٢٥) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرات "١٢"-"١٤"

ويرى العديد من مراقبي الحسابات أن الجمع بين اختبار كيفية قيام الإدارة بتقييم الأداة المالية والبيانات التي استند إليها التقييم، واختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، سيكون منهجاً فعالاً وكفؤاً للمراجعة. وفي حين أن الأحداث اللاحقة قد توفر بعض الأدلة بشأن تقييم الأدوات المالية، فإنه قد يلزم مراعاة عوامل أخرى للتعامل مع أي تغير في أحوال السوق بعد تاريخ قائمة المركز المالي.[٢٦] وإذا كان مراقب الحسابات غير قادر على اختبار كيفية قيام الإدارة بإجراء التقدير، فإنه قد يختار القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ.

١١٥- كما هو موضح في القسم الأول، فمن أجل تقدير القيمة العادلة للأدوات المالية قد تقوم الإدارة بما يلي:

- استخدام معلومات من مصادر التسعير الخارجية؛
- جمع بيانات لتحديد تقدير خاص بها باستخدام مختلف الأساليب بما فيها النماذج؛
- تكليف خبير لوضع تقدير.

وفي الغالب، قد تستخدم الإدارة مزيجاً من هذه المناهج. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى الإدارة آلية تسعير خاصة بها لكنها تستخدم مصادر التسعير الخارجية لتأييد القيم التي تحددها.

اعتبارات المراجعة عندما تستخدم ا لإدارة مصدرا من مصادر التسعير الخارجية

١١٦- قد تستعين الإدارة بمصدر تسعير خارجي، مثل خدمة تسعير أو وسيط، في تقييم الأدوات المالية للمنشأة. ويساعد فهم كيفية استخدام الإدارة للمعلومات وكيفية عمل خدمة التسعير مراقب الحسابات في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة اللازمة ومداها.

١١٧- قد تكون الأمور الآتية ذات صلة في حالة استخدام الإدارة لمصدر تسعير خارجي:

- نوع مصدر التسعير الخارجي – تقوم بعض مصادر التسعير الخارجية بإتاحة المزيد من المعلومات عن آلياتها. فعلى سبيل المثال، تقدم خدمة التسعير غالباً معلومات عن منهجيتها وافتراضاتها وبياناتها المستخدمة في تقييم الأدوات المالية على مستوى فئات الأصول. وعلى النقيض، لا يقدم الوسطاء في الغالب أي معلومات، أو قد يقدمون معلومات محدودة، عن المدخلات والافتراضات المستخدمة في إعداد عروض الأسعار.
- طبيعة المدخلات المستخدمة وتعقيد أسلوب التقييم – تتباين إمكانية الاعتماد على الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية تبعاً لإمكانية رصد المدخلات (ومن ثمّ، مستوى المدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)، وتعقيد منهجية تقييم كل فئة خاصة من فئات الأوراق المالية أو الأصول. فعلى سبيل المثال، تكون إمكانية الاعتماد على سعر لأحد استثمارات أصول الملكية المتداولة بنشاط في سوق سائلة أعلى من إمكانية الاعتماد على سند شركة متداول في سوق سائلة ولم يتم تداوله في تاريخ القياس، وهذا بدوره أعلى في إمكانية الاعتماد عليه من الورقة المالية المضمونة بأصول والمُثمّنة باستخدام نموذج للتدفقات النقدية المخصومة .
- سمعة مصدر التسعير الخارجي وخبرته – على سبيل المثال، قد يكون مصدر التسعير الخارجي خبيراً في نوع معين من الأدوات المالية، ويُعرف بهذه الصفة، لكنه قد لا يكون على نفس المستوى من الخبرة في أنواع الأدوات المالية الأخرى. وقد تكون الخبرة السابقة للمراقب مع مصدر التسعير الخارجي أحد الأمور ذات الصلة أيضاً في هذا الشأن.
- موضوعية مصدر التسعير الخارجي – على سبيل المثال، إذا كان السعر الذي حصلت عليه الإدارة مقدماً من طرف مقابل مثل الوسيط الذي باع الأداة المالية للمنشأة، أو منشأة على علاقة قوية مع المنشأة الخاضعة للمراجعة، فقد لا يمكن الاعتماد على هذا السعر.

٢٦ تذكر الفقرات "أ ٦٣ – أ ٦٦" من معيار المراجعة (٥٤٠) أمثلة على بعض العوامل التي قد تكون ذات صلة.

- أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة على استخدام مصادر التسعير الخارجية – تؤثر الدرجة التي تطبق بها الإدارة أدوات الرقابة لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية على إمكانية الاعتماد على قياس القيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، قد تكون لدى الإدارة أدوات رقابة مطبقة:
  - للتحقق من مصدر التسعير الخارجي واعتماده، بما في ذلك النظر في سمعة هذا المصدر وخبرته وموضوعيته.
  - لتحديد اكتمال الأسعار والبيانات المرتبطة بالتسعير وملاءمتها ودقتها.
- أدوات الرقابة الخاصة بمصدر التسعير الخارجي – أدوات الرقابة والآليات المفروضة على عمليات تقييم فئات الأصول الهامة للمراقب. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى مصدر التسعير الخارجي أدوات رقابة قوية بشأن كيفية تحديد الأسعار، بما في ذلك استخدام آلية ذات طابع رسمي تتيح للعملاء، في طرف البيع والشراء على السواء، التشكيك في الأسعار المستلمة من خدمة التسعير، عندما تدعمهم في ذلك أدلة مناسبة، مما قد يمكّن مصدر التسعير الخارجي من تصحيح أسعاره باستمرار حتى تعكس على أكمل وجه المعلومات المتاحة للمشاركين في السوق.

١١٨- قد تشمل المناهج المحتملة لجمع الأدلة حول المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية ما يلي:

- بالنسبة لمدخلات المستوى الأول، مقارنة المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية بأسعار السوق القابلة للرصد.
- التحقق من الإفصاحات المقدمة من مصادر التسعير الخارجية حول أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقييم والمدخلات والافتراضات الخاصة بها.
- اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة لتقييم إمكانية الاعتماد على المعلومات المستلمة من مصادر التسعير الخارجية.
- تنفيذ إجراءات لدى مصدر التسعير الخارجي لفهم واختبار أدوات الرقابة والآليات وأساليب التقييم والمدخلات والافتراضات المستخدمة لفئات الأصول أو الأدوات المالية محل الاهتمام.
- تقييم ما إذا كانت الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية معقولة بالمقارنة مع الأسعار المتحصل عليها من مصادر التسعير الخارجية الأخرى أو تقدير المنشأة أو التقدير الخاص بمراقب الحسابات.
- تقييم مدى معقولية أساليب التقييم والافتراضات والمدخلات.
- تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لبعض الأدوات المالية التي سعّرها مصدر التسعير الخارجي وتقييم ما إذا كانت النتائج تقع ضمن مدى معقول من بعضها.
- الحصول على تقرير من مراقب المنشأة الخدمية يغطي أدوات الرقابة على التحقق من صحة الأسعار.[٢٧]

١١٩- قد يوفر أيضاً الحصول على أسعار من مصادر تسعير خارجية متعددة معلومات مفيدة عن عدم تأكد القياس. فقد يشير وجود مدى واسع من الأسعار إلى ارتفاع درجة عدم تأكد القياس وقد يشير كذلك بأن الأدوات المالية حساسة للتغيرات البسيطة في البيانات والافتراضات. وقد يشير وجود مدى ضيق إلى انخفاض درجة عدم تأكد القياس وقد يشير بقلة الحساسية تجاه التغيرات في البيانات والافتراضات. ورغم أن الحصول على أسعار من مصادر متعددة قد يكون مفيداً، عند النظر في الأدوات المالية التي لها مدخلات مصنّفة في المستوى الثاني أو الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، على وجه الخصوص، فليس من المرجح أن يوفر الحصول على الأسعار من مصادر متعددة ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة في حد ذاته. ويُرجع ذلك إلى ما يلي:

(أ) أن ما يبدو أنه مصادر متعددة لمعلومات التسعير قد تتماثل جميعها في مصدر التسعير الأساسي الذي تستخدمه؛

(ب) أنه قد يكون من الضروري فهم المدخلات التي يستخدمها مصدر التسعير الخارجي في تحديد السعر لأجل تبويب الأداة المالية في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

(٢٧) قد تقدم بعض خدمات التسعير تقارير لمستخدمي بياناتها لتشرح لهم أدوات الرقابة الخاصة بها على بيانات التسعير، وبعبارة أخرى، تقدم لهم تقريراً معداً وفقاً للمعيار المصري لمهام التأكد (٣٤٠٢) وقد تطلب الإدارة الحصول على مثل هذا التقرير، وقد ينظر المراقب في الحصول عليه، للتوصل إلى فهم لكيفية إعداد بيانات التسعير وتقييم ما إذا كان من الممكن الاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة لدى خدمة التسعير.

١٢٠- في بعض الحالات، قد لا يكون باستطاعة مراقب الحسابات التوصل إلى فهم للآلية المستخدمة في تحديد السعر، بما في ذلك أية أدوات رقابة مفروضة على آلية تحديد مدى إمكانية الاعتماد على السعر، أو قد لا يكون مطلعاً على النموذج، بما في ذلك الافتراضات والمدخلات الأخرى المستخدمة. وفي مثل هذه الحالات، قد يقرر مراقب الحسابات القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة استجابة للخطر المقيّم.

اعتبارات المراجعة عند قيام الإدارة بتقدير القيم العادلة باستخدام أحد النماذج

١٢١- تتطلب الفقرة " ١٣(ب) " من معيار المراجعة (٥٤٠) أن يقوم مراقب الحسابات، في حالة اختبار آلية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية، بتقييم ما إذا كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في ظل الظروف القائمة وما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار التقارير المالية المطبق.

١٢٢- سواءً أكانت الإدارة قد استخدمت مصدراً من مصادر التسعير الخارجية، أو كانت تجري تقييماً خاصاً بها، فغالباً ما تُستخدم النماذج لتقييم الأدوات المالية، ولاسيّما عند استخدام مدخلات من المستوى الثاني والثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وعند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة المطبقة على النماذج وتوقيت هذه الإجراءات ومداها، قد ينظر مراقب الحسابات في المنهجية والافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج. وعند النظر في الأدوات المالية الأكثر تعقيداً كتلك التي تستخدم مدخلات المستوى الثالث، فقد يكون اختبار جميع العوامل الثلاثة مصدراً مفيداً للحصول على أدلة المراجعة. لكن عندما يكون النموذج بسيطاً ومتعارفاً عليه، مثل بعض العمليات الحسابية لأسعار السندات، فقد تكون أدلة المراجعة المتحصل عليها من التركيز على الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج أحد مصادر الأدلة الأكثر نفعاً.

١٢٣- يمكن اختبار النموذج باستخدام منهجين رئيسيين:

(أ) يمكن للمراقب اختبار نموذج الإدارة عن طريق النظر في مناسبة النموذج المستخدم ومعقولية الافتراضات والبيانات المستخدمة والدقة الحسابية؛ أو

(ب) يمكن للمراقب أن يضع تقديرًا خاصاً به ثم يقارن تقييمه بتقييم المنشأة.

١٢٤- في حالة اعتماد تقييم الأدوات المالية على مدخلات غير قابلة للرصد (أي مدخلات من المستوى الثالث)، فإنه من بين الأمور التي قد ينظر فيها مراقب الحسابات، على سبيل المثال، كيفية دعم الإدارة لما يلي:

- تحديد وخصائص المشاركين في السوق ذوي الصلة بالأداة المالية.
- كيفية تحديد المدخلات غير القابلة للرصد عند الإثبات الأولي.
- التعديلات التي أجرتها على الافتراضات الخاصة بها لتعكس وجهة نظرها في الافتراضات التي من شأن المشاركين في السوق استخدامها.
- ما إذا كانت قد أدمجت أفضل معلومات المدخلات المتاحة في ظل الظروف القائمة.
- عند الاقتضاء، كيف أن افتراضاتها تأخذ في الحسبان المعاملات المقارنة.
- تحليل الحساسية للنماذج عند استخدام مدخلات غير قابلة للرصد وما إذا كانت قد أُدخلت عليها تعديلات لعلاج عدم تأكد القياس.

١٢٥- إضافة إلى ذلك، يسترشد مراقب الحسابات في اختباره لعمليات التقييم ونظره فيما إذا كانت تبدو معقولة عموماً بمعرفته بالصناعة ومعرفته باتجاهات السوق وفهمه لعمليات التقييم الخاصة بالمنشآت الأخرى (مع مراعاة السرية) ومؤشرات الأسعار الأخرى ذات الصلة. وإذا بدت التقييمات دائماً مبالغاً فيها أو متحفظة بشكل زائد عن الحد، فقد يكون ذلك مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة.

١٢٦- متى كان هناك نقص في الأدلة الخارجية القابلة للرصد، فمن الأهمية بمكان إشراك المسئولين عن الحوكمة على نحو مناسب لفهم خصوصية تقييمات الإدارة والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم هذه التقييمات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمراقب تقييم ما إذا كان هناك تحقق ونظر شامل في القضايا، بما في ذلك أية وثائق، على جميع المستويات الإدارية المعنية داخل المنشأة، بما في ذلك مع المسئولين عن الحوكمة.

١٢٧- عندما تصبح الأسواق غير نشطة أو مختلة، أو عندما تكون المدخلات غير قابلة للرصد، فقد يزيد الطابع الاجتهادي لعمليات التقييم التي تنفذها الإدارة وتقل إمكانية التحقق من صحتها وبالتالي تقل إمكانية الاعتماد عليها. وفي مثل هذه الحالات، يمكن للمراقب أن يختبر النموذج بالجمع بين اختبار أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة، وتقييم تصميم النموذج وعمله، واختبار الافتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج، ومقارنة ناتجه بالمبلغ المحدد أو مدى المبالغ المقدر من مراقب الحسابات أو بأساليب تقييم أخرى لأطراف ثالثة.[٢٨]

١٢٨- من المرجح أن يحصل مراقب الحسابات أيضاً على أدلة لدعم الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقارير المالية المطبق، وذلك عند اختبار المدخلات المستخدمة في منهجية التقييم الخاصة بالمنشأة،[٢٩] على سبيل المثال عندما تكون هذه المدخلات مُصنَّفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. فعلى سبيل المثال، ستكون الإجراءات الأساسية التي يتبعها مراقب الحسابات لتقييم ما إذا كانت المدخلات المستخدمة في أسلوب التقييم الخاص بالمنشأة (أي مدخلات المستوى الأول والمستوى الثاني والمستوى الثالث) مدخلات مناسبة، وستكون الاختبارات الخاصة بتحليل الحساسية الخاص بالمنشأة، ذات أهمية لقيام مراقب الحسابات بتقييم ما إذا كانت الإفصاحات تحقق العرض العادل والواضح.

تقييم ما إذا كانت الافتراضات المستخدمة من جانب الإدارة معقولة

١٢٩- قد يُعتبر أي افتراض مُستخدم في النموذج مهماً إذا كان التباين المعقول في الافتراض من شأنه أن يؤثر بشكل هام ومؤثر على قياس الأداة المالية.[٣٠] وربما تكون الإدارة قد نظرت في افتراضات أو نتائج بديلة عن طريق إجراء تحليل للحساسية. ويؤثر مدى افتقار الافتراضات إلى الموضوعية في تقديرها على درجة عدم تأكد القياس وقد يدفع ذلك مراقب الحسابات إلى استنتاج وجود خطر هام، على سبيل المثال في حالة استخدام مدخلات من المستوى الثالث.

١٣٠- قد تشتمل إجراءات المراجعة المُنفَّذة لاختبار الافتراضات التي استخدمتها الإدارة، بما في ذلك الافتراضات المستخدمة كمدخلات في النموذج، على تقييم ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد أدمجت مدخلات السوق في وضع الافتراضات، وإذا كان الأمر كذلك فكيف أدمجتها، حيث يُفضّل عموماً السعي لزيادة استخدام المدخلات القابلة للرصد ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للرصد؛
- ما إذا كانت الافتراضات متّسقة مع أحوال السوق القابلة للرصد ومع خصائص الأصل المالي أو الالتزام المالي؛
- ما إذا كانت مصادر افتراضات المشاركين في السوق ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وكيفية اختيار الإدارة للافتراضات التي ستستخدمها عندما يوجد عدد من افتراضات السوق المختلفة؛
- ما إذا كانت تحليلات الحساسية تشير إلى أن التقييمات ستتغير بشكل كبير في حالة حدوث تغيرات طفيفة فقط أو متوسطة في الافتراضات.

راجع الفقرات "أ٧٧" إلى "أ٨٣ " من معيار المراجعة (٥٤٠) للاطلاع على المزيد من الاعتبارات ذات الصلة بتقييم الافتراضات التي تستخدمها الإدارة.

---

(٢٨) توضح الفقرة "١٣ (د) "من معيار المراجعة (٥٤٠) المتطلبات اللازمة عندما يضع المراقب مدى لتقييم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة. وفي بعض الظروف، قد تُعد أساليب التقييم التي يقوم بتطويرها أطراف ثالثة ويقوم المراقب باستخدامها عملاً من أعمال الخبير الذي استعان به المراقب وبالتالي تخضع للمتطلبات الواردة في معيار المراجعة (٦٢٠).

(٢٩) انظر على سبيل المثال، الفقرة "١٥" من معيار المراجعة (٥٤٠) لمعرفة المتطلبات ذات الصلة بتقييم المراقب لافتراضات الإدارة فيما يتعلق بالمخاطر الهامة.

(٣٠) انظر معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "أ ١٠٧".

١٣١- يعتمد نظر مراقب الحسابات في الاجتهادات المتعلقة بالمستقبل على المعلومات التي كانت متاحة في وقت القيام بالاجتهاد، إذ قد تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير متّسقة مع الاجتهادات التي كانت معقولة في وقت القيام بها.

١٣٢- في بعض الحالات، قد يتم تعديل معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية لمراعاة حالات عدم التأكد التي يحتوي عليها التقييم، بدلاً من تعديل كل افتراض. وفي مثل هذه الحالات، قد تركز إجراءات مراقب الحسابات على معدل الخصم، عن طريق النظر إلى تداول ملحوظ في ورقة مالية مشابهة للمقارنة بين معدلي الخصم المستخدمين أو بوضع نموذج مستقل لحساب معدل الخصم ومقارنته بالمعدل الذي استخدمته الإدارة.

اعتبارات المراجعة عندما تستعين المنشأة بأحد خبراء الإدارة

١٣٣- على نحو ما جرت مناقشته في القسم الأول، قد تقوم الإدارة بتكليف خبير تقييم لتقييم بعض أوراقها المالية أو كلها. وقد يكون هؤلاء الخبراء وسطاء أو بنوك استثمارية أو خدمات تسعير تقدم أيضاً خدمات تقييم بواسطة الخبراء أو غير ذلك من مكاتب التقييم المتخصصة.

١٣٤- تنص الفقرة "٨" من معيار المراجعة (٥٠٠) على متطلبات للمراقب عند تقييمه للأدلة المقدمة من خبير قامت الإدارة بتكليفه. ويعتمد مدى الإجراءات التي يتخذها مراقب الحسابات فيما يتعلق بالخبير الذي تستعين به الإدارة والعمل الذي قام به على أهمية هذا العمل لأغراض مراقب الحسابات. ويساعد تقييم مناسبة العمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة مراقب الحسابات في تقييم ما إذا كانت الأسعار أو التقييمات المقدمة من ذلك الخبير تقدم ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم التقييمات. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يتخذها مراقب الحسابات ما يلي:

- تقييم كفاءة الخبير الذي استعانت به الإدارة وقدراته وموضوعيته، على سبيل المثال، علاقته بالمنشأة؛ وسمعته ومركزه في السوق؛ وخبرته في الأنواع المعينة من الأدوات؛ وفهمه لإطار التقارير المالية ذي الصلة المطبق على التقييمات؛
- التوصل إلى فهم للعمل الذي قام به الخبير الذي استعانت به الإدارة، على سبيل المثال عن طريق تقييم مناسبة أساليب التقييم المستخدمة ومتغيرات السوق والافتراضات الرئيسية المستخدمة في أساليب التقييم؛
- تقييم مناسبة استخدام عمل ذلك الخبير كدليل للمراجعة. وعند هذه النقطة، يكون التركيز على مناسبة عمل الخبير على مستوى كل أداة مالية على حدة. وبالنسبة لعينة من الأدوات ذات الصلة، قد يكون من المناسب وضع تقدير بشكل مستقل (انظر إلى الفقرتين "١٣٦ و ١٣٧ " المتعلقة بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ)، باستخدام بيانات وافتراضات مختلفة، ثم مقارنة ذلك التقدير بتقدير الخبير الذي استعانت به الإدارة؛
- قد يتم اتباع إجراءات أخرى من بينها ما يلي:
  - وضع نماذج افتراضات مختلفة لاستنباط افتراضات في نموذج آخر، ثم النظر في مدى معقولية تلك الافتراضات المستنبطة.
  - مقارنة المبالغ المحددة المقدرة من الإدارة بالمبالغ المحددة المقدرة من مراقب الحسابات لتحديد ما إذا كانت تقديرات الإدارة أعلى أو أقل باستمرار.

١٣٥- قد يقوم الخبير الذي تستعين به الإدارة بوضع أو تحديد افتراضات لمساعدة الإدارة في تقييم أدواتها المالية. وتصير هذه الافتراضات عند استخدام الإدارة لها من افتراضات الإدارة ويجب على مراقب الحسابات النظر فيها بنفس طريقة نظره في افتراضات الإدارة الأخرى.

تقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ

١٣٦-قد يضع مراقب الحسابات أسلوب تقييم ويعدّل المدخلات والافتراضات المستخدمة في أسلوب التقييم لتحديد مدى من المبالغ لاستخدامه في تقييم معقولية تقييم الإدارة. وقد تساعد الفقرات "١٠٦ إلى ١٣٥" من هذه المذكرة مراقب الحسابات في القيام بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ. ووفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠)،[٣١] إذا استخدم مراقب الحسابات افتراضات أو منهجيات تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يجب عليه أن يتوصل إلى فهم كافٍ لافتراضات الإدارة أو منهجياتها لإثبات أن مدى المبالغ المقدر من مراقب الحسابات يأخذ في الحسبان المتغيرات ذات الصلة ولتقييم أي اختلافات هامة عن تقييم الإدارة. وقد يرى مراقب الحسابات أنه من المفيد الاستعانة بعمل أحد خبرائه لتقييم معقولية تقييم الإدارة.

١٣٧- في بعض الحالات، قد يخلص مراقب الحسابات إلى أنه لا يمكن الحصول على ما يكفي من الأدلة من سعيه للتوصل إلى فهم لافتراضات الإدارة أو منهجيتها، على سبيل المثال عندما يستخدم أحد مصادر التسعير الخارجية نماذج وبرمجيات مُعدّة داخلياً ولا يُسمح له بالاطلاع على المعلومات ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يستطيع مراقب الحسابات الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن التقييم إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على تنفيذ إجراءات أخرى للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر، كالقيام على سبيل المثال بتقدير مبلغ محدد أو مدى من المبالغ لتقييم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.[٣٢] ويوضح معيار المراجعة (٧٠٥) الآثار المترتبة على عجز مراقب الحسابات عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٣٨- تشمل مسؤوليات الإدارة إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.[٣٣] تتطلب أُطُر التقارير المالية في الغالب تقديم إفصاحات في القوائم المالية لتمكين مستخدمي القوائم المالية من القيام بتقييمات ذات مغزى لتأثيرات أنشطة الأدوات المالية للمنشأة، بما في ذلك المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بهذه الأدوات المالية. وتزداد أهمية الإفصاحات المتعلقة بتحيز الإدارة بزيادة عدم تأكد قياس الأدوات المالية وتتأثر أيضاً بالمستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٣٩- عند تعبير الإدارة عن أن القوائم المالية مُعدّة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، فإنها تقوم صراحةً أو ضمناً بتقديم تأكيدات بشأن عرض والإفصاح عن مختلف عناصر الأدوات المالية وما يرتبط بها من إفصاحات. وتشمل التأكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح:

(أ) الحدوث والحقوق والواجبات أن تكون الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى المفصـــح عنها قد حدثت وأن تكون متعلقة بالمنشأة.

(ب) الاكتمال—أن تكون جميع الإفصاحات التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد تم تضمينها.

(ج) التبويب والقابلية للفهم أن تكون المعلومات المالية معروضة وموضحة بشكل مناسب، وأن تكون الإفصاحات مُعبّر عنها بوضوح.

(د) الدقة والتقييم أن تكون المعلومات المالية وغيرها من المعلومات مفصح عنها بطريقة عادلة وواضحة وبالقدر المناسب.

وتُصمّم إجراءات مراقب الحسابات المتعلقة بمراجعة الإفصاحات مع مراعاة هذه التأكيدات.

---

(٣١) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "١٣(ج)"

(٣٢) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "١٣(د)"

(٣٣) انظر الفقرتين "٤ و٢ " من معيار المراجعة (٢٠٠).

الإجراءات المتعلقة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٤٠- فيما يتعلق بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها، تشمل المجالات التي لها أهمية خاصة ما يلي:

- تتطلب أُطُر التقارير المالية عادةً إفصاحات إضافية بشأن التقديرات، وما يرتبط بها من مخاطر وحالات عدم تأكد، لتكملة وشرح الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات. وقد يحتاج مراقب الحسابات إلى التركيز على الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر وتحليلات الحساسية. وقد توفر المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء إجراءات مراقب الحسابات لتقييم المخاطر واختباره لأنشطة الرقابة أدلة تتيح للمراقب أن يتوصل لاستنتاج بشأن ما إذا كانت الإفصاحات الواردة في القوائم المالية مستوفية لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق، على سبيل المثال بشأن:
  - أهداف المنشأة واستراتيجياتها لاستخدام الأدوات المالية، بما في ذلك السياسات المحاسبية المعُلن عنها للمنشأة؛
  - إطار الرقابة الخاص بالمنشأة لإدارة مخاطرها المرتبطة بالأدوات المالية؛
  - المخاطر وحالات عدم التأكد المرتبطة بالأدوات المالية.
- يمكن الحصول على المعلومات من نُظُم خارج نُظُم التقارير المالية التقليدية، مثل نُظُم المخاطر. ومن أمثلة الإجراءات التي قد يختار مراقب الحسابات تنفيذها استجابة للمخاطر المقيّمة فيما يتعلق بالإفصاحات اختبار ما يلي:
  - الآلية المستخدمة لاستنباط المعلومات المفصح عنها؛
  - الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على البيانات المستخدمة في إعداد الإفصاحات.
- فيما يتعلق بالأدوات المالية التي تحتوي على خطر هام، (٣٤) فحتى عندما تكون الإفصاحات مُعدّة وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق، قد يخلص مراقب الحسابات إلى عدم كفاية الإفصاح عن عدم تأكد التقدير في ضوء الظروف والحقائق القائمة وبالتالي إلى أن القوائم المالية قد لا تحقق العرض العادل والواضح. ويقدم معيار المراجعة (٧٠٥) توجيهات بشأن الآثار المنعكسة على رأي مراقب الحسابات عندما يعتقد أن الإفصاحات المقدمة من الإدارة في القوائم المالية غير كافية أو مضلّلة.
- قد ينظر مراقب الحساباتون أيضاً فيما إذا كانت الإفصاحات كاملة وقابلة للفهم، فعلى سبيل المثال، قد يتم تضمين جميع المعلومات ذات الصلة في القوائم المالية (أو التقارير المرفقة بها) لكن الجمع بينها قد لا يكون كافياً لتمكين مستخدمي القوائم المالية من التوصل إلى فهم للمركز المالي أو قد لا تكون هناك إفصاحات نوعية كافية لوضع المبالغ المسجلة في القوائم المالية في السياق السليم. وعلى سبيل المثال، فحتى عندما تقوم المنشأة بإدراج تحليلات للحساسية، فقد لا يوضح الإفصاح بشكل تام المخاطر وحالات عدم التأكد التي قد تنشأ بسبب التغيرات في التقييم، والتأثيرات المحتملة على شروط الديون، ومتطلبات الضمانات الرهنية، وسيولة المنشأة.

  وينص معيار المراجعة (٢٦٠) على متطلبات وتوجيهات بشأن الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة، بما في ذلك وجهات نظر مراقب الحسابات بشأن الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاحات في القوائم المالية.

١٤١- يُعد النظر في مناسبة العرض، المتعلق على سبيل المثال بالتبويب على المدى القصير والمدى الطويل، عند الاختبار الأساسي للأدوات المالية ذا صلة بتقييم مراقب الحسابات للعرض والإفصاح.

اعتبارات المراجعة ذات الصلة الأخرى الإقرارات المكتوبة

١٤٢- يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أن يحصل مراقب الحسابات على إقرارات مكتوبة من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، عمّا إذا كانوا يعتقدون أن الافتراضات الهامة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية

(٣٤) تتطلب الفقرة "٢٠" من معيار المراجعة (٥٤٠) أن يتخذ المراقب إجراءات إضافية بشأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تنشأ عنها مخاطر هامة لتقييم مدى كفاية الإفصاح عن عدم تأكد تقديرها في القوائم المالي في سياق إطار التقارير المالية المطبق.

هي افتراضات معقولة. [٣٥] وينص المعيار (٥٨٠) [٣٦] على أنه بالإضافة إلى تلك الإقرارات المطلوبة، فإنه إذا رأى مراقب الحسابات أنه من الضروري الحصول على إقرار مكتوب أو أكثر لدعم أدلة المراجعة الأخرى ذات الصلة بالقوائم المالية أو إقرار معين أو أكثر في القوائم المالية، فيجب عليه أن يطلب تلك الإقرارات المكتوبة ا لأخرى. وبناءً على حجم أنشطة القوائم المالية ودرجة تعقيدها، فقد تشمل أيضاً الاقرارات المكتوبة المقدمة لدعم الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها بشأن الأدوات المالية ما يلي:

أهداف الإدارة فيما يتعلق بالأدوات المالية، ومثال ذلك ما إذا كانت هذه الأدوات تُســـتخدم لأغراض التغطية أو إدارة الأصول/الالتزامات أو الاستثمار؛

- الإقرارات بشأن مناسبة عرض القوائم المالية، ومثال ذلك تسجيل معاملات الأدوات المالية كمبيعات أو معاملات تمويلية؛
- الإقرارات بشأن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عن الأدوات المالية، ومثال ذلك الإفصاح بأن:
  - السجلات تعكس جميع معاملات الأدوات المالية؛
  - جميع الأدوات المشتقة الضمنية قد تم تحديدها؛
- ما إذا كانت جميع المعاملات قد تمت على أساس تجاري وبالقيمة السوقية؛
- شروط المعاملات؛
- مناسبة تقييمات الأدوات المالية؛
- ما إذا كانت هناك أي اتفاقات جانبية مرتبطة بأية أدوات مالية؛
- ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أي خيارات مكتوبة؛
- نية الإدارة وقدرتها على اتخاذ إجراءات معينة؛ (٣٧)
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب إجراء تعديل على التقييمات والإفصاحات المتضمنة في القوائم المالية.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة وغيرهم

١٤٣-بسبب أوجه عدم التأكد المرتبطة بتقييم الأدوات المالية، فمن المرجح أن تكون التأثيرات المحتملة لأي مخاطر هامة على القوائم المالية ذات أهمية من حيث الحوكمة. وقد يتواصل مراقب الحسابات بشأن طبيعة وعواقب الافتراضات الهامة المستخدمة في قياسات القيمة العادلة، ودرجة عدم الموضوعية في وضع الافتراضات، وأهمية البنود المُقاسة بالقيمة العادلة بالنسبة للقوائم المالية ككل. وبالإضافة إلى ذلك، تُعد الحاجة لفرض أدوات رقابة مناسبة على التعهدات بالدخول في عقود الأدوات المالية وعلى آليات القياس اللاحقة من الأمور التي قد تنجم عنها حاجة للتواصل مع المسئولين عن الحوكمة.

١٤٤- يتناول معيار المراجعة (٢٦٠) مسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة أثناء مراجعة القوائم المالية. وفيما يتعلق بالأدوات المالية، فقد تشمل الأمور التي يلزم التواصل بشأنها مع المسئولين عن الحوكمة ما يلي:

- عدم فهم الإدارة لطبيعة أو مدى أنشطة الأدوات المالية أو المخاطر المرتبطة بتلك الأنشطة؛ أو
- أوجه القصور الهامة التي حددها مراقب الحسابات أثناء المراجعة في تصميم أو عمل نُظُم الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر فيما يتعلق بأنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛ (٣٨) أو

(٣٥) معيار المراجعة (٥٤٠)، الفقرة "٢٢". وتنص الفقرة "٤" من معيار المراجعة (٥٨٠) على أن الإقرارات المكتوبة المقدمة من الإدارة لا توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من تلقاء نفسها بشأن أي من الأمور التي تتعامل معها. وفي حالة عجز المراقب عن الحصول بأية طريقة أخرى على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيمكن أن يشكّل ذلك قيداً على نطاق المراجعة قد تكون له انعكاسات على تقرير المراقب انظر معيار المراجعة (٧٠٥).

(٣٦) معيار المراجعة (٥٨٠)، الفقرة "١٣"

(٣٧) تذكر الفقرة "أ ٨٠" من معيار المراجعة (٥٤٠) أمثلة على الإجراءات التي قد تكون مناسبة في ظل الظروف السائدة.

(٣٨) يفرض معيار المراجعة (٢٦٥) متطلبات ويقدم توجيهات بشأن إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية، وإبلاغ المسئولين عن الحوكمة بأوجه القصور الهامة في الرقابة الداخلية. ويوضح هذا المعيار أن أوجه القصور في الرقابة الداخلية يمكن تحديدها أثناء إجراءات تقييم المخاطر التي يقوم بها المراقب وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) أو في أية مرحلة لاحقة من مراحل المراجعة.

- الصعوبات الهامة التي تمت مواجهتها عند الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بعمليات التقييم التي أجرتها الإدارة أو الخبير الذي استعانت به، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على التوصل إلى فهم لمنهجية التقييم والافتراضات والبيانات المستخدمة من قبل الخبراء الذين استعانت بهم، وعدم قيام الخبير بإتاحة هذه المعلومات للمراقب؛ أو
- الاختلافات الهامة في الأحكام والاجتهادات بين مراقب الحسابات والإدارة أو الخبير الذي استعانت به الإدارة فيما يتعلق بالتقييمات؛ أو
- التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للمنشأة نتيجة المخاطر الهامة والمؤثرة وحالات التعرض للمخاطر الأخرى التي يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك عدم تأكد القياس المرتبط بالأدوات المالية؛ أو
- وجهات نظر مراقب الحسابات بشأن مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وعرض معاملات الأدوات المالية في القوائم المالية؛ أو
- وجهات نظر مراقب الحسابات بشأن الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة والتقارير المالية عن الأدوات المالية؛ أو
- عدم وجود سياسات شاملة وواضحة بشأن شراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، بما في ذلك عدم وجود أدوات للرقابة التشغيلية وإجراءات لوصف الأدوات المالية بأنها أدوات للتغطية وعدم متابعة التعرض للمخاطر.

ويتباين التوقيت المناسب للتواصل تبعاً لظروف المهمة؛ غير أنه قد يكون من المناسب الإبلاغ عن الصعوبات الهامة التي تتم مواجهتها أثناء المراجعة في أقرب وقت ممكن عملياً إذا كان المسئولين عن الحوكمة قادرين على مساعدة مراقب الحسابات في التغلب على هذه الصعوبات، أو إذا كان من المرجح أن يؤدي ذلك إلى رأي معدل.

الاتصال بالسلطات التنظيمية وغيرها

١٤٥- في بعض الحالات، قد يكون مراقب الحساباتون مطالبين بالاتصال،[٣٩] أو قد يروا أنه من المناسب الاتصال، بشكل مباشر بالسلطات التنظيمية أو سلطات الإشراف الاحترازية، إضافة إلى الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة، بشأن الأمور المتعلقة بالأدوات المالية. وقد يكون من المفيد استمرار هذا التواصل طوال عملية المراجعة. فعلى سبيل المثال، تسعى سلطات تنظيم القطاع المصرفي إلى التعاون مع مراقب الحساباتين لتبادل المعلومات حول عمل أدوات الرقابة وتطبيقها على أنشطة الأدوات المالية، والتحديات التي تظهر في تقييم الأدوات المالية الموجودة في الأسواق غير النشطة، والالتزام باللوائح. وقد يكون هذا التنسيق مفيداً للمراقب في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

(٣٩) على سبيل المثال، يتطلب معيار المراجعة (٢٥٠) أن يقوم المراقب بتحديد ما إذا كانت هناك مسؤولية تتمثل في التقرير عن عدم الالتزام بالقوانين واللوائح الذي يتم تحديد حدوثه أو الاشتباه في حدوثه إلى أطراف من خارج المنشأة. وإضافة إلى ذلك، قد تُفرض متطلبات بشأن تواصل المراقب مع المشرفين على القطاع المصرفي وغيرهم سواءً بمقتضى القانون أو بموجب متطلب إشرافي أو اتفاق أو بروتوكول رسمي.

الملحق

أمثلة لأدوات الرقابة المتعلقة بالأدوات المالية

١- فيما يلي معلومات عامة وأمثلة لأدوات الرقابة التي قد توجد في منشأة تتعامل في حجم كبير من معاملات الأدوات المالية ،سواءً لأغراض التداول أو الاستثمار؛ وليس المقصود أن تكون هذه الأمثلة شاملة وقد تؤسس المنشآت بيئات وآليات رقابية مختلفة بناءً على حجمها والصناعة التي تعمل فيها ومدى معاملات الأدوات المالية التي تقوم بها. ويمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات المتعلقة باستخدام المصادقات على عمليات التداول وغرف المقاصة في الفقرتين " ٢٥ و٢٦" .

٢- وكما هو الحال في أي نظام رقابي، يلزم في بعض الأحيان مضاعفة أدوات الرقابة على مستويات رقابية مختلفة (على سبيل المثال، الوقائية والكاشفة ولغرض المتابعة) لتجنب خطر التحريف الهام والمؤثر.

بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة

الالتزام بالاستخدام الكفؤ للأدوات المالية

٣- إن درجة تعقيد بعض أنشطة الأدوات المالية قد تعني أنه لا يوجد سوى قلة من الأفراد داخل المنشأة يفهمون فهماً تاماً تلك الأنشطة أو يتمتعون بالخبرة اللازمة لتقييم الأدوات على أساس مستمر. ويؤدي استخدام الأدوات المالية دون توفر الخبرة ذات الصلة داخل المنشأة إلى زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر.

مشاركة المسئولين عن الحوكمة

٤- يقوم المسئولين عن الحوكمة بالإشراف على الإدارة ويتفقون معها في تحديد مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً ويشرفون على أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة. وتكون سياسات المنشأة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها متماشية مع موقفها تجاه المخاطر وخبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية. وقد تضع المنشأة أيضاً هياكل حوكمة وآليات رقابية تهدف إلى ما يلي:

(أ) إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بقرارات الاستثمار وتقييمات عدم تأكد جميع القياسات الهامة والمؤثرة؛

(ب) تقييم مدى تقبل المنشأة للمخاطر عموماً عند انخراطها في معاملات الأدوات المالية.

الهيكل التنظيمي

٥- يمكن إدارة أنشطة الأدوات المالية إمّا بشكل مركزي أو غير مركزي. وتعتمد هذه الأنشطة وعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بها اعتماداً كبيراً على تدفق المعلومات الإدارية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها والمقدمة في حينها. وتزداد صعوبة جمع هذه المعلومات تبعاً لعدد الأماكن التي تنتشر فيها المنشأة والأعمال التي تنخرط فيها. وقد تزداد مخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبطة بأنشطة الأدوات المالية بزيادة عدم المركزية في أنشطة الرقابة. وينطبق ذلك بشكل خاص عندما يكون للمنشأة مقرات في مواقع مختلفة، بعضها ربما في دول أخرى.

تحديد الصلاحيات والمسؤوليات

سياسات الاستثمار والتقييم

٦- يمكّن تقديم الإرشاد والتوجيه، من خلال السياسات الواضحة والمعتمدة من المسئولين عن الحوكمة لشراء الأدوات المالية وبيعها والاحتفاظ بها، الإدارة من إرساء نهج فعّال لتحمّل مخاطر الأعمال وإدارتها. وتكون هذه السياسات أكثر وضوحاً عندما تنص على أهداف المنشأة فيما يتعلق بأنشطة إدارة المخاطر، وبدائل الاستثمار والتغطية المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، وعندما تعكس ما يلي:

(أ) مستوى خبرة الإدارة؛

(ب) تطور نُظُم المتابعة والرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة؛

(ج) هيكل أصول/التزامات المنشأة؛

(د) قدرة المنشأة على الاحتفاظ بالسيولة واستيعاب خسائر رأس المال؛

(ه) أنواع الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها؛

(و) استخدامات الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها ستحقق أهدافها، على سبيل المثال ما إذا كان من الممكن استخدام المشتقات لأغراض المضاربة أم فقط لأغراض التغطية.

٧- قد تضع الإدارة سياسات تتماشى مع قدراتها على التقييم وقد تضع أدوات للرقابة لضمان الالتزام بهذه السياسات من جانب الموظفين المسؤولين عن التقييم الخاص بالمنشأة. وقد يشمل ذلك:

(أ) آليات لوضع المنهجيات المستخدمة في إعداد التقييمات والتحقق من صحة هذه المنهجيات، بما في ذلك كيفية معالجة عدم تأكد القياسات؛

(ب) سياسات تتعلق بتحقيق أقصى استخدام للمدخلات القابلة للرصد وأنواع المعلومات التي من المقرر جمعها لدعم عمليات تقييم الأدوات المالية.

٨- في المنشآت الصغيرة، قد يكون من النادر التعامل في الأدوات المالية وقد تكون معرفة الإدارة وخبرتها محدودة. لكن وضع السياسات المتعلقة بالأدوات المالية يساعد المنشأة في تحديد مدى تقبلها للمخاطر والنظر فيما إذا كان الاستثمار في أدوات مالية بعينها يحقق هدفاً محدداً.

سياسات وممارسات الموارد البشرية

٩- قد تضع المنشآت سياسات تتطلب من الموظفين الرئيسيين، في المكتب الأمامي والمكتب الخلفي على سواء، أخذ راحة إجبارية من مهام عملهم. ويُستخدم هذا النوع من الرقابة كوسيلة لمنع الغش واكتشافه، ولاسيّما إذا كان المشاركون في أنشطة التداول يقومون بعمليات تداول زائفة أو يسجلون المعاملات على نحو خاطئ.

الاستعانة بالمنشآت الخدمية

١٠- يمكن أن تستعين المنشآت أيضاً بمنشآت خدمية (على سبيل المثال مدراء الأصول) لشراء الأدوات المالية أو بيعها أو للاحتفاظ بسجلات معاملات المنشأة أو لتقييم الأدوات المالية. وقد تعتمد بعض المنشآت على هذه المنشآت الخدمية لتوفير أساس التقرير عن الأدوات المالية المحتفظ بها. ومع ذلك، ففي حالة عدم فهم الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة في المنشأة الخدمية، فقد لا يستطيع مراقب الحسابات أن يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة في تلك المنشأة الخدمية. انظر معيار المراجعة (٤٠٢)، الذي يحدد متطلبات للمراقب للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عندما تستعين المنشأة بخدمات منشأة خدمية واحدة أو أكثر.

١١- قد تؤدي الاستعانة بالمنشآت الخدمية إلى توطيد بيئة الرقابة على الأدوات المالية أو إضعافها. فعلى سبيل المثال، قد يكون العاملون في المنشأة الخدمية أكثر خبرة في الأدوات المالية من إدارة المنشأة أو قد تكون لديهم رقابة داخلية أكثر صرامة على التقارير المالية. وقد تسمح الاستعانة بالمنشأة الخدمية أيضاً بفصل أكبر في المهام والواجبات. لكن في المقابل، قد توجد في المنشأة الخدمية بيئة رقابة ضعيفة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

١٢- توجد آلية المنشأة لتقييم المخاطر لغرض تحديد كيفية قيام الإدارة بتحديد مخاطر الأعمال الناجمة عن استخدامها للأدوات المالية، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بتقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالية حدوثها واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات التي ستتخذها لإدارة هذه المخاطر.

١٣- وتشكل آلية المنشأة لتقييم المخاطر الأساسية لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها. وتهدف آليات تقييم المخاطر إلى ضمان قيام الإدارة بما يلي:

(أ) فهم المخاطر المتأصلة لكل أداة مالية قبل دخول الإدارة في المعاملات عليها، بما في ذلك هدف الدخول في المعاملة وهيكلها (على سبيل المثال، الغرض الاقتصادي والتجاري من أنشطة الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة)؛

(ب) إجراء ما يكفي من العناية الواجبة المتناسبة مع المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة؛

(ج) متابعة المراكز المعلقة للمنشأة لفهم كيفية تأثير أحوال السوق على المخاطر التي تتعرض لها المنشأة؛

(د) تطبيق إجراءات للحد من التعرض للمخاطر أو تغييره عند اللزوم ولإدارة المخاطر المتعلقة بالسمعة؛

(ه) إخضاع هذه الآليات لمستوى صارم من الإشراف والمراجعة.

١٤- ينبغي أن يحقق الهيكل المطبق لمتابعة وإدارة التعرض للمخاطر ما يلي:

(أ) أن يكون مناسباً ومتسقاً مع موقف الإدارة تجاه المخاطر المحددة من المسئولين عن الحوكمة؛

(ب) أن يحدد مستويات الاعتماد للتصريح بمختلف أنواع الأدوات المالية والمعاملات التي قد يتم الدخول فيها وأغراضها. وينبغي أن تعكس الأدوات المسموح بها ومستويات الاعتماد خبرة المشاركين في أنشطة الأدوات المالية، بما يدل على التزام الإدارة بالكفاءة؛

(ج) أن يضع حدوداً مناسبة لأكبر تعرض مسموح به لكل نوع من أنواع المخاطر (بما في ذلك الأطراف المقابلة المعتمدة). وقد تتباين مستويات التعرض المسموح به بناءً على نوع الخطر أو الطرف المقابل؛

(د) أن ينص على المتابعة الموضوعية والتي تُنفّذ في حينها للمخاطر المالية وأنشطة الرقابة؛

(ه) أن ينص على التقرير الموضوعي والذي يُقدم في حينه عن حالات التعرض والمخاطر ونتائج أنشطة الأدوات المالية في إدارة المخاطر؛

(و) أن يقوّم سجل الأداء السابق للإدارة في تقييم المخاطر المرتبطة بأدوات مالية معينة.

١٥- ترتبط أنواع المخاطر التي تواجهها المنشأة ومستوياتها ارتباطاً مباشراً بأنواع الأدوات المالية التي تتعامل معها، بما في ذلك مدى تعقيد هذه الأدوات وحجم الأدوات المالية المتداولة.

قسم إدارة المخاطر

١٦- قد تكون بعض المنشآت، على سبيل المثال المؤسسات المالية الكبرى التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، مطالبة بموجب القوانين أو اللوائح بإنشاء قسم لإدارة المخاطر أو قد تختار القيام بذلك طوعاً. ويكون هذا القسم منفصلاً عن الأقسام المسؤولة عن تنفيذ معاملات الأدوات المالية وإدارتها. ويتولى القسم مسؤولية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها، وقد يشتمل على لجنة رسمية معنية بالمخاطر يقوم بتشكيلها المسئولين عن الحوكمة. ومن أمثلة المسؤوليات الرئيسية في هذا المجال ما يلي:

(أ) تطبيق سياسة إدارة المخاطر الموضوعة من قبل المسئولين عن الحوكمة (بما في ذلك إجراء تحليلات للمخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة)؛

(ب) تصميم هياكل الحد من المخاطر وضمان تطبيق هذه الحدود في الواقع العملي؛

(ج) وضع سيناريوهات لأوقات الازمات وإخضاع المحافظ ذات المركز المفتوح لتحليل حساسية، بما في ذلك مراجعة التحركات غير المعتادة في المراكز؛

(د) مراجعة وتحليل منتجات الأدوات المالية الجديدة.

١٧- يمكن أن تحتوي الأدوات المالية على الخطر المصاحب لها المتمثل في احتمالية تكبد خسارة تتجاوز مبلغ قيمة الأداة المالية، إن وجد، المثبت في قائمة المركز المالي. فعلى سبيل المثال، قد يجبر الهبوط المفاجئ في سعر السوق لسلعة ما المنشأة على تكبد خسائر لإغلاق مركز آجل في تلك السلعة بسبب متطلبات الضمان الرهني أو الهامش. وفي بعض الحالات، قد تكون الخسائر المحتملة كبيرة بما يكفي لإثارة شكوك هامة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وقد تقوم المنشأة بإجراء تحليلات حساسية أو تحليلات للقيمة المعرضة للخطر لتقييم التأثيرات المستقبلية الافتراضية على الأدوات المالية المعرّضة لمخاطر السوق. لكن تحليل القيمة المعرضة للخطر لا يعكس بشكل كامل مدى المخاطر التي من الممكن أن تؤثر على المنشأة؛ وقد يكون تحليل الحساسية وتحليل السيناريوهات خاضعين أيضاً لبعض القيود.

١٨- يؤثر حجم وتطور أنشطة الأدوات المالية والمتطلبات التنظيمية ذات الصلة بها على نظر المنشأة فيما إذا كانت ستقوم بإنشاء قسم رسمي لإدارة المخاطر وعلى كيفية هيكلة هذا القسم. وفي المنشآت التي لم تقم بإنشاء قسم مستقل لإدارة المخاطر، على سبيل المثال المنشآت التي لديها عدد قليل نسبياً من الأدوات المالية أو التي لديها أدوات مالية أقل تعقيداً، قد تكون عملية التقرير عن أنشطة الأدوات المالية ومتابعتها أحد المكونات الداخلة ضمن مسؤولية قسم المحاسبة أو الشؤون المالية أو ضمن المسؤولية العامة للإدارة، وقد تشارك فيها لجنة رسمية معنية بالمخاطر قام بتشكيلها المسئولين عن الحوكمة.

نُظُم معلومات المنشأة

١٩- يتمثل الهدف الرئيسي لنظام المعلومات في أية منشأة في القدرة على إحصاء وتسجيل كافة المعاملات بدقة وتسويتها وتقييمها وتوفير المعلومات للمساعدة في إدارة مخاطر الأدوات المالية ومتابعة أدوات الرقابة. وقد تنشأ صعوبات داخل المنشآت التي تنخرط في كم كبير من الأدوات المالية، وخصوصاً إذا كان هناك العديد من النُظُم التي تفتقر إلى التكامل الجيد ويتم التواصل فيما بينها يدوياً دون وجود ما يكفي من أدوات الرقابة.

٢٠- قد تتطلب أدوات مالية معينة إدراج عدد كبير من القيود المحاسبية. ومع زيادة تطور أنشطة الأدوات المالية أو ارتفاع مستواها، يلزم أيضاً أن يزداد تطور نظام المعلومات. ومن بين القضايا الخاصة التي يمكن أن تنشأ فيما يتعلق بالأدوات المالية ما يلي:

(أ) عدم قدرة نُظُم المعلومات، وبخاصة للمنشآت الصغيرة، على معالجة معاملات الأدوات المالية أو عدم تكوينها على نحو مناسب للقيام بذلك، ولاسيّما عندما لا يكون لدى المنشأة أية خبرة سابقة في التعامل مع الأدوات المالية. وقد يؤدي هذا إلى زيادة عدد المعاملات اليدوية التي قد تزيد من خطر الخطأ؛

(ب) التنوع المحتمل في الأنظمة اللازمة لمعالجة المعاملات الأكثر تعقيداً، والحاجة إلى إجراء مطابقات منتظمة فيما بينها، ولاسيّما عندما لا يوجد تواصل فيما بين الأنظمة أو عند احتمالية خضوعها لتدخلات يدوية؛

(ج) احتمالية تقييم المعاملات الأكثر تعقيداً أو إدارة مخاطرها، في حالة إجرائها فقط بواسطة عدد صغير من الأفراد، على جداول بيانات وليس على نُظُم المعالجة الرئيسية، واحتمالية زيادة سهولة المساس بأمن كلمات المرور الفعلي والمنطقي المحيط بتلك الجداول؛

(د) عدم فحص سجلات استثناءات النُظُم والمصادقات الخارجية وعروض أسعار الوسطاء، متى كانت متاحة، للتحقق من صحة القيود التي تنتجها النُظُم؛

(هـ) الصعوبات في الرقابة على المدخلات الرئيسية في نظم تقييم الأدوات المالية والتحقق من هذه المدخلات، وخاصة إذا كان القائم بحفظ تلك النظم مجموعة المتداولين المعروفين باسم المكتب الأمامي أو مقدم خدمة خارجي و/أو إذا كانت المعاملات موضوع الرقابة والتقييم غير روتينية أو لا يتم التداول فيها بكثرة؛

(و) عدم القيام بتقييم تصميم ومعايرة النماذج المعقدة المستخدمة لمعالجة هذه المعاملات في البداية وعلى أساس دوري؛

(ز) احتمالية ألا تكون الإدارة قد قامت بإنشاء مكتبة للنماذج، مع تطبيق أدوات للرقابة على الوصول إلى كل نموذج وتغييره والاحتفاظ به، من أجل الاحتفاظ بمسار مراجعة قوي لإصدارات النماذج المعتمدة ومنع الوصول إلى تلك النماذج أو تعديلها دون تصريح بذلك؛

(ح) الاستثمار غير المتناسب الذي قد يكون مطلوباً في نظم إدارة المخاطر والرقابة عليها، إذا كانت المنشأة تنفذ فقط عدداً محدوداً من معاملات الأدوات المالية، واحتمالية سوء فهم المخرجات من قبل الإدارة إذا لم تكن معتادة على هذه الأنواع من المعاملات؛

(ط) احتمالية الحاجة للحصول على نُظُم من أطراف ثالثة، على سبيل المثال من منشأة خدمية، لتسجيل معاملات الأدوات المالية أو معالجتها أو المحاسبة عنها أو إدارة مخاطرها على نحو مناسب، والحاجة إلى مطابقة المخرجات المقدمة من مقدمي الخدمة والتشكيك فيها؛

(ي) اعتبارات الأمن والرقابة الإضافية ذات الصلة باستخدام الشبكات الإلكترونية عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية لإجراء معاملات الأدوات المالية.

٢١- تعمل نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقارير المالية بمثابة مصدر معلومات هام لتقديم الإفصاحات الكمية في القوائم المالية. ومع ذلك، يمكن أن تقوم المنشآت أيضاً بتطوير وحفظ نُظُم غير مالية يتم استخدامها لإعداد التقارير الداخلية ولإنتاج المعلومات التي يتم تضمينها في الإفصاحات النوعية، على سبيل المثال بشأن المخاطر وحالات عدم التأكد أو تحليلات الحساسية.

أنشطة الرقابة الخاصة بالمنشأة

٢٢- تهدف أنشطة الرقابة على معاملات الأدوات المالية إلى منع أو اكتشاف المشكلات التي تعوق المنشأة عن تحقيق أهدافها. وهذه الأهداف إما أن تكون ذات طبيعة تتعلق بالتشغيل أو الشؤون المالية أو إعداد التقارير أو الالتزام. ويتم تصميم أنشطة الرقابة على الأدوات المالية بما يتناسب مع تعقيد معاملات الأدوات المالية وحجمها وعادةً ما تشتمل على آلية اعتماد مناسبة وفصل كافٍ في الواجبات وسياسات وإجراءات أخرى مصممة لضمان الوفاء بأهداف الرقابة الخاصة بالمنشأة. وقد تساعد مخططات سير الآليات في تحديد أدوات الرقابة التي تستخدمها المنشأة والأدوات الأخرى التي تفتقر إليها. وتركز هذه المذكرة على أنشطة الرقابة ذات الصلة بالاكتمال، والدقة والوجود، والتقييم، والعرض، والإفصاح.

الاعتماد

٢٣- يمكن أن يؤثر الاعتماد على تأكيدات القوائم المالية بشكل مباشر وغير مباشر على السواء. فعلى سبيل المثال، فحتى في حالة تنفيذ إحدى المعاملات خارج نطاق سياسات المنشأة، فقد يتم تسجيلها والمحاسبة عنها رغم ذلك بدقة. لكن المعاملات غير المصرح بها يمكن أن تزيد بشكل كبير المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، مما يزيد إلى حد كبير خطر التحريف الهام والمؤثر لأن هذه المعاملات سيتم تنفيذها خارج نطاق نظام الرقابة الداخلية. وللتخفيف من حدة هذا الخطر، تقوم المنشآت غالباً بوضع سياسة واضحة بشأن نوعية المعاملات التي يمكن التداول فيها ومن يقوم بهذه المعاملات ثم يقوم مكتب خلفي في المنشأة بمتابعة الالتزام بهذه السياسة. ومن شأن متابعة أنشطة التداول التي يقوم بها الأفراد، على سبيل المثال عن طريق مراجعة المعاملات كبيرة الحجم على غير العادة أو المكاسب أو الخسائر الكبيرة المتكبدة، أن تساعد الإدارة في ضمان الالتزام بسياسات المنشأة، بما في ذلك اعتماد أنواع المعاملات الجديدة، وتقييم ما إذا كانت قد وقعت حالات غش.

٢٤- وتتمثل وظيفة سجلات المنشأة الخاصة بإنشاء الصفقات في أن تحدد بوضوح طبيعة كل معاملة والغرض منها والحقوق والالتزامات الناشئة عن كل عقد من عقود الأدوات المالية، بما في ذلك وجوب إنفاذ العقود. وإضافة إلى المعلومات المالية الأساسية، مثل المبلغ الاسمي، وتشتمل عادةً السجلات المكتملة والدقيقة بحد أدنى على ما يلي:

(أ) هوية المتداول؛

(ب) هوية الشخص القائم بتسجيل المعاملة (إذا لم يكن المتداول)، عند إنشاء المعاملة (بما في ذلك تاريخ ووقت المعاملة)، وكيفية تسجيلها في نُظُم معلومات المنشأة؛

(ج) طبيعة المعاملة والغرض منها، بما في ذلك ما إذا كانت قد تم إنشاؤها للتغطية من تعرض تجاري أساسي أم لا.

الفصل في الاختصاصات

٢٥- يُعدّ الفصل في الاختصاصات وتوزيع العاملين أحد أنشطة الرقابة الهامة، وخاصة عندما يكونوا معرضين للتعامل مع الأدوات المالية. ويمكن تقسيم أنشطة الأدوات المالية إلى عدد من المهام، من بينها ما يلي:

(أ) تنفيذ المعاملة (التعامل). وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يقوم بتنفيذ هذه المهمة المكتب الأمامي؛

(ب) أداء المدفوعات النقدية وقبول المقبوضات النقدية (التسويات)؛

(ج) إرسال المصادقات على عمليات التداول ومطابقة الاختلافات بين سجلات المنشأة والردود من الأطراف المقابلة، إن وجدت؛

(د) تسجيل جميع المعاملات بشكل صحيح في السجلات المحاسبية؛

(هـ) متابعة حدود المخاطر. وفي المنشآت التي لديها حجم كبير من معاملات الأدوات المالية، قد يقوم بهذه المهمة قسم إدارة المخاطر؛

(و) متابعة المراكز وتقييم الأدوات المالية.

٢٦- تختار العديد من المؤسسات الفصل بين اختصاصات من يقومون بالاستثمار في الأدوات المالية، ومن يقومون بتقييم الأدوات المالية، ومن يقومون بتسوية الأدوات المالية، ومن يقومون بالمحاسبة عن/ تسجيل الأدوات المالية.

٢٧- وإذا كانت المنشأة صغيرة لدرجة يتعذر معها تحقيق الفصل السليم في الاختصاصات، يكون دور الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في متابعة أنشطة الأدوات المالية ذا أهمية كبيرة.

٢٨- مما تتميز به الرقابة الداخلية في بعض المنشآت وجود قسم للتحقق المستقل من الأسعار. وتتولى هذه الإدارة مسؤولية التحقق بشكل منفصل من سعر بعض الأدوات المالية، وقد تستخدم في ذلك مصادر بيانات ومنهجيات وافتراضات بديلة. ويقدم التحقق المستقل من الأسعار نظرة موضوعية على التسعير الذي تم إجراؤه في جزء آخر من المنشأة.

٢٩- تتولى المكاتب الوسطى أو الخلفية في العادة المسؤولية عن وضع السياسات المتعلقة بالتقييم وضمان الالتزام بالسياسة. وقد تقوم المنشآت التي يكثر فيها استخدام الأدوات المالية بإجراء عمليات تقييم يومية لمحفظة أدواتها المالية ودراسة مساهمة كل عملية تقييم للأدوات المالية في الربح أو الخسارة كاختبار لمعقولية عمليات التقييم.

الاكتمال والدقة والوجود

٣٠- تمكن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة بالسجلات الخارجية للبنوك وأمناء الحفظ المنشأة من ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم. ويُعد الفصل المناسب في الاختصاصات بين من يقومون بإجراء عمليات التداول ومن يقومون بمطابقتها عاملاً مهماً، وكذلك وضع آلية صارمة لمراجعة المطابقات وإجازة بنود المطابقة.

٣١- قد توضع أيضاً أدوات رقابة تتطلب أن يقوم المتداولون بتحديد ما إذا كانت هناك سمات فريدة للأدوات المالية المعقدة، كوجود مشتقات ضمنية على سبيل المثال. وفي مثل هذه الظروف، قد يوجد قسم منفصل يتولى تقييم معاملات الأدوات المالية المعقدة عند إنشائها (قد يُعرف هذا القسم باسم فريق الرقابة على المنتجات)، يعمل بالتعاون مع فريق مختص بالسياسات المحاسبية لضمان تسجيل المعاملة بشكل دقيق. ورغم أن المنشآت الصغيرة قد لا تحتوي على فرق للرقابة على المنتجات، فقد توجد في المنشأة آلية مطبقة فيما يتعلق بمراجعة عقود الأدوات المالية المعقدة في وقت إنشائها لضمان المحاسبة عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

متابعة أدوات الرقابة

٣٢- تهدف أنشطة المتابعة المستمرة الخاصة بالمنشأة إلى اكتشاف وتصحيح أي أوجه قصور في فاعلية أدوات الرقابة على معاملات الأدوات المالية وتقييمها. ومن الأهمية بمكان أن يكون هناك إشراف ومراجعة كافيين لأنشطة الأدوات المالية داخل المنشأة. ويشمل هذا:

(أ) خضوع جميع أدوات الرقابة للمراجعة، على سبيل المثال متابعة الإحصائيات التشغيلية مثل عدد بنود المطابقة أو الفرق بين مصادر التسعير الداخلي والتسعير الخارجي؛

(ب) لزوم وجود أدوات رقابة صارمة على تقنية المعلومات ومتابعة تطبيق هذه الأدوات والتحقق من صحتها؛

(ج) ضرورة المطابقة بين المعلومات الناتجة عن مختلف الآليات والنُظُم كما ينبغي. فعلى سبيل المثال، تكون الفائدة من آلية التقييم محدودة في حالة عدم مطابقة الناتج من هذه الآلية بشكل سليم مع دفتر الأستاذ العام.

٣٣- في المنشآت الأكبر، تقوم نُظُم معلومات الحاسب المتطورة عادةً بتتبع أنشطة الأدوات المالية، ويتم تصميمها لضمان حدوث التسويات عند استحقاقها. وقد تقوم نُظُم الحاسب الأكثر تعقيداً بإنشاء تعليقات آلية على حسابات المقاصة لمتابعة حركات النقدية، ويتم تطبيق أدوات رقابة على عمليات المعالجة بهدف ضمان ظهور أنشطة الأدوات المالية بشكل صحيح في سجلات المنشأة. وقد يتم تصميم نُظُم الحاسب بحيث تقوم بإعداد تقارير استثناءات لتنبيه الإدارة إلى الحالات التي لم تُستخدم فيها الأدوات المالية ضمن الحدود المصرح بها أو إذا لم تكن المعاملات المنفذة ضمن الحدود المقررة للأطراف المقابلة المختارة. ومع ذلك، فحتى نُظُم الحاسب المتطورة قد لا تضمن اكتمال تسجيل معاملات الأدوات المالية. وبالتالي، تقوم الإدارات كثيرًا بتطبيق إجراءات لضمان تسجيل جميع المعاملات.

إطار جودة المراجعة إصدار ٢٠٢٥

إطار جودة المراجعة

العناصر الأساسية التي توفر بيئة مواتية لجودة المراجعة

تتمثل أهداف إطار جودة المراجعة فيما يلي:

- زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة.
- تشجيع أصحاب المصلحة الرئيسيين على اكتشاف طرق جديدة لتحسين جودة المراجعة.
- تيسير إجراء حوار أوسع بين أصحاب المصلحة الرئيسيين حول هذا الموضوع.
- إجراء مناقشات واتخاذ إجراءات إيجابية لتحسين جودة المراجعة باستمرار.

ويُطلب من مراقبي الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير مراقبة الجودة ذات الصلة المطبقة داخل مكاتب المراجعة، إضافة إلى الآداب المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات لأداء مهمام المراجعة.

مقدمة

ينبغي أن تكون المعلومات المالية ملاءمة ومتاحة في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليها للوفاء باحتياجات المستخدمين. وتتطلب القوانين واللوائح ويطلب أصحاب المصلحة في المنشآت غالباً إجراء مراجعة خارجية لبعض عناصر المعلومات المالية لمنح مستخدمي المعلومات الثقة في إمكانية الاعتماد عليها. وحتى تحقق المراجعة الخارجية هدفها يجب أن يثق مستخدمو القوائم المالية التي تم مراجعتها في أن مراقب الحسابات قد أدى عمله وفقاً لمعيار مناسب وأنه قد أُجريت "مراجعة عالية الجودة".

ويكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات الجهات الرقابية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، وكما هو موضح في الملحق الأول، لا يوجد لها أي تعريف أو تحليل يحظى باعتراف عالمي.

ولهذا، وضع إطار جودة المراجعة (الإطار) الذي يوضح العوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية والمخرجات التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة على مستويات المهام ومكاتب المراجعة، لعمليات مراجعة القوائم المالية. ويبيّن الإطار أيضاً أهمية التفاعلات المناسبة بين أصحاب المصلحة وأهمية مختلف العوامل المرتبطة بالسياق.

ويعتقد أن مثل هذا الإطار يخدم المصلحة العامة حيث إنه:

- سيشجع مكاتب المراجعة والفروع الدولية لمكاتب المراجعة وهيئات المحاسبة المهنية على إمعان النظر في كيفية تحسين جودة المراجعة وتحسين نشر المعلومات المتعلقة بجودة المراجعة؛
- سيرفع مستوى الوعي والفهم بالعوامل المهمة لجودة المراجعة بين أصحاب المصلحة؛
- سيمكّن أصحاب المصلحة من تحديد العوامل التي قد تستحق الاهتمام على سبيل الأولوية لتعزيز جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم الإطار لإحاطة المسئولين عن الحوكمة علماً بجودة المراجعة وتشجيعهم على الاهتمام بأدوارهم في تعزيزها؛
- سيساعد في وضع المعايير. فعلى سبيل المثال، سيستخدم الإطار عند مراجعته لمعيار لمراقبة الجودة (١) ومعايير المراجعة. ويمكن أن يساعد الإطار أيضاً الجهات الرقابية في وضع قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في النظر في تحسين إصداراتها الملزمة؛
- سييسر الحوار ويوطد علاقات العمل بين الجهات الرقابية وأصحاب المصلحة الرئيسيين وكذلك فيما بين أصحاب المصلحة أنفسهم؛
- سيحفّز البحث الأكاديمي في هذا الموضوع؛
- سيساعد دارسي المراجعة في التوصل إلى فهم أكثر شمولاً لأسس المهنة التي يطمحون للانضمام إليها.

الفهرس

الفقرات

نظرة عامة ١-١٧
١ عوامل المدخلات ١٨-٢٧
٢ عوامل آلية الأداء ٢٨-٣٣
٣ عوامل المخرجات ٣٤-٥٩
٤ التفاعلات الرئيسية داخل مراحل إعداد القوائم المالية ٦٠-٩٦
٥ العوامل المرتبطة بالسياق ٩٧-١٥٢
الملحق الأول: صعوبة تعريف جودة المراجعة
الملحق الثاني: السمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية

نظرة عامة

١- يشتمل مصطلح **جودة المراجعة** على العناصر الأساسية التي تخلق بيئة تزيد إلى أقصى حد ممكن من ترجيح إجراء عمليات مراجعة عالية الجودة بصورة متسقة.

٢- يتمثل هدف مراجعة القوائم المالية في أن يكوّن مراقب الحسابات رأياً في القوائم المالية بناءً على حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الهام والمؤثر، وأن يعد تقريراً بذلك وفقاً للنتائج التي توصل إليها. ويُرجّح أن تُنفذ عملية **المراجعة عالية الجودة** بواسطة فريق العمل الذي:

- يتحلى بما هو مناسب من القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية؛
- يكون على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديه ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛
- يطبق آلية مراجعة صارمة وإجراءات لمراقبة الجودة مستوفية للقوانين واللوائح والمعايير المطبقة؛
- يقدم تقارير نافعة وفي الوقت المناسب؛
- يتفاعل كما ينبغي مع أصحاب المصلحة المعنيين.

٣- تقع مسؤولية القيام بعمليات مراجعة عالية الجودة للقوائم المالية على عاتق مراقبي الحسابات. غير أن جودة المراجعة تتحقق على أكمل وجه في بيئة يُقدَّم فيها الدعم من المشاركين في مراحل إعداد القوائم المالية ويتفاعل فيها هؤلاء المشاركون فيما بينهم كما ينبغي.

٤- يهدف الإطار إلى رفع الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة، وبالتالي فهو يشجع مراقبي الحسابات ومكاتب المراجعة وأصحاب المصلحة الآخرين على تحدي أنفسهم في البحث عن المزيد مما يمكنهم القيام به لزيادة جودة المراجعة في البيئات الخاصة بكل منهم.

٥- يطبق الإطار على أعمال المراجعة الخاصة بجميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعتها ومدى تعقُّدها. ويطبق أيضاً على جميع مكاتب المراجعة بغض النظر عن حجمها، بما في ذلك مكاتب المراجعة التي تكون جزءاً من مؤسسة أو اتحاد. ولكن سمات جودة المراجعة الموضحة في هذا الإطار تتباين في أهميتها وتؤثر على جودة المراجعة بطرق مختلفة.

٦- يُطلب من مراقبي الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير مراقبة الجودة ذات الصلة الخاصة بمكاتب المراجعة، إضافة إلى الآداب المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ويتناول المعيار المصري لمراقبة الجودة (١)[١] مسؤوليات المكاتب عن أنظمتها الخاصة بمراقبة جودة أعمال المراجعة. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات إجرائية لأداء مهام المراجعة.

٧- في حين أن جودة كل عمل من أعمال المراجعة ستتأثر بالمدخلات والآليات والمخرجات والتفاعلات الموضحة في هذا الإطار، فإن إطار جودة المراجعة لا يكفي بحد ذاته لغرض تقييم جودة عمل معين من أعمال المراجعة. ويرجع ذلك إلى ضرورة إمعان النظر في أمور مثل طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة المتحصل عليها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر في منشأة بعينها، ومدى ملاءمة أحكام المراجعة ذات الصلة الصادرة، والالتزام بالمعايير ذات الصلة.

---

[١] يفرض معيار مراقبة الجودة رقم (١) على مكاتب المراجعة أن تضع نظاماً لمراقبة الجودة وتقوم بتطويره لتزويدها بتأكدات معقولة بأن المكتب وأفراده ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والتنظيمية المطبقة؛ وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المهمة مناسبة في ظل الظروف المحيطة بها.

٨- يميز الإطار بين العناصر الآتية:

(أ) المدخلات

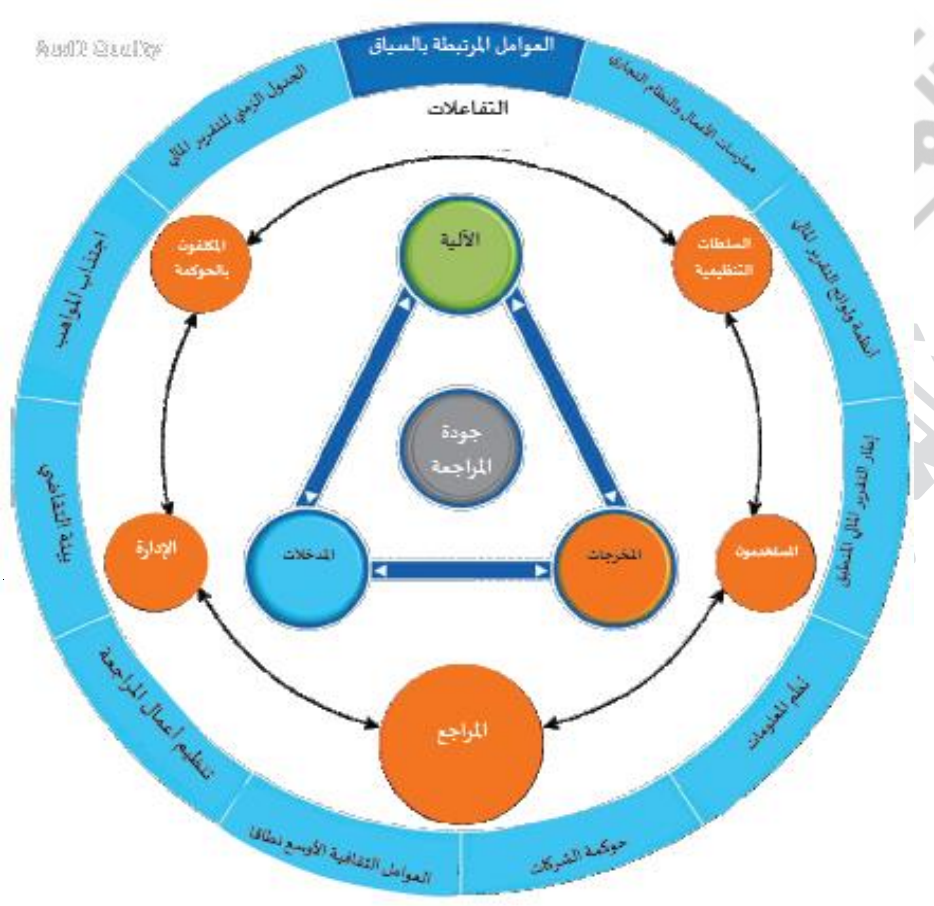
(ب) آلية الأداء

(ج) المخرجات

(د) التفاعلات الرئيسية داخل مراحل إعداد القوائم المالية

(هـ) العوامل المرتبطة بالسياق

ويمكن تصوير الإطار على النحو الآتي:



المدخلات

٩- تنقسم المدخلات إلى العوامل الآتية:

(أ) قيم مراقبي الحسابات وآدابهم المهنية ومواقفهم السلوكية، التي تتأثر بدورها بالثقافة السائدة داخل مكتب المراجعة؛

(ب) معرفة مراقبي الحسابات ومهاراتهم وخبراتهم والوقت الذي يُخصص لهم لإجراء المراجعة.

١٠- وداخل هذه العوامل، تنقسم السمات النوعية أيضاً بين تلك التي تطبق بشكل مباشر على:

(أ) مستوى مهام المراجعة؛

(ب) مستوى مكتب المراجعة، ومن ثمّ فهي تطبق بشكل غير مباشر على جميع أعمال المراجعة التي ينفذها مكتب المراجعة؛

(ج) المستوى العام وهكذا فهي تطبق بشكل غير مباشر على جميع مكاتب المراجعة وعلى أعمال المراجعة التي تقوم بها.

١١- يشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية الخاصة بعوامل المدخلات على مستوى المهام والمكاتب والمستوى العام.

١٢- تتأثر مدخلات جودة المراجعة بالسياق الذي يتم فيه تنفيذ المراجعة والتفاعلات مع أصحاب المصلحة الرئيسيين والمخرجات. فعلى سبيل المثال، قد تفرض القوانين واللوائح (السياق) تقارير معينة (مُخرج) تؤثر على المهارات (مُدخل) المستغلة.

الآلية

١٣-تؤثر دقة آلية المراجعة وإجراءات مراقبة الجودة على جودة المراجعة. ويشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية لعامل الآلية على مستويات المهام والمكاتب والمستوى العام.

المخرجات

١٤-تشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يعدها ويقدمها رسمياً طرف لطرف آخر، وأيضاً المخرجات التي تنتج عن آلية المراجعة التي لا تكون في الغالب مرئية لمن هم خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تشمل هذه المخرجات التحسينات الطارئة على ممارسات القوائم المالية الخاصة بالمنشأة والرقابة الداخلية على القوائم المالية، التي قد تنبثق عن النتائج التي خلص إليها مراقب الحسابات.

١٥-يتم غالباً تحديد مخرجات المراجعة تبعاً للسياق، بما في ذلك المتطلبات التنظيمية. وفي حين أنه يمكن لبعض أصحاب المصلحة أن يؤثروا على طبيعة المخرجات، فإنه يقل تأثير البعض الآخر. وفي حقيقة الأمر، يُعد تقرير مراقب الحسابات المخرج الرئيسي لبعض أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين في الشركات المقيدة في البورصة.

التفاعلات الرئيسية داخل مراحل إعداد القوائم المالية

١٦- يؤدي كل صاحب مصلحة في مراحل إعداد القوائم المالية - بمفرده - دوراً مهماً في دعم زيادة جودة عملية القوائم المالية، غير أن طريقة تفاعل أصحاب المصلحة يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة. وسوف تتأثر هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، بالسياق الذي تُنفذ فيه المراجعة وهي تسمح بوجود علاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات. فعلى سبيل المثال، يمكن للمناقشات التي تتم في مرحلة التخطيط بين مراقب الحسابات ولجنة المراجعة بشركة مقيدة في البورصة أن تؤثر على استغلال المهارات المتخصصة (مُدخل) وشكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات المقدم للمسئولين عن الحوكمة (مُخرج). وفي المقابل، يمكن أن يكون هناك قرب شديد من الملاك في منشآت الأعمال ذات الملكية الخاصة خلال سير المراجعة. وفي هذه الظروف، قد تكون هناك اتصالات غير رسمية متكررة تسهم في تحقيق جودة المراجعة.

العوامل المرتبطة بالسياق

١٧-يوجد عدد من العوامل البيئية أو المرتبطة بالسياق، مثل القوانين واللوائح وحوكمة الشركات، التي يمكن أن تؤثر على طبيعة وجودة القوائم المالية، وبشكل مباشر أو غير مباشر، على جودة المراجعة. ويتعامل مراقبو الحسابات، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١- عوامل المدخلات

١٨-يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراقبي حسابات:

- يتحلون بما هو مناسب من القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية؛
- على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديهم ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛

١٩-فيما يلي وصف للسمات الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة. وتنطبق هذه السمات على مستوى مهام المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى العام. ويرد شرح كل سمة ومستوى في قسم منفصل.

١-١ القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية – مستوى المهام (راجع: الفقرات "٢"- "١٦" من الملحق الثاني)

٢٠-يكون الشريك المسؤول عن مهام المراجعة [٢] مسؤولاً بشكل مباشر عن جودة المراجعة. وإضافة إلى تحمل الشريك المسؤول عن مهام المراجعة المسؤولية عن أداء المراجعة، فإنه يؤدي دوراً بالغ الأهمية في ضمان تحلي فريق العمل بالقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية اللازمة لدعم القيام بعملية مراجعة عالية الجودة.

وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق العمل بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بمتطلبات قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة [٣].
- أن يتحلى فريق العمل بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق العمل مستقلاً.
- أن يتحلى فريق العمل بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق العمل بنزعة الشك المهني.

١-٢ القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية – مستوى المكاتب (راجع: الفقرات "١٧" – "٣٢" من الملحق الثاني).

٢١-يكون لثقافة مكتب المراجعة تأثير مهم على القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق العمل، وذلك لأن البيئة التي يعمل فيها فريق العمل يمكن أن تؤثر تأثيرا جوهرياً على عقلية الشركاء والموظفين، وبالتالي على الطريقة التي يؤدون بها مسؤولياتهم. ورغم أن المراجعة تهدف إلى حماية المصلحة العامة، فإن مكاتب المراجعة تكون في الغالب كيانات مهنية. وستكون ثقافة كل مكتب عاملاً مهماً في تحديد كيفية عمل شركاء المكتب وموظفيه بما يخدم المصلحة العامة وفي نفس الوقت بما يحقق الأهداف التجارية للمكتب.

٢٢-تتمثل السمات الأساسية المتعلقة بخلق ثقافة تحظى فيها جودة المراجعة بالتقدير فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلالية المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تحد من جودة المراجعة.
- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول

---

[٢] في بيئة القطاع العام، تُقرأ مصطلحات "العميل" و"المهمة" و"الشريك المسؤول عن المهمة" و"المكتب"، عند الاقتضاء، على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام.

[٣] تحدد قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة خمسة مبادئ أساسية لسلوك وآداب المحاسبين المهنيين، هي: النزاهة؛ والموضوعية؛ والكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ والسرية؛ والسلوك المهني.

على دعم فني عالي الجودة.

- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.
- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

١-٣ القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية – المستوى العام (راجع: الفقرات "٣٣" – "٤٠" من الملحق الثاني)

٢٣-يكون للأنشطة العامة لتنظيم أعمال المراجعة تأثير مهم على الثقافة داخل المكاتب وعلى القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق العمل. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المطبقة.
- أن يكون للجهات الرقابية وجهات وضع المعايير وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق.
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

١-٤ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المهام (راجع: الفقرات "٤١" – "٥٨" من الملحق الثاني)

٢٤-يكون الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة مسؤولاً عن اقتناعه بأن فريق العمل يتمتع بشكل جماعي بالكفاءات المناسبة وأن الفريق لديه الوقت الكافي اللازم لتمكينه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة قبل إصدار رأي المراجعة.

٢٥-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن مهام المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.
- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق العمل قادرين على الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة.

١-٥ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب (راجع: الفقرات "٥٩" – "٧٠" من الملحق الثاني)

٢٦-سيكون للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب المراجعة أثر على المعرفة والخبرة المطلوبة من الشركاء المسؤولين عن مهام المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق العمل، والوقت المتاح لهم لتنفيذ أعمال المراجعة الضرورية. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق المهام ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو مناسب من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".

- أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

٦-١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى العام (راجع: الفقرات "٧١" – "٨٠" من الملحق الثاني)

٢٧-يمكن للأنشطة العامة أن تؤثر على كفاءات مراقبي الحسابات. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة / مراقبي الحسابات الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لاطلاع مراقبي الحسابات على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.
- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

٢. عوامل آلية الأداء

٢٨-يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراقبي حسابات يطبقون آلية مراجعة صارمة وإجراءات لمراقبة الجودة مستوفية للقوانين واللوائح والمعايير المطبقة.

٢-١ آلية المراجعة وإجراءات مراقبة الجودة – مستوى المهام (راجع: الفقرات "٨١" – "٩٣" من الملحق الثاني)

٢٩-يلزم أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وأن تكون خاضعة لإجراءات مكتب المراجعة الخاصة بمراقبة الجودة والتي تكون مستوفية لمتطلبات معيارمراقبة الجودة (١). ويوفر هذا الأساس اللازم لاتباع نهج منضبط لتقييم المخاطر والتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وفي نهاية المطاف تكوين وإبداء الرأي. وتقدم منهجيات عمل مكاتب المراجعة وسياساتها وإجراءاتها الداخلية، في بعض الأحيان، توجيهات أكثر تحديداً بشأن أمور مثل المسؤولين عن تنفيذ أنشطة محددة ومتطلبات التشاور الداخلي وتنسيقات الوثائق.

٣٠-وفيما ستقوم معايير المراجعة ومنهجية عمل مكتب المراجعة بتحديد شكل آلية المراجعة، فإن الطريقة التي تُطبق بها الآلية في الممارسة العملية يتم تكييفها بما يتناسب مع كل عملية مراجعة بعينها. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق العمل بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق العمل تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

٢-٢ آلية المراجعة وإجراءات مراقبة الجودة – مستوى المكاتب (راجع: الفقرات "٩٤" – "١١١" من الملحق الثاني)

٣١-سوف تؤثر سياسات وإجراءات مكتب المراجعة على آلية المراجعة. وتتمثل السمات الأساسية التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج اجراءات الفحص مراقبة الجودة الداخلية والتفتيش الخارجي.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات صارمة لمراقبة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، إجراءات فحص فعّالة لمراقبة جودة المهام.

٢-٣ آلية المراجعة وإجراءات مراقبة الجودة – المستوى العام (راجع: الفقرات "١١٢" – "١١٩" من الملحق الثاني)

٣٢-يمكن للأنشطة العامة لتنظيم أعمال المراجعة أن تؤثر على آلية المراجعة.

٣٣-تقوم اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى بإصدار المعايير المصرية للمراجعة. وتحدد قواعد وأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة معايير سلوكية وأدبية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد مناسبة لسلوك وآداب المحاسبين المهنيين. ويقوم مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة بتطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة -ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية

للمحاسبين المهنيين - من خلال إصدار المعايير الدولية للتعليم. وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات العامة. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المطبقة.
- أن تراعي الجهات الخارجية المسؤولة عن التفتيش على أعمال مراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل مهمة من مهام المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحقق من المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الحاجة.

٣. عوامل المخرجات

٣٤-يحصل مختلف أصحاب المصلحة على مخرجات مختلفة من المراجعة. ويكون من المرجح أن تقيم هذه المخرجات من حيث فائدتها وحسن توقيتها وأن يُنظر إليها على أنها من جوانب جودة المراجعة. ويمكن لهذه المخرجات أيضاً:

- أن تعطي نظرة متعمقة أوسع نطاقاً على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن تشرح التقارير الصادرة عن الجهات المظمة لأعمال المراجعة مواطن الضعف التي تم التعرف عليها من خلال أنشطة التفتيش؛
- أن تؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي الاضطلاع بمسؤولية محددة عن إعداد تقرير بشأن أحد الأمور، مثل فاعلية أدوات الرقابة الداخلية، إلى زيادة دقة العمل في ذلك المجال.

٣٥-يحظى بعض أصحاب المصلحة، ولاسيّما الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وبعض الجهات الرقابية، بنظرة متعمقة أكثر قرباً على بعض المدخلات الخاصة بجودة المراجعة ومن ثمّ يكونون أكثر قدرة على تقييمها، على الأقل في جانب منها. ويمكن أن توفر المخرجات المقدمة من أصحاب مصلحة آخرين، مثل المعلومات المقدمة من لجان المراجعة، معلومات مفيدة عن جودة المراجعة للمستخدمين الخارجيين.

٣٦-قد تشتمل المخرجات ذات الصلة على ما يلي:

المستوى	المخرجات
٣-١ مستوى المهام	**من مراقب الحسابات** ٣-١-١ تقارير مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية التي تم مراجعتها ٣-١-٢ تقارير مراقب الحسابات للمسئولين عن الحوكمة ٣-١-٣ تقارير مراقب الحسابات للإدارة ٣-١-٤ تقارير مراقب الحسابات للجهات الرقابية * **من المنشأة** ٣-١-٥ القوائم المالية التي تم مراجعتها ٣-١-٦ تقارير المسئولين عن الحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة **من الجهات المُنظِمّة لأعمال المراجعة** ٣-١-٧ المعلومات المقدمة من الجهات الرقابية عن كل عمل من أعمال المراجعة
٣-٢ مستوى المكاتب والمستوى العام	**من مكاتب المراجعة** ٣-٢-١ تقارير الشفافية ٣-٢-٢ التقارير السنوية وغيرها **من الجهات المُنظِمّة لأعمال المراجعة** ٣-٢-٣ تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التفتيش على مكاتب المراجعة

(*) الجهات الرقابية هي تلك الجهات التي تمارس الإشراف على القطاع الذي تعمل فيه المنشأة من خلال حماية أصحاب المصالح والمتعاملين.

المخرجات – مستوى المهام

٣-١-١ تقارير مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية التي تم مراجعتها

٣٧-يتمثل المُخرج الرئيسي لعملية المراجعة في رأي مراقب الحسابات الذي يمنح المستخدمين الثقة في إمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تم مراجعتها. وبالنسبة لمعظم المستخدمين، يُعد عدم وجود رأي مُعدّل لمراقب الحسابات إشارة مهمة بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية. وقد تتأثر قيمة هذه الإشارة بعدد من العوامل، من بينها سمعة مكتب المراجعة[٤] الذي قام بإجراء المراجعة، ووجود افتراض ما بشأن فاعلية آلية المراجعة المُتّبعة.

٣٨-يوفر تقرير مراقب الحسابات فرصة له ليقوم بعرض معلومات تمنح المستخدمين بعض البصيرة بشأن العمل الذي قام به والنتائج التي توصل إليها ومن ثمّ بشأن جودة عملية المراجعة المنفذة. ولكن مراقبي الحسابات لا يحظون دائماً بهذه الفرصة وقد أصبح تقرير مراقب الحسابات نمطياً بمرور الأعوام. وباستثناء الظروف التي يكون فيها رأي مراقب الحسابات معدلاً، لا تُقدَّم عادةً معلومات عن عمل مراقب الحسابات والنتائج التي توصل إليها.

٣٩-إضافة إلى توسيع نطاق المعلومات التي يحتوي عليها تقرير مراقب الحسابات، يمكن أيضاً أن تزيد الفائدة من التقرير إذا كان يحتوي على تأكد إضافي بشأن أمور محددة تقتضيها القوانين أو اللوائح. وفي بعض الحالات، يمكن تقديم هذا التأكد بدون توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، تأكد أن الإدارة قد قدمت لمراقب الحسابات جميع المعلومات والتوضيحات المطلوبة). وفي حالات أخرى، يلزم توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، تقديم تأكد بشأن فاعلية أدوات الرقابة الداخلية على القوائم المالية).

٤٠-يقدم مراقبو الحسابات في القطاع العام عادةً المزيد من المعلومات عن المراجعة إما في التقرير الرئيسي لمراقب الحسابات أو في تقرير إضافي يكون الاطلاع عليه مُتاحاً للجميع. وعلاوة على ذلك، ينفذ مراقبو الحسابات في القطاع العام أعمالهم في بعض الأحيان في بيئة تمنح المواطنين حق الاطلاع على الوثائق الرسمية. ويمكن أن تؤدي هذه الحرية في الاطلاع على المعلومات إلى قيام مراقب الحسابات في القطاع العام بالإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً عن أعمال المراجعة التي قام بها، كأن يفصح على سبيل المثال عن معلومات بشأن مخاطر أعمال المنشأة وأدوات الرقابة الداخلية الخاصة بها.

٣-١-٢ تقارير مراقب الحسابات للمسئولين عن الحوكمة

٤١-تتطلب معايير المراجعة عادةً أن يتواصل مراقب الحسابات مع المسئولين عن الحوكمة في أمور معينة في الوقت المناسب. فعلى سبيل المثال، توجب معايير المراجعة[٥] التواصل بشأن:

- مسؤوليات مراقب الحسابات.
- نطاق وتوقيت المراجعة المخطط لهما.
- المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تهدد موضوعية مراقب الحسابات والضمانات ذات العلاقة التي تم تطبيقها.
- النتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة.

٤٢-يتم تناول هذه الأمور غالباً في تقارير مكتوبة تُقدم للمسئولين عن الحوكمة. غير أنه من المتوقع أن تشكل متطلبات معايير المراجعة أساساً لإجراء مناقشات أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً بين مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة. ومن المرجح أن يقوم المسئولين عن الحوكمة بتقييم قيمة وتوقيت كل من التقارير المكتوبة والاتصالات الأقل رسمية عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

---

[٤] لا يتناول الإطار على وجه التحديد سمعة مكتب المراجعة إذ إنها لا تُعد عاملاً من عوامل جودة المراجعة لكنها أمر قد ينشأ عن التنفيذ الدائم لعمليات المراجعة عالية الجودة. ويوجد عدد من العوامل التي تؤثر على سمعة المكاتب، من بينها حجم المكتب وأنشطته التسويقية ومدى التأثير السلبي الذي يمكن أن يلحقه به التقاضي والإجراءات التنظيمية.

[٥] معيار المراجعة رقم (٢٦٠)

٤٣-وفيما يتعلق بجودة الاتصالات وفائدتها، قد يولي المسئولين عن الحوكمة قيمة خاصة للاتصالات التي تقدم:

- نظرات متعمقة غير متحيزة بشأن أداء الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية؛
- نظرة متعمقة في ممارسات إعداد القوائم المالية، بما في ذلك عمل أدوات الرقابة الداخلية؛
- توصيات لتحسين آلية إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة؛
- معلومات تمكّنهم من الوفاء بفاعلية بمسؤولياتهم المتعلقة بالحوكمة.

٣-١-٣ تقارير مراقب الحسابات للإدارة

٤٤-خلال سير المراجعة، سيتواصل مراقب الحسابات أيضاً مع الإدارة بشكل موسّع. ويكون العديد من هذه الاتصالات غير رسمي لكن قد يقرر مراقب الحسابات أو تطلب الإدارة أحياناً أن يقدم مراقب الحسابات ملاحظاته بشكل رسمي في تقرير مكتوب. وفي مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز الإدارة على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٤٥-فضلاً عن الاتصالات المتعلقة بقضايا التقارير المالية، قد تولي الإدارة قيمة خاصة لما يلي:

- النظرات المتعمقة في مجالات معينة من أعمال المنشأة ونُظُمها والتوصيات الخاصة بتحسين هذه المجالات؛
- الملاحظات المتعلقة بالأمور التنظيمية؛
- وجهات النظر العالمية بشأن القضايا والاتجاهات المهمة الخاصة بالقطاع.

٤٦-قد تولي الإدارة، ولاسيّما في المنشآت الصغيرة حيث تكون الموارد محدودة، قيمة للمشورة التجارية التي يبديها مراقب الحسابات. وفي مثل هذه الظروف، يجب أن يكون مراقب الحسابات واعياً لمهددات الاستقلالية التي قد تنشأ.

٣-١-٤ تقارير مراقب الحسابات للجهات الرقابية

٤٧-قد تتطلب القوانين أو اللوائح أن يتواصل مراقب الحسابات مع الجهات الرقابية، إما بشكل روتيني أو في ظروف معينة. وتتباين هذه المتطلبات لكن يمكن أن تشتمل على ما يلي:

- تقديم تأكد بشأن الجوانب الخاصة بآلية القوائم المالية، مثل الرقابة الداخلية.
- التقرير عن الأمور التي تعتقد الجهات الرقابية أنها من المرجح أن تكون ذات أهمية جوهرية بالنسبة لها.
- التقرير عن الأفعال غير التنظيمية، بما في ذلك الاشتباه في القيام بعمليات غسل أموال.

٤٨-في مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز الجهات الرقابية على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٣-١-٥ القوائم المالية التي تم مراجعتها

٤٩-يعزز التأكد من مصداقية القوائم المالية ويمكن أن يؤدي إلى حدوث تحسن في جودة هذه القوائم. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المراجعة إلى قيام الإدارة بإدخال تغييرات على مسودة القوائم المالية. وقد تكون هذه التغييرات كمية أو نوعية في طبيعتها، مثل توضيح الإفصاحات الواردة في الإيضاحات على القوائم المالية. ورغم أن مثل هذه التغييرات لا تكون واضحة عادةً للمستخدمين، فإنهم عندما يرون ما يعتبرونه قوائم مالية عالية الجودة قد يستنبطون أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة عالية الجودة. والعكس بالعكس، أي عندما يرى المستخدمون قوائم مالية تحتوي على أخطاء حسابية وعدم اتساق وإفصاحات يصعب فهمها، في ظل عدم إصدار مراقب الحسابات لتقرير متحفظ، فقد يخلص المستخدمون إلى أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة منخفضة الجودة.

٥٠-تُلزَم المنشآت في بعض الأحيان بإعادة عرض القوائم المالية التي تم مراجعتها التي يتبيّن أنها تحتوي على تحريفات هامة ومؤثرة. وتبعاً لأسباب إعادة العرض، فإن إلزام المنشأة بإعادة عرض قوائمها المالية، قد يدفع المستخدمين إلى الاعتقاد بحدوث إخفاق في أعمال المراجعة.

٣-١-٦ تقارير المسئولين عن الحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة

٥١-قد يتحمل المسئولين عن الحوكمة -ولاسيّما لجان المراجعة في الشركات المقيدة في البورصة- مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على مراقب الحسابات أو على جوانب من آلية المراجعة. ورغم أنه من المرجح أن يستنتج المستخدمون أن المشاركة الفعّالة من جانب لجان المراجعة عالية الجودة سيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة، فإنه يوجد تباين كبير في درجة قيام لجان المراجعة بإبلاغ المستخدمين بطريقة وفائها بالتزاماتها.

٥٢-يُحتمل أن يكون الإفصاح الكافي عن أنشطة لجان المراجعة مفيداً لكل من جودة المراجعة في حقيقتها، وفي تصور المستخدمين لها. ولذلك، قد يكون من المناسب إدراج المزيد من المعلومات في التقارير السنوية عن أنشطة لجان المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية.

٣-١-٧ المعلومات المقدمة من الجهات الرقابية عن كل عمل من أعمال المراجعة

٥٣-في بعض الأحيان تجعل الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة نتائج عمليات التفتيش على كل عمل من أعمال المراجعة متاحة للجان المراجعة ذات الصلة رغم أن هذه المعلومات لا تكون متاحة عادةً للعموم.

٣-٢ المخرجات - مستوى المكاتب والمستوى العام

٣-٢-١ تقارير الشفافية

٥٤-يمكن أن تقدم مكاتب المراجعة معلومات عامة عن جودة المراجعة. وقد تستحدث عدد من متطلبات توجب على مكاتب المراجعة أن تقدم تقارير شفافية توفر معلومات عن نُظُم الحوكمة ومراقبة الجودة الخاصة بها. وقد يساعد جعل هذه المعلومات متاحة للعموم مستخدمي القوائم المالية التي تم مراجعتها الذين لا توجد لديهم صلة بآلية المراجعة على فهم خصائص كل مكتب من مكاتب المراجعة، والعوامل المعزّزة لجودة المراجعة في تلك المكاتب. وفي حالة عدم قدرة أصحاب المصلحة الرئيسيين على تقييم جودة المراجعة بشكل مباشر، فقد تساعد هذه المعلومات المنشآت في اختيار مكتب مراجعة جديد.

٥٥-توفر تقارير الشفافية أيضاً فرصة لمكاتب المراجعة لإبراز نفسها عن طريق تسليط الضوء على جوانب معينة من سياساتها ونهجها للقيام بأعمال المراجعة وبالتالي لتتنافس في الجوانب المتعلقة بجودة المراجعة. ويوفر نشر المعلومات المتعلقة، على سبيل المثال، بآليات وممارسات المكتب الخاصة بمراقبة الجودة وضمان الاستقلالية والحوكمة حافزا واضحاً لجميع العاملين في مكتب المراجعة للوفاء بروح ونص التزامات المكتب.

٣-٢-٢ التقارير السنوية وغيرها

٥٦-تصدر بعض مكاتب المراجعة تقارير سنوية. وتوفر هذه التقارير فرصة لهذه المكاتب لشرح مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بجودة المراجعة والمبادرات التي طبقتها لزيادة هذه الجودة. وقد تساعد هذه المعلومات مكاتب المراجعة في تمييز نفسها من حيث جودة المراجعة.

٥٧-قد تصدر هيئات المراجعة للقطاع العام تقارير أخرى تضع استنتاجات عامة لمجموع أعمال المراجعة التي اضطلعت بها، وتحدد مواطن الضعف المشتركة في كل من الحوكمة والمحاسبة والتقرير. وقد تشتمل هذه التقارير على توصيات بإجراء تغييرات في القوانين واللوائح العامة المتعلقة بالهيئات الحكومية.

٣-٢-٣ تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التفتيش على مكاتب المراجعة.

٥٨-في بعض الأحيان تصدر الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة تقارير سنوية عن نتيجة أنشطة التفتيش على أعمال المراجعة. ويتباين مستوى التفصيل الذي تُعد به مثل هذه التقارير. فقد تشتمل التقارير على نتائج أنشطة التفتيش على جميع مكاتب المراجعة، وفي البعض الآخر، تُنشر التقارير لمكاتب المراجعة كل على حده.

٥٩-يمكن أن يؤدي نشر التقارير المتعلقة بأنشطة التفتيش على مكاتب المراجعة دوراً مهماً فيما يتعلق بتعزيز جودة المراجعة، بما في ذلك تصور أصحاب المصلحة الرئيسيين (وخصوصاً المستثمرين ومستخدمي تقارير المراجعة) لجودة المراجعة. ويشهد النقاش الدائر حول ما إذا كان من المفيد أن تقوم الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة بنشر تقاريرها عن كل مكتب من مكاتب المراجعة للعموم انقساماً في الآراء. فالبعض يعتقد أن

الشفافية في نتائج أنشطة التفتيش المتعلقة بكل مكتب من مكاتب المراجعة ستساعد المسئولين عن الحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم وسيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إعطاء المكاتب الحافز لتحسين جودة أعمالها من عام لآخر. ويعتقد آخرون أن التقرير للعموم عن النتائج الخاصة بكل مكتب من مكاتب المراجعة قد يدفع مكاتب المراجعة إلى تبني نهج دفاعي بشكل متزايد في الرد على نتائج أنشطة التفتيش بما يضر بجودة المراجعة.

٤. التفاعلات الرئيسية داخل مراحل إعداد القوائم المالية

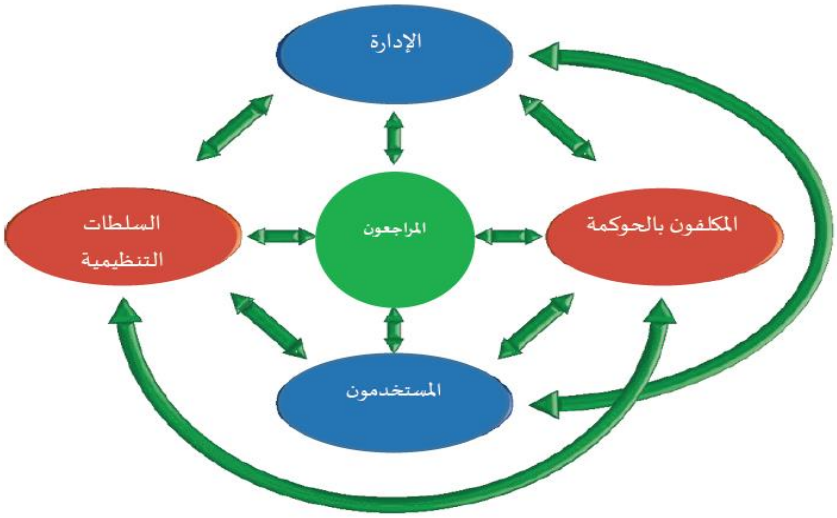
٦٠-يصف الاتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره الصادر في عام ٢٠٠٨ بعنوان مراحل إعداد القوائم المالية: وجهات النظر والاتجاهات الحالية مراحل إعداد القوائم المالية بأنها "الأشخاص المشاركون والآليات المستخدمة في إعداد التقارير المالية واعتمادها ومراجعتها وتحليلها واستخدامها".

٦١-وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن جميع المراحل يجب أن تكون على جودة عالية ووثيقة الصلة ببعضها لأجل ارتفاع جودة عملية القوائم المالية. وتؤدي كل مرحلة إعداد القوائم المالية -بمفردها-دورا مهماً في دعم ارتفاع جودة عملية القوائم المالية، غير أن طبيعة الاتصالات أو التفاعلات بين هذه المراحل يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة.

٦٢-ومن خلال هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية على السواء، يمكن أن يؤثر المشاركون في مراحل الإعداد على سلوك الآخرين وآرائهم وبالتالي يمكن أن يساهموا في إدخال التحسينات على جودة المراجعة. وسوف تتأثر طبيعة التفاعلات ومداها بكل من أهداف الأفراد المشاركين في التفاعلات والسياق الذي تتم فيه هذه التفاعلات.

٦٣-وتُعد التفاعلات الموضحة في الأقسام التالية تفاعلات متبادلة بين طرفين. ومع ذلك، فقد تعود فوائد على جودة المراجعة عندما يلتقي مراقبو الحسابات وأصحاب المصلحة الرئيسيون لمناقشة الأمور المتعلقة بجودة المراجعة.

٦٤-يوضح الشكل أدناه بعض التفاعلات الأكثر أهمية[٦] فيما يتعلق بجودة المراجعة.



[٦] يتناول هذا القسم التفاعلات الخارجية فقط - أي التي تقع خارج فريق عمل المراجعة. فيما ترد التفاعلات التي تتم داخل فريق عمل المراجعة في القسم الأول: المدخلات.

٤-١ التفاعلات بين مراقبي الحسابات والإدارة [٧]

٦٥-الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعن الرقابة الداخلية اللازمة لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتوفر هذه المعلومات في الوقت المناسب. والإدارة هي المسؤولة أيضاً عن ضمان استيفاء القوائم المالية لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق، وعن تمثيل هذه القوائم عند الاقتضاء للمعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

٦٦-ومما يساعد مراقب الحسابات في جمع أدلة المراجعة توفر إمكانية الوصول الكامل وفي الوقت المناسب للمعلومات الملاءمة والأشخاص ذوي الصلة داخل المنشأة وخارجها على السواء. ويساعد بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة مراقب الحسابات في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها ومواجهتها، ولاسيّما فيما يتعلق بالمعاملات المعقدة أو غير الاعتيادية، أو الأمور المنطوية على اجتهاد مهم أو عدم تأكد. وفي حالة غياب التعاون والحوار المنفتح، يكون من المُستبعد تنفيذ عملية مراجعة عالية الجودة على نحو فعّال.

٦٧-لدعم كفاءة المراجعة، يُرجح أن يقوم مراقب الحسابات في مرحلة مبكرة من عملية المراجعة بمناقشة المعلومات التي يحتاج إليها مع الإدارة وأن يتفق معها على جدول زمني مناسب. ومن المرجح كذلك أن يناقش مراقب الحسابات مع الإدارة نتائج المراجعة متى تم التوصل إليها حتى يتسنى للإدارة أن تقدم التوضيحات في الوقت المناسب أو تُجري تحليلاً إضافياً عند اللزوم.

٦٨-ويساعد أيضاً بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة بين مراقبي الحسابات والإدارة في خلق بيئة يمكن للإدارة أن تستفيد فيها من ملاحظات مراقبي الحسابات حول أمور مثل:

- التحسينات التي يمكن إدخالها على ممارسات إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة.
- التحسينات الممكنة في الرقابة الداخلية على القوائم المالية.
- المتطلبات الجديدة للقوائم المالية.
- وجهات النظر المتعلقة بقضايا القطاع.
- الملاحظات المتعلقة بالأمور التنظيمية والتنظيمية.

٦٩-ويجب التمييز بين بناء علاقة منفتحة وبنّاءة بين مراقب الحسابات والإدارة وبين العلاقة التي تتسم بالألفة الزائدة، التي قد تتولد عندما يقضي مراقبو الحسابات فترات طويلة خلال العام مع نفس العميل الخاضع للمراجعة. فمن الحيوي لجودة المراجعة أن يظل مراقبو الحسابات متحلين بنزعة الشك والموضوعية وأن يكونوا على استعداد للتحقق من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تُقدم لهم.

٤-٢ التفاعلات بين مراقبي الحسابات والمسئولين عن الحوكمة

٧٠-يتولى المسئولين عن الحوكمة مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والتزاماتها فيما يتعلق بالمساءلة. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد القوائم المالية الخاصة بالمنشأة. وفي الشركات المقيدة في البورصة والمنشآت الكبيرة الأخرى، يقوم غالباً بمعظم الأعمال المرتبطة بالإشراف على آلية القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لجنة المراجعة.

٧١-يمكن للتواصل المتبادل الفعال مع مراقبي الحسابات أن يساعد المسئولين عن الحوكمة في الوفاء بهذه المسؤوليات. وقد يستفيد المسئولين عن الحوكمة على وجه الخصوص من آراء مراقب الحسابات في أمور مثل مخاطر القوائم المالية التي تواجهها المنشأة والمجالات الرئيسية لاجتهاد الإدارة في القوائم المالية والنظرات المتعمقة في جودة آلية القوائم المالية الخاصة بالمنشأة بما في ذلك مواطن الضعف في أدوات الرقابة المالية الداخلية الخاصة بها. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات المسئولين عن الحوكمة في التوصل إلى استنتاجها بشأن العرض العادل للقوائم المالية، وخاصةً إذا كانت لدى مراقب الحسابات مخاوف لم تتخذ الإدارة إجراءات بشأنها.

---

[٧] قلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في العديد من المنشآت الصغيرة. وعادةً ما يضطلع المدير المالك بكلا الدورين.

٧٢-يُطالَب مراقب الحسابات بالتواصل مع المسئولين عن الحوكمة (بما في ذلك لجنة المراجعة إن وجدت) بشأن الأمور المرتبطة بالتخطيط والنتائج المهمة. وفي بعض الأحيان، يسهل تحقيق التواصل الفعّال إذا عُقد اجتماع واحد على الأقل، أو جزء من اجتماع، بدون حضور الإدارة. وبالنسبة للمنشآت الصغيرة، غالباً ما يكون التواصل بين مراقب الحسابات والمسئولين عن الحوكمة أكثر تكرارا وأقل رسمية.

٧٣-يكون المسئولين عن الحوكمة أيضاً في وضع يتيح لهم التأثير على جودة المراجعة من خلال:

- تقديم آراء حول مخاطر القوائم المالية ومجالات العمل التي تستحق اهتماماً خاصاً عند المراجعة؛
- النظر فيما إذا كان سيتم تخصيص موارد كافية للمراجعة حتى يتم تنفيذها بفاعلية وأن تعكس أتعاب المراجعة ذلك بشكل عادل؛
- النظر في القضايا المتعلقة بالاستقلالية وتقييم حلولها؛
- تقييم المناقشة الجادة من جانب مراقب الحسابات للإدارة أثناء المراجعة، ولاسيّما بخصوص تقييم خطر الغش، وتقديرات الإدارة وافتراضاتها، والسياسات المحاسبية التي جرى اختيارها؛
- خلق بيئة لا تكون الإدارة فيها ممانعة لمناقشة مراقبي الحسابات لها بشكل جاد ولا متحفزة للدفاع بشكل زائد عن الحد عند مناقشة الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

٤-٣ التفاعلات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية

٧٤-في بعض الاحيان، يوفر الإطار التنظيمي للمستخدمين فرصة للتفاعل، بدرجة ما، مع مراقبي الحسابات. فعلى سبيل المثال، تتطلب الاقتراحات الخاصة بتعيين مراقب الحسابات المنشأة أو إعادة تعيينه أو استبداله موافقة المساهمين في اجتماع الجمعية العامة. وقد يكون للمساهمين الحق أيضاً في سؤال مراقب الحسابات عن أي أمور مهمة تتعلق بالمراجعة في اجتماع الجمعية العامة. ويمكن أن تكون هذه التفاعلات بمثابة دافع إضافي للمراقبي الحسابات حتى يقوموا بأعمال مراجعة عالية الجودة.

٧٥-وقد يرغب المستخدمون أيضاً في الاستفسار عن الأسباب المنطقية الداعية لتغيير أحد مراقبي الحسابات. وسيتم تيسير ذلك عندما يتم نشر المعلومات المتعلقة بأسباب التغييرات للعموم في الوقت المناسب.

٧٦-يكون مراقبو الحسابات في القطاع العام غالباً على اتصال مباشر بالمستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية. وليس من المستغرب أن يقدم مراقبو الحسابات عروضاً تقديمية عن نتائجهم لسلطة إصدار القوانين أو الوزارات (بخصوص الوكالات الحكومية المختصة بالشركات المملوكة للحكومة)، وأن يزودوهم كذلك بما يلي:

- نظرات متعمقة غير متحيزة ومحايدة من الناحية السياسية بشأن عمليات المنشأة وممارسات القوائم المالية الخاصة بها؛
- توصيات بنّاءة وفي حينها بشأن مجالات الأداء (بما في ذلك القيمة المحققة مقابل المال المدفوع) والالتزام بالمهام ذات الصلة.

ويمكن أن تعزز هذه العروض التقديمية معرفة مراقب الحسابات بتطلعات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية وأن تمنح هؤلاء المستخدمين فرصة تقييم جودة المراجعة.

٧٧-وقد تقوم مهنة المراجعة، ولاسيّما هيئات المحاسبة المهنية، في بعض الأحيان بتنظيم منتديات ومؤتمرات واجتماعات ومناقشات أخرى رفيعة المستوى، حيث يستطيع مراقبو الحسابات التواصل مع جماعات مستخدمي القوائم المالية لمناقشة الأمور ذات الصلة بجودة المراجعة.

٤-٤ التفاعلات بين مراقبي الحسابات والجهات الرقابية

٧٨-ثمة عدد من أنواع الجهات الرقابية المختلفة التي تؤثر على المراجعة، وهي: الجهة المنظمة لأسواق المال وللمشاركين في أسواق المال وللقوائم المالية ("الهيئة العامة للرقابة المالية")؛ والجهات المنظمة لأنواع معينة من المنشآت مثل المصارف ("البنك المركزي") والجهات المنظمة التي تشرف بشكل مباشر على بعض مكاتب المراجعة ("الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة"). وقد، يوجد عدد من الجهات الرقابية ومن المفيد بالنسبة لها أن تنسق أنشطتها المتعلقة بجودة المراجعة.

٤-٤-١ الجهات الرقابية

٧٩-يكون للجهات الرقابية ومراقبي الحسابات اهتمامات يكمل بعضها البعض، في العديد من الجوانب، بالرغم من احتمالية اختلاف محاور تركيز هذه الاهتمامات. ولذلك يمكن لتبادل المعلومات بشكل مناسب بين هذه الأطراف أن يعزز آلية التنظيم وأن يسهم في تحقيق جودة المراجعة.

٨٠-تُعد المراجعة أمراً مهماً للجهات الرقابية. وتفرض هذه الجهات الرقابية عادةً مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الصلة، وتقوم أحياناً بتمديد نطاق المراجعة لتشمل أموراً مثل فاعلية نظام الشركة الخاص بالرقابة المالية الداخلية. وتفرض كذلك أحياناً أن يحصل مراقبو الحسابات على تأكد بشأن أمور محددة.

٨١-إضافة إلى مسؤوليات التقرير الرسمية، قد ترغب الجهات الرقابية في إبلاغها بالأمور التي تنمو إلى علم مراقب الحسابات خلال سير المراجعة. وفي حالة الجهات الرقابية للقطاع المصرفي، قد يشمل ذلك أموراً مثل:

- المعلومات التي تشير إلى الإخفاق في الوفاء بأحد متطلبات الرخصة المصرفية.
- المعلومات التي قد تشير إلى حدوث انتهاك هام ومؤثر للقوانين واللوائح.
- التغييرات السلبية الهامة والمؤثرة في المخاطر المتعلقة بأعمال المصارف والقضايا المرتبطة باستمرارية الأعمال.

٨٢-تكون الجهات الرقابية في بعض الأحيان على علم بمعلومات يمكن، إن كانت معروفة لمراقب الحسابات، أن تؤثر على نطاق المراجعة وربما على استنتاجات مراقب الحسابات ورأي المراجعة.

٤-٤-٢ الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة [٨]

٨٣-يوفر تشكيل الجهات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة والمُكلَّفة بمهمة التفتيش على مكاتب المراجعة وكل عمل من أعمال المراجعة فرصة لزيادة جودة المراجعة وأيضاً لجعل جودة المراجعة أكثر وضوحاً للمستخدمين.

٨٤-سوف يساعد التواصل المنفتح بين مكاتب المراجعة والجهات المنظِّمة لأعمال المراجعة والجهات الرقابية في القيام بأنشطتها على نحو فعّال. وعلاوة على ذلك، فمن شأن التواصل الواضح بشأن نتائج أنشطة التفتيش على أعمال المراجعة أن يمكّن مكاتب المراجعة من حسن فهم الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي جرى الوقوف عليها ومواجهتها بطريقة إيجابية.

٨٥-يمكن أن يؤدي الحوار بين الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في مختلف الدول، بغية تعزيز الاتساق بين مناهج التفتيش، إلى الارتقاء بجودة المراجعة على الصعيد العالمي.

٤-٥ التفاعلات بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة

٨٦-يكون للالتزام التام بالأمانة والنزاهة داخل المنشأة تأثير إيجابي على جودة آلية المنشأة الخاصة بالقوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها. وتعزز مثل هذه الثقافة، التي يقوم بإرسائها وتعهدها المسئولين عن الحوكمة بالعمل جنباً إلى جنب مع كبار الأعضاء في الإدارة، تطوير السياسات والآليات المحاسبية المناسبة وصونها إضافة إلى الانفتاح في تبادل المعلومات الذي يُعد ضرورياً لارتفاع جودة القوائم المالية.

٨٧-وتحقيقاً لذلك، يعتمد المسئولين عن الحوكمة على العلاقات الشفافة والبنّاءة مع الإدارة في مساندتهم للوفاء بمسؤولية الإشراف على آلية القوائم المالية. ويتطلب هذا وجود رغبة لدى الإدارة في المضي قدماً لتناقش مع المسئولين عن الحوكمة أمورا مثل:

- القضايا التي جرى تحديدها، والتي قد تكون مهمة، المتعلقة بالقوائم المالية والتنظيم المالي.
- الافتراضات التي تستند إليها الاجتهادات المحاسبية المهمة التي تنطوي عليها آلية القوائم المالية.
- المجالات التي يمكن فيها تعزيز آلية القوائم المالية.

---

[٨] في القطاع العام، لا تخضع عادةً جهات المراجعة المنتمية لهذا القطاع لإشراف تنظيمي خارجي. ولكنها تردّ على الأسئلة التي قد ترد إليها من حين لآخر من السلطات البرلمانية أو سلطات إصدار القوانين أو ما يعادلها بشأن جودة أنشطة المراجعة.

٨٨-إذا كانت لدى مراقب الحسابات مخاوف بشأن العلاقة بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، يكون مراقب الحسابات متيقِّظاً على وجه الخصوص لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية والأخطاء في آلية القوائم المالية ومخاطر الغش. وسيكون من المهم لمراقب الحسابات أن يسعى لفهم أسباب مواطن الضعف في هذه العلاقة حيث إن طبيعة أية استجابات من جانب المراجعة ستعتمد على الظروف المحيطة. فعلى سبيل المثال، ستكون استجابة المراجعة عندما يكون لدى المسئولين عن الحوكمة شكوك تمس نزاهة الإدارة مختلفة عن الاستجابة عندما تضمر الإدارة تحفظات بشأن كفاءة المسئولين عن الحوكمة.

٨٩-في الحالات القصوى، عندما تكون لدى مراقب الحسابات مخاوف خطيرة بشأن العلاقة بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، ينظر مراقب الحسابات فيما إذا كان من الممكن إجراء مراجعة تتسم بالفاعلية والكفاءة، ومن ثمّ ما إذا كان سيستمر في علاقته بالعميل.

٤-٦ التفاعلات بين الإدارة والجهات الرقابية

٩٠-يتباين مدى تفاعل الجهات الرقابية مع الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية من قطاع لآخر. وتقوم بعض الجهات الرقابية بوضع وإنفاذ أطر التقارير المالية وقد تطرح أسئلة على الإدارة بشأن جوانب في القوائم المالية. ويمكن أن يؤدي هذا بدوره إلى قيام الإدارة بطرح قضايا على مراقب الحسابات، مما قد يؤثر على جودة المراجعة في الأعوام اللاحقة. وعلاوة على ذلك، ففي بعض القطاعات مثل القطاع المصرفي، يمكن أن تنفذ السلطة الرقابية أنشطة إشرافية مباشرة تنطوي على تفاعل مع الإدارة. ويتوصل مراقب الحسابات إلى فهم لهذه التفاعلات حيث إنها تُعد مصدراً للتصورات والمعلومات الملاءمة.

٤-٧ التفاعلات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية

٩١-فضلاً عن إصدار القوائم المالية نفسها، يمكن أن تتفاعل الإدارة مع المستخدمين، ولاسيّما المستثمرين، بعدة طرق أخرى، من بينها التفاعل من خلال إصدار البيانات الصحفية التي تعلن فيها عن المعاملات أو الأحداث المهمة، وعقد اجتماعات إحاطة مع المحللين وغيرها من الاجتماعات مع المستثمرين. وتوفر التفاعلات بين الإدارة والمستخدمين فرصاً لتعزيز فهم المستخدمين للقوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، فقد توفر التفاعلات المتبادلة مثل الاجتماعات التي تُعقد بين الإدارة والمستثمرين دافعاً إضافياً للإدارة حتى تنفذ عملية إعداد قوائم مالية عالية الجودة.

٩٢-وبصورة أعم، يستطيع المستخدمون، مثل المؤسسات المستثمرة، تعزيز أهمية جودة المراجعة عن طريق الاهتمام جدياً مع الإدارة بالأمور التي اتخذ فيها مراقب الحسابات موقفاً علنياً - على سبيل المثال عن طريق تعديل رأي المراجعة أو إصدار بيان للمساهمين لشرح الأمور ذات الصلة.

٤-٨ التفاعلات بين المسئولين عن الحوكمة والجهات الرقابية

٩٣-كما هو الحال مع الإدارة، يتباين مدى تفاعل الجهات الرقابية مع المسئولين عن الحوكمة من قطاع لآخر.

٩٤-ورغم أن التفاعل بين الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة والمسئولين عن الحوكمة لا يزال محدوداً نسبياً حتى الآن، فإن ثمة احتمالية لزيادته. فعلى سبيل المثال، قد تقوم الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة، أو تلزم مراقبي الحسابات بأن يقوموا، بالإعلان عن نتائج أنشطة التفتيش على كل عمل من أعمال المراجعة للمسئولين عن الحوكمة في المنشآت ذات الصلة. وعلاوة على ذلك، فقد يستطلع القائمون بالتفتيش على أعمال المراجعة آراء المسئولين عن الحوكمة عن جودة كل عمل من أعمال المراجعة في إطار أنشطة التفتيش التي يقومون بها.

٤-٩ التفاعلات بين المسئولين عن الحوكمة ومستخدمي القوائم المالية

٩٥-قد يتحمل المسئولين عن الحوكمة -بما في ذلك لجان المراجعة إن وجدت-مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على مراقبي الحسابات أو على جوانب من آلية المراجعة. ومن المرجح أن يُعزز تصور المستخدمين لجودة المراجعة عن طريق الإشراك الفعال للجنة مراجعة تتسم بالشفافية وارتفاع جودة عملها. غير أن ثمة تباين ملحوظ في الدرجة التي يبلغ بها المسئولين عن الحوكمة المستخدمين بكيفية وفائهم بمسؤولياتهم.

١٠-٤ التفاعلات بين الجهات الرقابية ومستخدمي القوائم المالية

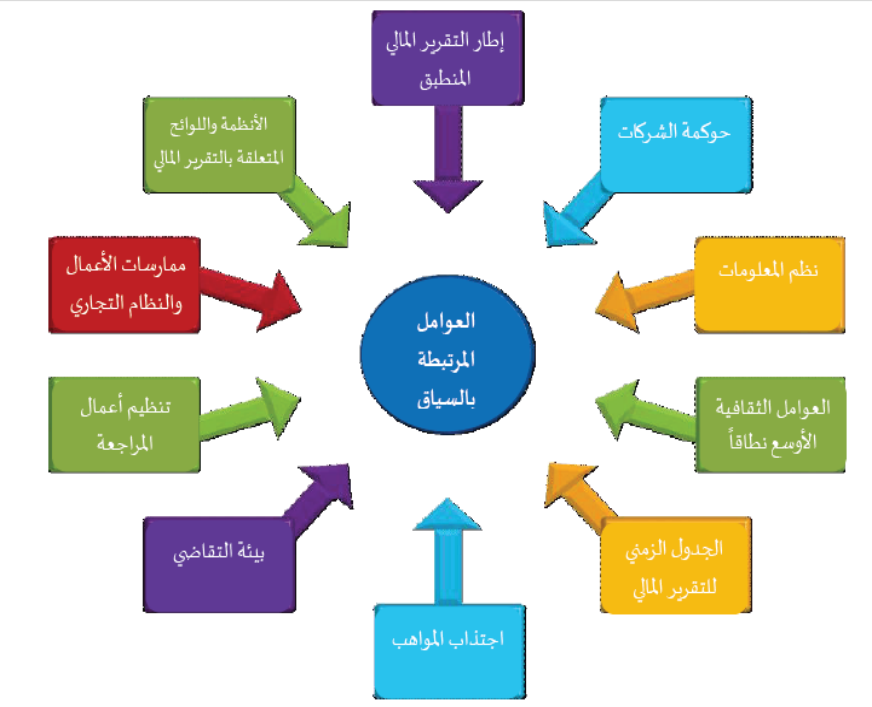
٩٦-في بعض الأحيان تخضع جودة المراجعة لتفتيش خارجي كجزء من ترتيبات الإشراف المستقل على أعمال المراجعة. وتصدر الجهات المُنظِّمة لأعمال المراجعة عادةً تقارير علنية عن أنشطتها عموماً مما يمكن أن يمنح المستخدمين انطباعاً عن جودة المراجعة بصفة عامة. وتصدر بعض جهات الإشراف تقارير علنية عن النتائج التي توصلت إليها فيما يتعلق بكل مكتب من مكاتب المراجعة مما من شأنه أن يوفر للمستخدمين معلومات أكثر تحديداً.

٥. العوامل المرتبطة بالسياق

٩٧-تتباين البيئة التي تتم فيها عمليات إعداد القوائم المالية وأعمال المراجعة، فقد تكون ممارسات الأعمال غير رسمية نسبياً وقد يكون النظام المالي أقل تطوراً نسبياً، وقد يكون إتاحة القوائم المالية للاستخدام الخارجي محدوداً، وقد تكون تطلعات المستخدمين فيما يتعلق بها منخفضة، ومع نمو منشآت الأعمال من حيث الحجم وزيادة حاجتها للحصول على تمويل من أسواق رأس المال، تصبح البيئة أكثر تعقيداً. وتصير القوائم المالية أكثر أهمية وتزيد باستمرار تطلعات المستخدمين فيما يتعلق بسرعة إعداد القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها. واستجابة لذلك، تتطور القوانين ومتطلبات القوائم المالية وآليات حوكمة الشركات.

٩٨-وتكون لهذه العوامل البيئة -أو العوامل المرتبطة بالسياق -مجتمعة القدرة على التأثير في طبيعة عملية اعداد القوائم المالية وجودتها، وعلى التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر في جودة المراجعة. ويتعامل مراقبو الحسابات، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٩٩-وتشمل العوامل المرتبطة بالسياق ما يلي:



٥-١ ممارسات الأعمال والنظام الاقتصادي

١٠٠- تتأثر الصفة الرسمية للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال بالأعراف والنظام الاقتصادي. ففي بعض البيئات ، على سبيل المثال، قد يكون من المتعارف عليه أن تدخل المنشآت في معاملات مع الأطراف الأخرى على أساس غير رسمي، استناداً إلى العلاقات المبنية على الثقة. وتتوافر العوامل البيئية عندما تنطوي الأطراف المتعاملة بشكل أساسي على أطراف ذات علاقة، ومثال ذلك المنشآت التي يملكها أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة أو المنشآت التي تسيطر عليها الحكومة.

١٠١- سوف يؤثر النظام الاقتصادي على الصفة الرسمية التي تُنفذ بها منشآت الأعمال المعاملات. وعلى وجه الخصوص، يحدد نظام العقود متى يتم إنشاء الحقوق وفرض الالتزامات عند اكتمال المعاملات. وعندما تكون القوانين التجارية أقل تطوراً، قد يصعب على الإدارة إثبات المطالبات بالملكية وتقييم كفاية مخصصات الالتزامات.

١٠٢- وفي بعض الظروف، قد تكون شروط وأحكام المعاملات غامضة أو غير مسجلة وقد تخضع الاتفاقيات لتعديلات شفوية. وفي مثل هذه الظروف، سيكون من الصعب الفصل بين المسؤوليات وستقل فاعلية نظم الرقابة الداخلية، مما يخلق فرصاً للغش والفساد. وسوف يفرض عدم وجود توثيق كافٍ في ظل هذه الظروف تحديات كبيرة للمسئولين عن الحوكمة في فهم الجوهر الاقتصادي للمعاملات وتحديد ما إذا كانت قد تمت المحاسبة عنها بشكل كامل ومناسب.

١٠٣- تتباين أيضاً المواقف السلوكية من الالتزام الضريبي. ففي بعض البيئات قد تسعى الإدارة لتقليل الالتزامات الضريبية إلى أقل حد ممكن من خلال تدابير مثل تأجيل إصدار الفواتير حتى عند الوفاء بواجبات الأداء. وفي بيئات أخرى؛ قد يتم الاحتفاظ بأكثر من مجموعة واحدة من السجلات المحاسبية -إحداها توضح المركز "الاقتصادي" وأخرى توضح المركز "الضريبي"-مما قد يخلق بعض الارتباك. ويُرجح أن تخلق مثل هذه الظروف تعقيداً وأن تستلزم إنشاء مخصص للالتزام الضريبي المحتمل، الذي عادةً ما يكون خاضعاً لحالة عدم تأكد ملحوظة في القياس.

٥-٢ القوانين واللوائح المتعلقة بالقوائم المالية

١٠٤- توضع عادةً القوانين واللوائح المتعلقة بالقوائم المالية استجابة لواجب المساءلة الذي تتحمله منشآت الأعمال تجاه أصحاب المصلحة. وبالنسبة للمنشآت المقيدة في البورصة التي لا توجد فيها صلة بين الملاك والإدارة، تهدف اللوائح وإفصاحات القوائم المالية إلى حماية مصالح أصحاب المصلحة الذين لا يمكنهم الاطلاع على المعلومات المالية الداخلية. وفي المقابل، يكون من المرجح أن يُحدد مدى إفصاحات القوائم المالية واللوائح في المنشآت الأخرى بمستوى أقل، نظرا لأن أصحاب المصلحة قد يكونون مشاركين في إدارة مؤسسة الأعمال ومن ثمّ لديهم حق الاطلاع على المعلومات الداخلية.

١٠٥- إضافة إلى قيام القوانين واللوائح بتقديم إطار عام للطريقة التي تُمارس بها الأعمال، فإنه يمكنها أن تؤثر أيضاً بشكل مباشر على طبيعة ومدى معلومات القوائم المالية المقدمة لمجموعات معينة من أصحاب المصلحة، خاصة إذا تم إنفاذها بصرامة. وفي هذه الظروف، يمكن أن تفيد القوانين واللوائح فيما يلي:

- تحديد مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية؛
- النص على إجراء عقابي يلزم اتخاذه ضد الإدارة في حالة إصدار قوائم مالية مغشوشة؛
- التشجيع على الالتزام بمتطلبات القوائم المالية من خلال أساليب الإشراف والإنفاذ؛
- فرض واجبات على الإدارة تقضي بالتعاون التام مع مراقبي الحسابات، بما في ذلك تزويد مراقبي الحسابات بجميع المعلومات وحقوق الاطلاع المطلوبة؛
- النص على إجراءات عقابية ضد الإدارة في حالة قيامها بتقديم معلومات مضللة لمراقبي الحسابات.

١٠٦- ومع ذلك، فحتى أقوى القوانين واللوائح لن تقضي تماماً على ضعف المواقف السلوكية من الالتزام أو على ممارسات العمل المنافية لآداب المهنة. وهكذا، فإن ثمة قيود على مدى تأثير الإطار القانوني والتنظيمي على سلوك الإدارة.

٥-٣ إطار التقارير المالية المطبق

١٠٧- يُعد إطار التقارير المالية عاملاً بالغ الأهمية في جودة القوائم المالية. ويساعد وضوح الإطار الإدارة في اتخاذ القرارات المحاسبية ويوفر الاتساق في التطبيق. وفي المقابل، يمكن أن يؤدي إطار التقارير المالية المعقد بشكل زائد عن الحد إلى صعوبة فهم الإدارة للمتطلبات المحاسبية وصعوبة أن يشرف المسئولين عن الحوكمة بشكل فعّال على آلية إعداد القوائم المالية.

١٠٨- وتتفاقم هذه الصعوبات بالتغييرات المتكررة في متطلبات الإفصاح والقوائم المالية مما قد يزيد، على الأقل على المدى القصير، من احتمالية زيادة عدم الاتساق في كيفية تطبيق المعايير من جانب المنشآت المختلفة.

١٠٩- يمكن أن تؤثر أيضاً طبيعة إطار التقارير المالية وتعقيده في التصورات المتعلقة بجودة المراجعة. فالبعض يعتقد أن إطار التقارير المالية الذي يستند إلى مبادئ لا داعي لها يتيح للإدارة مجالاً أكبر من اللازم للمحاسبة عن المعاملات بطريقة تناسب أهداف الإدارة وتصعّب على مراقبي الحسابات التحقق منها. وفي المقابل، يعتقد آخرون أن التأكد الزائد عن الحد على القواعد يشجع على اتباع نهج شديد الالتزام في التعامل مع القوائم المالية، مما قد يعني أنه من الصعب على مراقبي الحسابات التركيز على جوهر المعاملات والتحقق من العرض العادل والواضح للقوائم المالية أن القوائم المالية تعبر في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة كما هو في نهاية الفترة ونتائج المنشأة وتدفقاتها النقدية خلال الفترة.

١١٠- وفي السنوات الأخيرة، ركزت التطورات في القوائم المالية بشكل متزايد على تلبية احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية التي تكون أكثر "ملاءمة"، حتى وإن كان من المحتمل أن تكون هذه المعلومات أكثر خصوصية وأقل في إمكانية الاعتماد عليها. وأدى هذا على وجه الخصوص إلى الاتجاه نحو استخدام أكبر لقياسات القيمة العادلة والتقديرات الأخرى التي قد تنطوي على عدم تأكد كبير في القياسات. وتُعد الإفصاحات المتعلقة بالافتراضات الأساسية الموضوعة وعدم التأكد من القياسات (على سبيل المثال، تحليلات الحساسية) جزءاً أساسياً من العرض الصادق لمبالغ هذه القوائم المالية. لكن بعض تلك الإفصاحات يكون نوعياً بطبيعته، مثل استراتيجيات إدارة المخاطر والتحوط. ونتيجة لذلك، يشكك البعض في "قابلية مراجعة" هذه المعلومات المالية حيث إنها أقل قابلية للتحقق من صحتها بشكل موضوعي من بنود القوائم المالية مثل النقدية. وتشمل تحديات المراجعة ما يلي:

- ضمان تخصيص قدر كافٍ من وقت كبار الأعضاء في فريق العمل لتوجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها وفحصها، بدلاً من استهلاك قدر غير متناسب في التعامل مع التعقيدات المحاسبية.
- جمع المعلومات الضرو رية وإصدار الأحكام المناسبة عندما يكون من المحتمل أن تعتمد القرارات المتعلقة بالإثبات والقياس والإفصاح إلى حد كبير على ممارسة الإدارة للاجتهاد في تطبيق متطلبات القوائم المالية ذات الصلة، وخاصةً عندما تنطوي المعلومات على افتراضات أو احتمالات أو توقعات مستشرفة للمستقبل أو استخدام أساليب معقدة.
- التأكد من مقصد الإدارة، خاصة إذا كانت الإدارة لم تواجه ظروفاً مماثلة في السابق، عندما ينص إطار التقارير المالية المطبق على معالجات محاسبية بديلة بناءً على الإجراءات التي تستهدفها المنشأة (على سبيل المثال، توضيح ما إذا كان استثمار ما مبوب كأصل مالي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أم أصل مالي بالتكلفة المستهلكة).
- التحقق من صحة القيم العادلة للأدوات المالية عندما لا يوجد سوق نشطة وتكون القياسات معتمدة على مُدخلات غير ملحوظة. ففي مثل هذه الظروف يمكن أن تنطوي عمليات حساب القيمة العادلة على افتراضات ذات اجتهادات عالية، مما يتطلب في الغالب خبرة متخصصة.
- أطر التقارير المالية لا تضع عادةً متطلبات وتوجيهات للإدارة للحصول على الأدلة المناسبة لدعم اجتهاداتها المحاسبية وتوثيقها.

١١١- من المرجح أن تتباين درجة الحاجة إلى التقديرات المحاسبية المنطوية على عدم تأكد كبير في القياسات تبعاً للقطاع الذي تعمل فيه المنشأة والبيئة الاقتصادية العامة:

- بعض منشآت الأعمال تكون لديها دورة أعمال قصيرة نسبياً حيث يتم إنتاج السلع أو الخدمات وبيعها بشكل سريع نسبياً. وفي هذه المنشآت، توجد علاقة متبادلة وثيقة إلى حد ما بين الأرباح والنقدية. وفي مؤسسات أعمال أخرى، تكون دورة الأعمال أطول بكثير وتكون هناك حاجة لتقديرات زائدة.

- بعض منشآت الأعمال، مثل المصارف، تتداول بنشاط في الأدوات المالية فيما تقوم منشآت أخرى باستخدامها بصورة نادرة.
- من المرجح أن تستدعي الفترات التي تشهد أوضاع اقتصادية سلبية وضع تقديرات للقيم القابلة للتحقق واحتياطيات الهبوط في القيمة. وفي هذه الظروف، يكون من المرجح أيضاً أن تشتد المخاطر المتعلقة باستمرار عمل الشركاء التجاريين، وأيضاً استمرار عمل المنشأة نفسها.

٥-٤ نُظُم المعلومات

١١٢- تُعد نُظُم المعلومات السليمة ضرورية لدعم ارتفاع جودة القوائم المالية. وقد توجد في بعض الأحيان متطلبات تنظيمية ومعايير محددة تتعلق بالنُظُم المحاسبية والنُظُم الأخرى الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة الداخلية عليها. لكن قد تغيب عنها هذه المتطلبات والمعايير. وقد توجد أيضاً قوانين أو لوائح محددة فيما يتعلق بدراسة مراقب الحسابات لنُظُم المعلومات لكن حتى وإن لم توجد هذه القوانين واللوائح فإن طبيعة وجودة نُظُم معلومات المنشأة ستؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

١١٣- تكون الأعمال التي تضطلع بها المنشآت الصغيرة أقل تعقيداً في بعض الأحيان، مع قلة مصادر الدخل والأنشطة. وفي مثل هذه الحالات، تكون النظم المحاسبية بسيطة عادةً وتستخدم تقنية أقل تعقيداً نسبياً، وقد تكون أدوات الرقابة الداخلية الرسمية محدودة أحياناً.

١١٤- رغم أن نُظُم المحاسبة الأساسية للعديد من المنشآت قد تكون جيدة من حيث الرقابة وإمكانية الاعتماد عليها، فإن متطلبات القوائم المالية تتطلب بشكل متزايد معلومات إضافية، ولاسيّما للإيضاحات على القوائم المالية. وسيكون من اللازم غالباً الحصول على معلومات عن أمور مثل القيم العادلة للأصول ومؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية كنشاط منفصل أو الحصول على هذه المعلومات من النُظُم التي لا تُعد عادةً جزءاً من النظام المحاسبي. وقد لا تكون هذه المعلومات خاضعة لنفس الرقابة التي تخضع لها معلومات النُظُم المحاسبية، مما قد يؤثر على الجودة العامة للقوائم المالية.

١١٥- تكون نُظُم المعلومات عادةً مُحوسبة. ورغم أن نُظُم الحاسب الآلي تعالج المعلومات عادةً بدقة، يمكن أن تخضع لمواطن ضعف نظامية وأن تواجه مشكلات تتعلق بالأمن والاستمرارية. وتتطلب ترتيبات حوكمة الشركات الفعالة غالباً أن يقدم مراقبو الحسابات الداخليون تأكيداً للمسئولين عن الحوكمة أو الإدارة، حسب مقتضى الحال، بشأن إمكانية الاعتماد على نُظُم معلومات المنشأة.

١١٦- تتجاوز أهمية نُظُم المعلومات القوائم المالية وتصبح منشآت الأعمال على نحو متزايد معتمدة على النظم المعقدة والتقنيات التي تدعمها. فعلى سبيل المثال:

- يعتمد العديد من الشركات على آليات ونظم لإدارة عمليات الإنتاج "عند الحاجة".
- يعتمد العديد من تجار التجزئة على نُظُم للمخزون والتوزيع.
- يمارس بعض تجار التجزئة الأعمال بمفردهم عبر الإنترنت.
- يعتمد معظم المؤسسات المالية وشركات الاتصالات والعديد من هيئات القطاع العام المهمة على نظم آلية لإجراء ومعالجة أحجام كبيرة من المعاملات بسرعة ودقة، وغالباً ما يكون ذلك على صعيد عالمي.

١١٧- يمكن أن يؤدي فشل النُظُم الآلية داخل المنشآت المعتمدة على تقنية المعلومات إلى تحميل الأعمال تكاليف كبيرة وفي الحالات القصوى إلى فشل الأعمال.

٥-٥ حوكمة الشركات

١١٨- بغض النظر عن المتطلبات التفصيلية لإطار التقارير المالية المطبق، فإن جودة القوائم المالية تدعمها الإدارة التي تمتلك الدوافع للإفصاح عن المعلومات المالية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها، والتي تحظى بالمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بذلك.

١١٩- يترتب على إشراف المسئولين عن الحوكمة على الإدارة إرساء توقعات للسلوك وتوفير الدافع للإدارة للوفاء بمسؤولياتها. ويمكن أن يكون لحوكمة الشركات القوية أثر إيجابي على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تُعدها المنشأة.

١٢٠- توجد لجان المراجعة في العديد من المنشآت -ولاسيّما المنشآت الكبيرة-ويمكن أن تسهم في تعزيز حوكمة الشركات، وخاصة عندما يكون أعضاء اللجنة مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويمكن للاختلافات في قوة ترتيبات حوكمة الشركات أن تؤثر في النهج المتبع في المراجعة والتفاعلات مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة.

١٢١- تحظى الحوكمة الفعالة بنفس القدر من الأهمية بالنسبة للمنشآت الصغيرة، رغم أن أشكال الملكية قد توحي بعدم ملاءمة هياكل حوكمة الشركات الرسمية ورغم أن لجان المراجعة تكون أقل شيوعاً. وقلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمسئولين عن الحوكمة في العديد من المنشآت الصغيرة؛ إذ يضطلع المالك المدير بكلا الدورين.

١٢٢- يُرجح أن يتحسن تصور المستخدمين لجودة القوائم المالية إذا اعتقدوا أن لجنة المراجعة تتألف من أعضاء مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويُرجح أيضاً أن تزيد درجة الثقة إذا أحيط المستخدمون علماً، ربما من خلال تقرير سنوي، بالأنشطة التي نفذتها لجنة المراجعة والقضايا الرئيسية التي تناولتها وأسباب الاستنتاجات التي توصلت إليها.

١٢٣- تحدد العديد من المنشآت الكبيرة، ضمن هياكل الحوكمة والرقابة الداخلية الخاصة بها، وظيفة للمراجعة الداخلية. وفيما تتباين أهداف ونطاق هذه الوظيفة، فإنها تنطوي عادةً على تنفيذ أنشطة تأكدية واستشارية مصممة لتقييم وتحسين فاعلية آليات حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر ورقابتها الداخلية. وقد يضطلع المسئولين عن الحوكمة بدور إشرافي على وظيفة المراجعة الداخلية ويُرجح أن يكونوا مهتمين بالتحقق من وجود تفاعل مناسب بين عمل مراقب الحسابات الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية.

١٢٤- فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية، يكون لموقف مديري المنشأة، الذين عادةً ما يكونون أعضاء مجلس إدارة الشركة، أهمية أساسية. وقد يعتبر البعض أن المراجعة الخارجية ليست سوى ضرورة تنظيمية، يلزم الحد من تكلفتها بأكبر قدر ممكن. وقد يولي آخرون قيمة للمراجعة باعتبارها آلية صارمة تمنحهم الثقة بأن المعلومات المالية المنشورة يمكن الاعتماد عليها وتمنحهم أيضاً فرصة للحصول على تعليقات متبصرة من مراقب مستقل واسع المعرفة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها المنشأة، وبيئة الرقابة الخاصة بها وآلية القوائم المالية لديها. ويمكن للمسئولين عن الحوكمة في المنشأة أن يؤثروا بشكل إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إبداء اهتمام جدي بعمل مراقب الحسابات واتخاذ إجراءات عملية عندما لا يعتبرون أنه قد تم تقديم الجودة المناسبة.

١٢٥- في المنشآت الكبيرة، وخصوصاً المنشآت المقيدة في البورصة، توجد غالباً لجان المراجعة للإشراف على العلاقة بين المنشأة ومراقب الحسابات. ويمكن أن ينطوي هذا على تعيين مراقب الحسابات وتقييم استقلاله (بما في ذلك تقديم الخدمات غير المرتبطة بالمراجعة) واعتماد أتعاب المراجعة. وطالما كانت لجان المراجعة متحمسة لزيادة جودة المراجعة بدلاً من تقليل التكلفة، فإنها تساعد في ضمان تخصيص ما يكفي من الموارد المناسبة للمراجعة.

١٢٦- تتحمل بعض لجان المراجعة أيضاً مسؤولية النظر في جودة المراجعة بشكل مباشر وتقوم بذلك في إطار آلية إعادة تعيين مراقبي الحسابات أو عند النظر في أتعاب المراجعة. ويمكن دعم هذه المسؤولية إذا كانت لجنة المراجعة تتبع آلية رسمية وضوابط لبيان سمات جودة المراجعة. وسوف يتأثر نظر لجنة المراجعة في جودة المراجعة بالتفاعلات مع مراقب الحسابات (انظر الفقرات من "٧٠" إلى "٧٣") وخصوصاً بأي تقييم يتم إجراؤه لنزعة الشك المهني المطبقة.

١٢٧- توجد عادةً علاقة بين جودة المراجعة وجودة وكمية الموارد المستخدمة في أدائها؛ وينعكس هذا عادةً في أتعاب المراجعة. غير أن انخفاض أتعاب المراجعة لا يمكن بأي حال أن يكون مبررا لعدم توفير موارد كافية للمراجعة والحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن المهم أن تنظر لجان المراجعة فيما إذا كان قد تم التخطيط لتخصيص وقتٍ كافٍ للمراجعة. ولهذا أهمية خاصة عند التفاوض بشكل مباشر مع الإدارة على أتعاب المراجعة. وغالباً ما يكون للإدارة نفوذ كبير في تحديد أتعاب المراجعة، وقد تكون لها وجهة نظر مختلفة في جودة المراجعة عن وجهة نظر لجنة المراجعة.

٥-٦ العوامل الثقافية الأوسع نطاقاً

١٢٨- يمكن للثقافات السائدة أن تؤثر بشكل مباشر في المواقف السلوكية وأفعال جميع أصحاب المصلحة المشاركين في مراحل إعداد القوائم المالية، وأن تؤثر بشكل غير مباشر في طبيعة ومدى متطلبات المحاسبة والقوانين واللوائح المطبقة.

١٢٩- وتتضمن الأبعاد الثقافية ما يلي:

(أ) المواقف السلوكية تجاه السلطة -تتباين درجة عدم المساواة داخل المجتمعات ("المسافة من السلطة") ويمكن أن يؤثر هذا على طريقة تفاعل الأشخاص الأقل درجة مع الأشخاص الأعلى درجة، والعكس صحيح.

(ب) تجنب حالة عدم التأكد -تتباين طريقة تعامل الأفراد مع حالات عدم التأكد ويمكن لهذا أن يؤثر على رغبتهم في وضع أسس واضحة واستجابتهم للمواقف غير النمطية.

(ج) السلوك الجماعي - درجة توقع المجتمع لقيام الأفراد بالتصرف بشكل جماعي أو فردي.

(د) الشفافية - القيمة التي يمنحها المجتمع للتوازن الصحيح بين الشفافية والسرية.

١٣٠- يُرجح أن تؤثر هذه الأبعاد الثقافية على الموضوعية ونزعة الشك المهني وطريقة عمل الأفراد مع بعضهم وإصدارهم للأحكام وتواصلهم مع الآخرين.

١٣١- يمكن للاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية أن تشكل تحديات عملية أمام كل من المنشآت متعددة الجنسيات ومراقبي حسباتها. وقد تقرر إدارة المجموعة اتخاذ إجراءات محددة للتخفيف من تأثيرات هذه التحديات عن طريق إخضاع القوائم المالية لأدوات رقابة فعالة يتم تطبيقها وصونها على مستوى المجموعة. وقد تشتمل هذه الإجراءات، على سبيل المثال، على ما يلي:

- سياسات وخطوات متسقة في جميع الدول التي تعمل فيها المجموعة.
- برامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الغش.
- قيام المراجعين الداخليين بتقييم دقة واكتمال المعلومات المالية المستلمة من أحد شركات المجموعة.
- المتابعة المركزية لعمليات شركات المجموعة ونتائجها المالية.
- زيارات الاتصال المنتظمة من جانب إدارة المجموعة.
- انتداب الموظفين.

ويساعد فهم الاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية الأوسع نطاقاً مراقب الحسابات المجموعة في التخطيط لمراجعة المجموعة وإجراء المراجعة في مختلف الأقاليم.

٥-٦-١ المواقف السلوكية تجاه السلطة

١٣٢- يوجد في بعض الثقافات مدى واسع لتوزيع السلطة بين الأشخاص في شكل هرمي، ومن المرجح أن يؤثر ذلك على السلوك والاتصالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير اللائق قيام الموظفين الأقل خبرة بالتحقق من صحة آراء الموظفين الأعلى درجة. ويمكن أن يؤثر الإذعان الذي لا موجب له لسلطة الغير أن يؤثر على كل من استعداد المحاسبين الأقل خبرة في المنشأة لإثارة المخاوف بشأن المشرفين عليهم وبشأن علاقات العمل داخل فريق العمل.

١٣٣- تُعتبر المراجعة آلية تشتمل على فريق عمل يعمل ويتواصل بوضوح مع من هم أعلى وأسفل هيكل الفريق. وتتطلب المراجعة أيضاً عقلية متحلية بنزعة الشك. وفي الثقافات التي يوجد بها مدى واسع لتوزيع السلطة قد يصعب على مراقبي الحسابات الأقل خبرة التشكيك بشكل مباشر فيمن هم في موضع السلطة. وفي مثل هذه المواقف، قد يقرر مراقبو الحسابات التوسع في اطلاعهم على الوثائق بدلاً من المناقشة الجادة للإدارة بشكل مباشر من خلال الاستفسار.

٥-٦-٢ تجنب حالة عدم التأكد

١٣٤- تمتلك بعض الثقافات قدرة أعلى من غيرها على تحمل حالات عدم التأكد. ويمكن لهذا أن يؤثر على المواقف السلوكية من أخذ المخاطرة ونقيضها، ألا وهو أخذ الحيطة. ومن المرجح أن يؤثر أخذ الحيطة في استراتيجيات عمل الإدارة وسلوكها الداخلي وأيضاً في الاجتهادات المحاسبية الملازمة للقوائم المالية.

١٣٥- ومن المرجح أيضاً أن يؤثر تجنب حالة عدم التأكد في تقييم مراقبي الحسابات للمخاطر وحجم الأدلة التي يقررون أنها كافية ومناسبة.

٥-٦-٣ السلوكيات الجماعية

١٣٦- تولي بعض الثقافات قيمة اجتماعية كبرى للسلوك الجماعي مثل الولاء للدولة أو صاحب العمل أو العائلة. وفي مثل هذه الظروف تزيد احتمالية التزام الأفراد بقواعد وآليات المجموعة. وفي مجتمعات أخرى، تكون للآراء والمناهج الفردية قيمة، وفي حين أن هذا قد يشجع على ممارسة نزعة الشك المهني فمن المرجح أيضاً أن يؤدي إلى تباين أكبر في السلوك والنتائج النهائية.

٥-٦-٤ الشفافية

١٣٧- ثمة جانب آخر من الجوانب الثقافية التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية وفاعلية تفاعلات مراقب الحسابات مع الإدارة يتمثل في درجة التكتم أو السرية المتوقعة في شؤون العمل. وقد يصعّب عدم الانفتاح أو الشفافية من جانب الإدارة على مراقبي الحسابات اكتساب الفهم الضروري للمنشأة من أجل القيام بشكل مناسب بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية.

٥-٧ تنظيم أعمال المراجعة

١٣٨- ينطوي التنظيم على الترخيص للمكاتب والأفراد للقيام بأعمال المراجعة وتحديد المعايير والتفتيش على أعمال المراجعة للتحقق من جودتها واتخاذ الإجراءات التأديبية في حالة عدم الالتزام بالمعايير وإخفاق أعمال المراجعة. ويتم الاضطلاع بهذه المهام عادةً على المستوى العام بواسطة جهات تنظيمية مستقلة أو هيئات محاسبة مهنية أو مزيج من كليهما.

١٣٩- توفر القوانين ومعايير المراجعة وقواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة الأساس للعديد من الجوانب التنظيمية. ورغم أن معايير المراجعة وقواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة يتم فرضها على المستوى العام.

١٤٠- تكون متطلبات معايير المراجعة والمعايير الأخرى ذات الصلة أكثر فاعلية إذا تم إنفاذها كما ينبغي. وينطوي هذا على الوضع القانوني للمعايير والتفتيش على أعمال المراجعة والتحقق عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة والقيام عند الاقتضاء باتخاذ إجراءات تأديبية.

١٤١- عادةً ما يتم التفتيش على أعمال المراجعة على المستوى العام من خلال مكتب مراجعة منفصل (فحص النظراء)، أو هيئة محاسبة مهنية (تُسند إليها أحياناً هذه المسؤولية من جانب جهة رقابية)، أو من خلال الجهات المستقلة المنظمة لأعمال المراجعة. وتنص القوانين واللوائح بشكل متزايد على أن تتم أنشطة التفتيش على أعمال مراجعة الشركات المقيدة في البورصة، وأحياناً أعمال مراجعة المنشآت الأخرى ذات المصلحة العامة، من خلال جهة مستقلة مُنظِّمة لأعمال المراجعة.

١٤٢- توفر أنشطة التفتيش على أعمال المراجعة أسلوباً مهماً لتقييم التزام مراقبي الحسابات بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التفتيش. ويمكن للإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لعلاج مواطن الضعف التي يحددها القائمون بالتفتيش على أعمال المراجعة أن تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتسجيل النتائج ذات الصلة المستنبطة من أنشطة التفتيش على أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١٤٣- غالباً ما تُنشر نتائج أنشطة التفتيش على أعمال المراجعة. وسيؤدي نشر نتائج أنشطة التفتيش على أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة عن القضايا المتعلقة بجودة المراجعة.

١٤٤- تكون الترتيبات التأديبية الفعالة بمثابة حافز لمكاتب المراجعة للالتزام بالمعايير المطبقة، كما إنها تمنح أصحاب المصلحة الآخرين الثقة في جودة المراجعة. وتستلزم الترتيبات التأديبية الفعالة وجود نطاق اختصاص واضح للمسؤولين عن مهام التحقق والمهام التأديبية وتوفر موارد كافية للقيام بعملهم.

٥- ٨ بيئة التقاضي

١٤٥- إضافة إلى التكاليف المباشرة التي يتم تكبدها أثناء القيام بالمراجعة، توجد احتمالية بأن يكون مكتب المراجعة مطالباً بتعويض خصومه في الدعاوى القضائية عن عواقب إخفاقه في أعمال المراجعة. ويتباين خطر التقاضي وأثره على جودة المراجعة.

١٤٦- يعتقد البعض أن خطر التقاضي يحسن جودة المراجعة نظرا لأنه سيجعل مراقب الحسابات مضطرا للحد من فرصة إخفاق أعمال المراجعة. ويعتقد آخرون أن خطر التقاضي سيكون له أثر سلبي على جودة المراجعة حيث إنه سيؤدي إلى خلق عقلية "نمطية" بدلاً من الرغبة في التفكير في طرق لمواجهة خطر المراجعة بأسلوب مبتكر، وأن خطر التقاضي سيكون بمثابة مثبّط لذوي المواهب يثنيهم عن الانضمام إلى مهنة المراجعة والاستمرار فيها.

٥-٩ اجتذاب المواهب

١٤٧- تُعد المراجعة نشاطاً ذهنياً مرهقاً يتطلب حسن الاجتهاد وامتلاك عقلية متسائلة وقدراً كبيراً من المعرفة الخاصة بالأعمال والقوائم المالية والمراجعة. وفيما تسعى المهنة جاهدة لتزويد مراقبي الحسابات بالكفاءات الضرورية، فإن فاعلية ذلك ستتأثر حتماً بمهارات الموظفين الجدد.

١٤٨- يُعد خريجو الجامعات أحد المصادر المهمة لاستقطاب الموظفين الجدد والكثير منهم يكون متخصصاً في المحاسبة وإدارة الأعمال. ويمكن لهذه الخلفية أن توفر كلاً من المعرفة الملاءمة والمواقف الأخلاقية المناسبة.

١٤٩- يُعد تعيين الموظفين الذين يتمتعون بالقدرات اللائقة في مهنة المراجعة عنصرا أساسياً في جودة المراجعة. ويجب أن تلفت جاذبية مهنة المحاسبة انتباه الموظفين الجدد المحتملين في مرحلة مبكرة قدر الإمكان. غير أن جاذبية مهنة المراجعة تتباين وتتأثر بعوامل مثل سمعة المهنة ووضعها، وأيضاً بعوامل مباشرة بصورة أكبر مثل المستويات المقارنة للأجور والتصورات المتعلقة بجهد العمل المحتمل. وفي حالة وجود نقص في الموظفين الجدد المحتملين الذين يتمتعون بمؤهلات علمية مناسبة، فقد يصعب تعيين المرشح الذي يتمتع بالمؤهلات المناسبة.

٥-١٠ الجدول الزمني للقوائم المالية

١٥٠- يمكن أن يؤثر الجدول الزمني الذي يلزم إنجاز أعمال المراجعة خلاله على آليات إعداد القوائم المالية وطريقة اعتماد الإدارة والمسئولين عن الحوكمة لها. ويحد كذلك ظهور أنظمة التقارير المستعجلة من قدرة مراقب الحسابات على أداء عمل تفصيلي بعد انتهاء الفترة المالية. ونتيجة لذلك، أصبح من الضروري بشكل متزايد أن يعتمد مراقب الحسابات على نُظُم الرقابة الداخلية وأداء إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة.

١٥١- يتأثر توقيت إعداد المعلومات المالية أيضاً بحاجة الشركات المقيدة في البورصة إلى إصدار تقديرات للأرباح أو نتائج أولية في مرحلة مبكرة. وفي بعض الأحيان، يكون مراقبو الحسابات مطالبين بالموافقة على مثل هذه الإصدارات أو أداء أعمال خاصة بشأنها. ومن مزايا ذلك أن مراقب الحسابات سيكون مطمئناً إلى النتائج المالية قبل صدور المعلومات لكنه يزيد من ضغط الوقت.

١٥٢- يمكن أن تكون المواعيد النهائية لإعداد القوائم المالية عند مراجعة المنشآت الصغيرة أقل تشدداً منها عند مراجعة المنشآت المقيدة في البورصة، مما يتيح لمراقب الحسابات أن يستفيد من الأدلة المتحصل عليها من الأحداث والمعاملات التي تتم بعد تاريخ القوائم المالية. وعلاوة على ذلك، فقلما تصدر المنشآت الصغيرة تقديرات للأرباح قبل انتهاء المراجعة. لكن ليس مستغرباً أن تقوم المنشآت الصغيرة بتقديم قوائم مالية غير مدققة سنوية أو شهرية أو ربع سنوية للمصارف ومصادر توفير رأس المال الأخرى.

الملحق الأول

صعوبة تعريف جودة المراجعة

١- يكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات الجهات الرقابية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، ولا يوجد لها أي تعريف أو تحليل حظي باعتراف عالمي.

٢- يتمثل غرض المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك عن طريق قيام مراقبي الحسابات بجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للتعبير عن رأي فيما إذا كانت القوائم المالية معدة، في جميع جوانبها الهامة، طبقاً لإطار التقارير المالية المطبق. وغالباً ما يكون الرأي متعلقاً بما إذا كانت القوائم المالية "تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن" المركز المالي للمنشأة كما هو في نهاية الفترة ولنتائج المنشأة وتدفقاتها النقدية خلال الفترة، طبقاً لإطار التقارير المالية المطبق.

٣- رغم أن القوانين ومعايير المحاسبة تنص على ضوابط لـ "العرض العادل والواضح"، فإن العديد من جوانب آلية التقارير المالية، وبالتالي مراجعة القوائم المالية، تنطوي على الاجتهاد.

٤- توفر معايير المراجعة أساساً مهماً داعماً لجودة المراجعة. وبصفة خاصة، توضح معايير المراجعة أهداف مراقب الحسابات[٩] وتضع الحد الأدنى للمتطلبات. ومع ذلك، فإن غالبية المتطلبات الواردة في معايير المراجعة إما أنها توفر إطاراً للاجتهادات التي تتم أثناء المراجعة أو أنها تحتاج إلى الاجتهاد لتطبيقها بشكل سليم.

٥- وبناءً عليه، فإن المراجعة هي تخصص يعتمد على أفراد أكفاء يستخدمون ما لديهم من خبرات ويلتزمون بالنزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لتمكينهم من إصدار الأحكام المناسبة التي تدعمها الحقائق وظروف المهمة. وتُعد صفتي المثابرة والدقة من الصفات المهمة كذلك في ضمان إدخال التغييرات اللازمة على القوائم المالية، أو ضمان احتواء تقرير مراقب الحسابات على التحفظات الملاءمة في حالة عدم إجراء مثل هذه التغييرات.

٦- إضافة إلى الطبيعة الاجتهادية التي تتصف بها جوانب القوائم المالية محل المهمة، يوجد عدد من العوامل التي تجعل من الصعب وصف وتقييم جودة المراجعة، من بينها ما يلي:

- أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية التي تم مراجعتها لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة.
- أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما.
- أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة.
- أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة.

---

[٩] راجع الفقرة "١١" من معيار المراجعة رقم (٢٠٠)
تتمثل الأهداف العامة لمراقب الحسابات عند القيام بمراجعة القوائم المالية فيما يلي:
(أ) التوصل إلى تأكد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الهام والمؤثر، سواء بسبب الغش أو الخطأ، ومن ثم تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في جميع جوانبها الهامة، وفقاً لإطار التقارير المالية المطبق؛
(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها مراقب الحسابات.

أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية التي تم مراجعتها لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة

٧- في ضوء هدف المراجعة، فإن وجود تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية لم يتم اكتشافها خلال المراجعة قد يكون مؤشراً على إخفاق أعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن عدم وجود التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية لا يمكن أن يكون في حد ذاته المقياس الوحيد لجودة المراجعة لأنه قد لا تكون هناك أي تحريفات هامة ومؤثرة يلزم اكتشافها.

٨- حتى في حالة وجود تحريف هام ومؤثر غير مكتشف في القوائم المالية التي تم مراجعتها فإن ذلك قد لا يشير بالضرورة إلى ضعف جودة المراجعة لأن أعمال المراجعة تهدف إلى الحصول على تأكد معقول، وليس مطلقاً، بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات هامة ومؤثرة. ويكون للفرق بين التأكد المطلق والمعقول أهمية خاصة عندما تكون التحريفات ناشئة عن أفعال غش تم إخفاؤها من خلال التزوير والتواطؤ وإساءات العرض المتعمدة.

٩- يعكس نموذج المراجعة القيود الملازمة للمراجعة ويهدف إلى الحصول على تأكد معقول، وليس مطلقاً، وهو ما يعني أنه توجد احتمالية لعدم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة. وفي حالة التعرف على تحريفات في وقت لاحق لم يتم اكتشافها أثناء المراجعة، فقد يصعب تحديد ما إذا كانت هذه التحريفات لم يتم اكتشافها نتيجة لنموذج المراجعة عموماً أم لمواطن خلل في جودة المراجعة الفردية ذات الصلة.

١٠-يُعد مفهوما "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" و"التأكد المعقول" وثيقي الصلة ببعضهما. ولا يمكن تعريف أي منهما بدقة لكن يلزم النظر إلى كليهما في سياق المعايير المطبقة والممارسات المستقرة.

أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما

١١-لا توجد منشأتان متطابقتان تمام التطابق ولذلك ستتباين بالضرورة أعمال المراجعة والاجتهادات المطلوبة. ولذلك، فإن تحديد ما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" هو أمر يخضع للاجتهاد المهني بدرجة ما، يعكس حجم وطبيعة وتعقد المنشأة وقطاعها والإطار التنظيمي ذي الصلة الذي تعمل فيه، وأيضاً تقييم مراقب الحسابات لمخاطر أن تكون القوائم المالية المعدة من جانب الإدارة محرّفة بشكل هام ومؤثر.

١٢-عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وترتبط ربحية مكتب المراجعة عادةً بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن يؤدي هذا إلى وجود تصورات لدى الأطراف الأخرى بأنه بغض النظر عن تطبيق معايير المراجعة وقواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن مكاتب المراجعة يكون لديها حافز على المدى القصير للحد من حجم الأعمال المنفذة مع إدراكها بأنه على المدى الطويل يكون الحفاظ على جودة المراجعة لازماً لحماية سمعة مكتب المراجعة ولتجنب الإجراءات التنظيمية أو التنظيمية المسيئة. وفي القطاع العام أيضاً، ورغم أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تكون منشآت هادفة للربح، فإن قيود الموازنة قد تفرض عليها تحديات إضافية في ضمان مناسبة حجم العمل المنفذ.

أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة

١٣-تتباين وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة فيما بين أصحاب المصلحة. وهذا في حد ذاته ليس مثيرا للاستغراب فمستوى انخراطهم المباشر في المراجعة واطلاعهم على المعلومات المرتبطة بها يتباين إلى حد كبير؛ وتتباين كذلك القيمة التي يوليها مختلف أصحاب المصلحة للمراجعة.

١٤- لا يكون للمساهمين في المنشآت المقيدة في البورصة حق الاطلاع على الاتصالات المتعلقة بالمراجعة باستثناء ما يكون متاحاً للجمهور. وفي المقابل، غالباً ما يمكن لأصحاب المصلحة في المنشآت الأخرى الاتصال بشكل مباشر بمراقبي الحسابات والحصول على كل من الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، وهو ما يؤثر بشكل مباشر في وجهات نظرهم المتعلقة بجودة المراجعة.

١٥-قد ينظر بعض مستخدمي القوائم المالية إلى جودة المراجعة على أنها تحقيق أكبر زيادة ممكنة في حجم أدلة المراجعة المتحصل عليها وفي مدى المناقشة الجادة التي تتعرض لها الإدارة. ومن شأن النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور فقط أن يوحي بأن جودة المراجعة ستكون أعلى كلما زادت الموارد (بالمعنى الكمي والنوعي على السواء) المرصودة للمراجعة.

١٦-قد تكون الإدارة مهتمة بضمان تخفيض تكاليف المراجعة وإنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. وعند النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور، قد تقترح الإدارة الحد من الموارد المرصودة للمراجعة قدر المستطاع.

١٧-وتشير الموازنة بين هذه الآراء المختلفة إلى أن المراجعة عالية الجودة تنطوي على مراجعة فعالة يتم تنفيذها بكفاءة في الوقت المناسب ونظير أتعاب معقولة. غير أن تفسير الكلمات "فعال" و"بكفاءة" و"الوقت المناسب" و"معقولة" يخضع للتقدير الشخصي. وغالباً ما يكون المسئولين عن الحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة، في وضع جيد يؤهلهم للنظر في هذه الأمور. ولهذا، أحياناً تكون لجان المراجعة مسؤولة عن النظر في جودة المراجعة والموافقة على تعيين مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة أو التوصية بذلك.

أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة

١٨-تكون العديد من الخدمات واضحة نسبياً لمن تؤدى لهم ويستطيع المستخدمون تقييم جودتها بشكل مباشر. لكن العديد من أصحاب المصلحة، بما في ذلك المساهمين في الشركات المقيدة في البورصة أو جهات تمويل أي عمل، لا تتوفر لديهم عادةً نظرات متعمقة مفصلة في العمل المؤدى أثناء المراجعة والقضايا التي تم تحديدها ومعالجتها. ولذلك، غالباً ما يعجز مستخدمو القوائم المالية، الذين هم من خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة، عن تقييم جودة المراجعة بشكل مباشر.

١٩-يمكن ذكر المعلومات المتعلقة بعمل مراقب الحسابات والنتائج التي توصل إليها في تقريره. لكن تقارير العديد من مراقبي الحسابات تكون موحدة، وباستثناء الظروف غير المعتادة نسبياً التي يكون فيها رأي مراقب الحسابات معدلاً، لا تُقدم عادةً معلومات بشأن عمل مراقب الحسابات والنتائج التي توصل إليها.

٢٠-طلب المستخدمون من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد زيادة المعلومات التي ينبغي ذكرها في تقارير مراقب الحسابات واستجاب المجلس واللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى باقتراح تغييرات على هيكل تقرير مراقب الحسابات وصياغته ومضمونه، (والذي التزمت به المعايير المصرية للمراجعة إصدار ٢٠٢٥) كان من بينها إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة في التقارير الخاصة بمراجعة الشركات المقيدة في البورصة. ويأمل المجلس واللجنة أن توفر التغييرات التي تم إدخالها على تقرير مراقب الحسابات، ولاسيّما إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة، معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لأجل تعزيز فهمهم لتلك الأمور التي بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات ذات أهمية بالغة في المراجعة.

٢١-يأمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد واللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى أن تمنح مبادرته الخاصة بتقارير مراقبي الحسابات المستخدمين بعض النظرات المتعمقة بشأن جودة المراجعة، خاصةً إذا كانت هناك فرصة لإجراء المزيد من النقاش حولها مع لجان المراجعة أو مراقب الحسابات. غير أن المجلس واللجنة يدركان أن هذه المعلومات الإضافية لن تمثل حتماً سوى جزء صغير نسبياً من إجمالي المعلومات المعروفة لمراقب الحسابات والتي قد تكون مهمة لزيادة التقدير الذي تحظى به جودة المراجعة.

الملحق الثاني

السمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات وآلية الأداء

١- يحتوي هذا الملحق على وصف أكثر تفصيلاً للسمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات وآلية الأداء وتطبق هذه السمات النوعية على مستوى مهمام المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى العام.

عوامل المدخلات

١-١ القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية – مستوى المهام

٢- وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق العمل بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات السلوكية.
- أن يتحلى فريق العمل بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق العمل مستقلاً.
- أن يتحلى فريق العمل بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق العمل بنزعة الشك المهني.

١-١-١ أن يقر فريق العمل بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقا وبأهمية الالتزام بالمتطلبات السلوكية

٣- يلتزم فريق العمل بأداء المراجعة بما يحقق مصالح أصحاب المصلحة في المنشأة وبما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً. ويُرجح أن تتباين طبيعة ومدى المصلحة العامة طبقاً لطبيعة المنشأة. لكن في جميع أعمال المراجعة يجب أن يقوم فريق العمل بإجراء مناقشات جادة بدرجة مناسبة مع الإدارة وأن يبدي آراءه بدقة وأن يتابع دراسته للأمور حتى يتوصل إلى استنتاجات مناسبة.

١-١-٢ أن يتحلى فريق العمل بالموضوعية والنزاهة

٤- يفرض مبدأ الموضوعية على مراقبي الحسابات التزاماً بعدم الإخلال بأحكامهم المهنية أو العملية بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مبرر له من جانب الآخرين(١٠).

٥- تنبع ضرورة تحلي مراقبي الحسابات خصوصاً بالموضوعية من حقيقة أن العديد من القضايا المهمة التي ينطوي عليها إعداد القوائم المالية تكون منطوية على الاجتهاد. وقليل فقط من البنود المدرجة في القوائم المالية يمكن قياسه بصورة يقينية، فيما ينطوي العديد من البنود على التقدير وبالتالي على الاجتهاد. ويجب على مراقبي الحسابات أن يتحلوا بالموضوعية عند قيامهم بتقييم اجتهادات الإدارة للحد من خطر أن تكون القوائم المالية مُحرفة بشكل هام ومؤثر من خلال تحيز الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد.

٦- تُعد النزاهة شرطاً أساسياً لجميع من يعملون من أجل المصلحة العامة. ومن الضروري أن يعمل فريق العمل، وأن يُنظر إليه على أنه يعمل، بنزاهة ولا يقتصر هذا على العمل بأمانة وإنما يشمل مجموعة كبيرة من الصفات ذات الصلة مثل العدالة والصراحة والشجاعة.

(١٠) قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، الفقرة "١٢٠ -١".

١-١-٣ أن يكون فريق العمل مستقلا

٧- تكون الاستقلالية ضرورية لحماية كل عضو من أعضاء فريق العمل أو مكتب المراجعة من التأثيرات التي قد تخل بالأحكام المهنية التي يصدرونها، كما إن الاستقلالية تساعدهم على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية وممارسة نزعة الشك المهني. والاستقلالية ضرورية أيضاً لتجنب الحقائق والظروف التي تكون واضحة لدرجة أن أي طرف ثالث موضوعي ومطلع يكون من المرجح أن يستنتج أن نزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني للمكتب أو عضو في فريق العمل قد تم الإخلال بها.

٨- قد يكون من بين التهديدات التي تمس استقلالية مراقب الحسابات ما يلي:

- وجود مصالح مالية بين مراقب الحسابات والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فإن امتلاك حصة مالية في المنشآت التي تحصل على خدمات المراجعة قد يخلق تهديداً تفرضه المصلحة الشخصية.
- وجود علاقات عمل بين مراقب الحسابات والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فقد تخلق علاقات العمل الوثيقة بين مكتب المراجعة أو عضو في فريق العمل أو أحد أفراد الأسرة المقربين من جانب والمنشأة من جانب آخر تهديدات بسبب المصلحة الشخصية أو الضغوط التي قد يفرضها العميل.
- تقديم خدمات أخرى غير المراجعة للعملاء الذين يحصلون على خدمات المراجعة. إذ تقدم مكاتب المراجعة عادة لعملائها الذين يحصلون على خدمات المراجعة مجموعة من الخدمات التي تتسق مع مهارات المكتب وخبراته خلاف خدمات المراجعة. لكن تقديم خدمات أخرى غير المراجعة قد يخلق تهديدات تمس الاستقلالية. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات الفحص الذاتي والمصلحة الشخصية والدفاع عن مصالح العميل امام الغير.
- إمكانية اعتقاد الشركاء والموظفين أن أجرهم واستمرار مسيرتهم المهنية في مكتب المراجعة معتمد على المحافظة على عميل خدمات المراجعة، مما يخلق تهديداً بسبب التآلف غير المهني مع العميل أو المصلحة الشخصية.
- الحالات التي ينضم فيها عضو سابق في فريق العمل أو شريك في المكتب إلى المنشأة الخاضعة للمراجعة في منصب يمكّنه من ممارسة تأثير كبير على إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات التآلف غير المهني مع العميل والمصلحة الشخصية والضغوط التي قد يفرضها العميل.

٩- قد ينشأ أيضاً تهديد بسبب التأليف غير المهني عن طريق استخدام نفس كبار العاملين في مهمة مراجعة ما على مدار فترة طويلة من الوقت. لكن تراكم المعرفة السابقة بالمنشأة وعملها قد يفضي إلى ارتفاع جودة المراجعة حيث إن ذلك سيعزز من تقييم مراقب الحسابات للمخاطر واستجابته لها. ويمكن أن يؤدي ذلك أيضاً إلى تحقيق الكفاءة وتقديم توصيات أكثر بصيرة لتحسين مجالات معينة من العمليات التجارية للمنشأة.

١٠-يلزم الموازنة بين الفوائد التي من المحتمل أن تعود على جودة المراجعة وتهديدات استقلالية مراقب الحسابات التي قد تنشأ عن المعرفة المفصلة لدى كبار العاملين بالمنشأة وعملها نتيجة مشاركتهم في مراجعة المنشأة على مدار عدد من الأعوام. ولعلاج هذا التهديد، تقضي قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بتغيير (أو "تدوير") الشركاء الرئيسيين المسؤولين عن مراجعة المنشآت بعد عدد معين من السنوات وفقاً للقرارات الصادرة من الجهة الرقابية، فيما تفرض المتطلبات السلوكية أو التنظيمية فترة تدوير أقصر. يعتقد البعض أنه إضافة إلى تدوير الشركاء المسؤولين عن مهمام المراجعة، فمن شأن النظرة لاستقلالية مراقب الحسابات أن تتحسن إذا كان من الواجب تغيير مكتب المراجعة نفسه بشكل دوري. ويعتقد آخرون أن الإبقاء على نفس المكتب من المرجح أن يساعد مراقبي الحسابات في فهم عمل المنشأة ونُظُمها وأن يؤدي إلى استجابات فعالة لمخاطر وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة.

١١-يكون لمراعاة التهديدات والضمانات عند تحديد الاستقلالية لأعمال المراجعة في القطاع العام نفس القدر من الأهمية عندما يتعلق الأمر بأعمال المراجعة في القطاع الخاص. لكن بعض التهديدات المحتملة قد تختلف.

فعلى سبيل المثال، تقل احتمالية أن يكون للمراقبي الحسابات في القطاع العام مصالح مالية مباشرة في الهيئات التي يقومون بمراجعتها.

١٢- غالباً ما يُنظر إلى مراقب الحسابات على أنه مستشار مالي وضريبي محترم للمنشأة وعادةً ما تكون هناك اتصالات مباشرة متكررة مع الإدارة العليا، مما يؤدي إلى حسن معرفة مراقب الحسابات بالتطورات التجارية في المنشأة. ويمنح هذا مراقب الحسابات معرفة جيدة بكل من آلية إعداد القوائم المالية الخاصة بالعميل والقطاع الذي يعمل فيه، لكن قد يُنظر إليه أيضاً على أنه تهديد للاستقلالية.

١-١-٤ أن يتحلى فريق العمل بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة

١٣-تستلزم الكفاءة المهنية والعناية الواجبة من جميع أعضاء فريق العمل:

- امتلاك وترسيخ معرفة ومهارة مهنية على مستوى مناسب؛
- العمل بعناية ودقة وفي إطار الوقت المحدد؛
- العمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المطبقة.

١-١-٥ أن يتحلى فريق العمل بنزعة الشك المهني

١٤-نزعة الشك المهني هي موقف يشتمل على استخدام عقلية متسائلة في سياق فهم مناسب للمنشأة وعملها والبيئة التي تعمل فيها. ويتيح هذا الفهم، مع المعرفة والخبرة الأكثر عموماً بمجال العمل، لمراقب الحسابات أن يقيّم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية للمنشأة وأن يقيّم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها وأن يصل إلى الاستنتاجات المناسبة.

١٥-تُعد نزعة الشك المهني أحد الجوانب المهمة في حكم مراقب الحسابات فيما يتعلق بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها وتقييم نتائجها. وما لم يكن مراقبو الحسابات مستعدين للتحقق من تأكيدات الإدارة (بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة أحد الخبراء)، فلن يكونوا بمثابة رادع للغش ولن يكونوا قادرين على أن يستنتجوا بثقة ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة معروضة بشكل عادل وفقاً لإطار التقارير المالية.

١٦-تستلزم نزعة الشك المهني من جميع أعضاء فريق العمل:

- التحلي بعقلية متسائلة والاستعداد للتحقق من تأكيدات الإدارة؛
- تقييم المعلومات والتوضيحات التي يتم الحصول عليها أثناء عملهم؛
- السعي لفهم دوافع الإدارة لاحتمال تحريف القوائم المالية؛
- التحلي الدائم بعقلية منفتحة؛
- التحقق من صحة أحكام الأعضاء الآخرين في فريق العمل؛
- التحلي بالثقة اللازمة لمناقشة الإدارة بجدية والمثابرة لمتابعة الأمور حتى التوصل إلى استنتاج بشأنها؛
- التيقّظ للأدلة التي لا تتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها أو التي تدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الوثائق والردود على الاستفسارات.

١-٢ القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية – مستوى المكاتب

١٧-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلالية المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوض جودة المراجعة.

- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.
- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.
- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

١-٢-١ أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلالية المكتب

١٨-من الأهمية بمكان أن يضع مكتب المراجعة ترتيبات حوكمة داخلية صارمة لحماية طابع المصلحة العامة لوظيفة المراجعة ولتجنب أن تؤثر المصالح التجارية للمكتب بشكل سلبي على جودة المراجعة، على سبيل المثال عن طريق الدعم غير اللائق لمجالات الممارسة الأخرى (مثل الضريبة والشؤون المالية للشركات والاستشارات) على حساب جودة المراجعة.

١٩-تؤدي قيادة المكتب دورا حيوياً في نشر ثقافة تؤكد على دور المراجعة في تحقيق المصلحة العامة وأهمية جودة المراجعة في هذا الشأن، بما في ذلك تجنب المواقف التي قد تخل بموضوعية المكتب أو استقلاله. ويخلق الإعلان بشكل منتظم عن السلوكيات المأمولة بيئة مناسبة داخل مكتب المراجعة تشجع على الالتزام بالمبادئ الداعمة للمتطلبات السلوكية المطبقة على مراقبي الحسابات.

٢٠-يكون لمراقبي الحسابات الأفراد سيطرة مباشرة على ثقافة مكتبهم، وفي مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة يكون لعدد محدود من الشركاء تأثير مباشر جداً على عوامل المدخلات مثل ترتيبات الحوكمة والتشاور وأنشطة المتابعة. وبناءً على التوجه العام، يمكن أن يكون هذا نقطة قوة أو نقطة ضعف لبيئة المكاتب الصغيرة.

١-٢-٢ أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة

٢١-يمكن لنُظُم تقييم الأداء والمكافآت أن تخلق وتنمي السمات والسلوكيات الشخصية المناسبة، بما في ذلك النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وينطوي هذا على دمج هذه السمات في ضوابط اختيار الموظفين الجدد وآليات تحديد الترقيات والأجور وبرامج التدريب وعلى استخدام أطُر الكفاءات المناسبة.

٢٢- يمكن وضع أطُر الكفاءات على أفضل نحو بالرجوع إلى مجالات الكفاءات الخاصة بمعايير التعليم، ومن شأن هذا أن يعزز توافق الأطر فيما بين مكاتب المراجعة.

٢٣-تقوم المكاتب بشكل منتظم بتقييم شركائها وموظفيها مقارنة بالكفاءات المحددة لدعم جودة المراجعة. وفي سبيل القيام بذلك، تضمن مكاتب المراجعة عدم معاقبة شركائها وموظفيها بسبب اتخاذهم لمواقف صارمة في القضايا المتعلقة بالمراجعة، حتى وإن كان من المحتمل أن يعرض ذلك العلاقة مع العميل للخطر. وتُستخدم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدعم القرارات المتعلقة بتحديد الترقيات والأجور؛ وأيضاً لدعم الإجراءات الأخرى التي قد يتخذها المكتب عندما لا يفي أداء الشركاء أو الموظفين بالمعايير المأمولة.

١-٢-٣ ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة

٢٤-لا ينبغي أن تحول الاعتبارات المالية على مستوى كل من المكاتب (مثل المستهدف المالي الذي يحدده المكتب لهامش الربح المراد تحقيقه على أعمال المراجعة والاستعداد للاستثمار في نُظُم التدريب والدعم الخاصة بالمراجعة) ومستوى المهام (مثل العلاقة بين أتعاب المراجعة والتكلفة الأساسية للعمل المُؤدَّى) دون أن يحقق أداء المراجعة الصارمة المصلحة العامة.

٢٥-لا ينبغي أيضاً أن يتم ما يلي على حساب جودة المراجعة:

- التركيز على الفوز بمهام المراجعة وعلى الحفاظ على عملاء المراجعة، لاسيّما بأتعاب منخفضة بدرجة غير واقعية؛ أو
- التركيز على التسويق للخدمات غير المرتبطة بالمراجعة لدى المنشآت التي يقوم المكتب بمراجعتها؛ أو
- تخفيض التكاليف (بما في ذلك عن طريق تقليل عدد الشركاء والموظفين) في ممارسة المراجعة (على سبيل المثال، أثناء أوقات التراجع الاقتصادي).

١-٢-٤ أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.

٢٦-تتطلب المراجعة معرفة بعدد كبير من المجالات الفنية من بينها معايير المحاسبة والمراجعة والآداب المهنية وقوانين ولوائح الشركات والضرائب. ومن الأهمية بمكان أن يكون لدى مكاتب المراجعة ترتيبات دعم فني لمساعدة الشركاء والموظفين على مواكبة التطورات في هذه المجالات وتقديم الدعم في المجالات المعقدة.

٢٧-يمكن أيضاً تعزيز جودة المراجعة في حالة تطوير بنية تحتية معلوماتية تمكّن المكتب من دعم أحكام المراجعة (على سبيل المثال، عن طريق جمع قواعد البيانات المرتبطة بالأعمال والقطاعات) وتتبع قضايا الاستقلالية ومعالجتها كما ينبغي والتخطيط لتناوب الشركاء في مهمام المراجعة وإدارة هذا التناوب بفاعلية.

٢٨-يمكن أن يتباين حجم مكاتب المراجعة والدعم الفني المتاح فيها تبايناً ملحوظاً. ففي مكاتب المراجعة الصغيرة التي يقل فيها عدد الموظفين ويكون لقاعدة عملائها عمليات قليلة التعقيد نسبياً، يمكن وضع سياسات وإجراءات بسيطة نسبياً لمراقبة الجودة. لكن هذه المكاتب قد تواجه تحديات فيما يتعلق بجانب التشاور وقد توظف مستشارين خارجيين لتوفير الخبرة الفنية أو تعتمد على خدمات الدعم الفني المقدمة من هيئات المحاسبة المهنية المحلية.

١-٢-٥ أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة

٢٩-تُعد ثقافة التشاور ذات أهمية لجميع مكاتب المراجعة، بما في ذلك مراقبي الحسابات الأفراد. وتتطلب المراجعة غالباً اتخاذ قرارات وأحكام صعبة. ويقوم الموظفون بمناقشة هذه القضايا داخل فريق العمل ومع الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة. ويناقش الشركاء المسؤولون عن مهمام المراجعة القرارات والأحكام الصعبة مع الشركاء الآخرين أو مع اختصاصيين فنيين ويولون عناية بالغة للمشورة المقدمة. وحتى تعمل هذه الآلية بفاعلية فمن المهم أن تكون هناك ثقافة للتشاور وأن يكون لدى الأفراد المعنيين الوقت الكافي للتعامل كما ينبغي مع القضايا عند ظهورها.

٣٠-متى كانت الموارد الداخلية محدودة، فقد يمكن الحصول على موارد فنية خارجية من خلال هيئات المحاسبة المهنية أو العلاقات مع المكاتب الأخرى أو بالبحث عن مصادر مناسبة.

١-٢-٦ أن توجد نظم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم

٣١-قبل قبول مهمة المراجعة، وتجديده سنوياً بعد ذلك، من المهم لمكاتب المراجعة أن تنظر فيما إذا كانت مؤهلة لأداء المهمة وما إذا كانت تمتلك القدرات والموارد اللازمة للقيام بذلك. ويشمل هذا ما إذا كان المكتب قادرا على الالتزام بمتطلبات الآداب المهنية ذات الصلة.

٣٢-رغم أنه يتعين على مراقبي الحسابات استخدام نزعة الشك المهني، تستلزم المراجعة أيضاً درجة من الثقة في الإدارة. وبطبيعة الحال لا يمكن الوثوق بالإدارة التي تفتقر إلى النزاهة. ولذلك، تقوم النظم الجيدة الخاصة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم بتقييم ما إذا كانت هناك معلومات توحي بأن إدارة المنشأة تفتقر إلى النزاهة لدرجة يتعذر معها أداء مراجعة على قدر من الجودة. ولذا، فإن وجود نظام صارم لقبول العملاء

واستمرار التعامل معهم يُعد عاملاً مهماً في مساعدة مكتب المراجعة على تجنب المهام التي ترتفع فيها فرص الغش أو الأفعال غير التنظيمية، وبالتالي الحفاظ على سمعة قيامها بتقديم أعمال مراجعة عالية الجودة.

١-٣ القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية – المستوى العام

٣٣-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المطبقة.
- أن يكون للجهات الرقابية وجهات وضع المعايير وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق.
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

١-٣-١ أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلا من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المطبقة

٣٤-قد تكون متطلبات الآداب المهنية مفروضة بموجب قوانين أو لوائح أو مأمور بها من خلال هيئات المحاسبة المهنية وعلى الكيانات الأعضاء فيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، وبالمساعدة في تطبيقها، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات المحيطة، وقد يتم استكمال قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بمتطلبات عامة إضافية، ويجوز لمكاتب المراجعة وهيئات المراجعة للقطاع العام أن تختار فرض متطلبات أعلى على شركائها وموظفيها.

٣٥-لا يمكن أن تتناول متطلبات الآداب المهنية جميع المواقف المحتملة. ولذلك، يكتسب مراقبو الحسابات فهماً لكل من المتطلبات والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها من أجل فهم كيفية تطبيقها في الممارسة العملية. ويمكن تنمية الفهم لكيفية تطبيق المبادئ من خلال الاتصالات الداخلية في مكتب المراجعة، ومن خلال الإرشاد أو التدريب على رأس العمل، ومن خلال قيام الموظفين بملاحظة أداء الموظفين الأكثر خبرة في الواقع العملي.

٣٦-تفرض قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المبادئ الأساسية الآتية الخاصة بالآداب المهنية وتطالب مراقبي الحسابات بالالتزام بها[١١]:

- النزاهة – التحلي بالاستقامة والأمانة في جميع العلاقات المهنية والعملية. وتنطوي النزاهة أيضاً على التعامل العادل والصدق[١٢].
- الموضوعية -عدم السماح بغلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا موجب له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية أو العملية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة -التحلي بالمعرفة والمهارة المهنية بالمستوى اللازم لضمان حصول العميل أو صاحب العمل على خدمات مهنية وافية بناءً على التطورات الجارية في الممارسة والتشريعات والأساليب والعمل بجد وطبقاً للمعايير الفنية والمهنية المطبقة.
- السرية - مراعاة سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والعملية، وبالتالي عدم الإفصاح عن أي معلومات لأي طرف ثالث دون الحصول على موافقة مناسبة وخاصة بذلك، ما لم يكن هناك حق أو واجب قانوني أو مهني يقضي بالإفصاح، وعدم استخدام المعلومات من أجل المنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو أطراف ثالثة.
- السلوك المهني - الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة وتجنب أي فعل يسيء إلى المهنة.

---

(١١) قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، الفقرة "١٠٠ – ٥"

(١٢) قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، الفقرة "١١٠ – ١"

٣٧-وإضافة إلى ذلك، تحتوي قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة على متطلبات إضافية لاستقلالية مراقبي الحسابات وتوضح النهج الذي ينبغي على مراقبي الحسابات اتباعه، بما في ذلك:

- تحديد التهديدات التي تمس الاستقلالية؛
- تقييم أهمية التهديدات المحددة؛
- اتخاذ الضمانات، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله.

٣٨-تنص قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة على أنه متى ارتأى مراقبو الحسابات أنه لا تتوفر، أو لا يمكن تطبيق، ضمانات مناسبة للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله، فيجب على مراقب الحسابات التخلص من الظرف أو العلاقة المنشئة للتهديدات أو رفض أو إنهاء مهمة المراجعة. [١٣] وفي بعض الحالات، تقر قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بأن التهديد القائم قد يكون كبيرا لدرجة يتعذر معها لأي ضمانات أن تحد من التهديد إلى مستوى يمكن قبوله؛ وبناءً عليه يُحظر على مراقب الحسابات القيام بالمراجعة.

١-٣-٢ أن يكون للجهات الرقابية وجهات وضع المعايير وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق

٣٩-يتم تيسير التطبيق المتسق لمتطلبات قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق أنشطة التوجيه والتدريب والدعم التي تقدمها الجهات الرقابية وجهات وضع المعايير وهيئات المحاسبة المهنية وغيرها. ويمكن أن يشمل هذا إصدار مواد توجيهية مثل إجابات على الأسئلة المتكررة وأيضاً تنظيم ندوات وورش عمل.

١-٣-٣ أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء

٤٠-يتخذ كل مكتب من مكاتب المراجعة قرارات بشأن قبول عملاء خدمات المراجعة الجدد أو استمرار العمل مع العملاء الحاليين منهم. وقد تختار المكاتب عدم الاستمرار مع عميل من عملاء خدمات المراجعة إذا كانت لديها مخاوف بشأن ممارسات إعداد القوائم المالية أو نزاهة الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون من المهم لمكاتب المراجعة الأخرى التي يتم دعوتها لتقديم عروض بشأن توفير خدمات المراجعة أن تكون على دراية بهذه المعلومات.

١-٤ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المهام

٤١-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية.
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.

---

[١٣] قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، الفقرة "٢٩٠ – ٧". غير أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تستطيع عادةً الاستقالة من ارتباطات المراجعة.

- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق العمل قادرين على الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة.

١-٤-١ أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية

٤٢-في حين أنه ليس من المتوقع أن يكون جميع أعضاء الفريق على نفس المستوى من المعرفة والخبرة، فمن مسؤوليات الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة أن يتأكد من امتلاك الفريق مجتمعاً للكفاءات المناسبة، وأن المختصين أو الخبراء الخارجيين يتم إشراكهم حسب الحاجة للوفاء باحتياجات ظروف المهمة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقييم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المتحملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد انخفضت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطيات النفط والغاز.
- تقييم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- تفسير العقود و القوانين واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.
- نُظُم معلومات المنشأة، ولاسيّما إذا كانت المنشأة تُعد قائمة على تقنية المعلومات.

٤٣-يمكن الحصول على الخبرات إما من داخل مكتب المراجعة أو من مصادر خارجية. وفي حالة إشراك مختصين أو خبراء، فمن المهم أن يخضع عملهم، شأنهم شأن الأعضاء الآخرين في فريق العمل، لقدر مناسب من التوجيه والإشراف والفحص.

٤٤-يبدأ التطوير المناسب للمعرفة والمهارات المهنية بالتطوير المهني الأولي للمحاسبين المهنيين الطموحين[١٤] ثم يزداد تخصص المحاسب المهني لأداء عمل مراقب الحسابات من خلال استمرار التطوير المهني واكتساب خبرات إضافية في أعمال المراجعة. ويُعد التطوير المهني المستمر للكفاءات المهنية والتعلم الدائم مدى الحياة عاملاً بالغ الأهمية إذا ما أراد مراقبو الحسابات تلبية توقعات عملائهم والجمهور[١٥].

١-٤-٢ أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.

٤٥-يُعد حسن فهم المنشأة وعملها والقطاع التي تعمل فيه عاملاً أساسياً في قدرة مراقب الحسابات على تقييم مخاطر وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية من أجل تركيز إجراءات المراجعة على نحو ملائم وتقييم النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال هذه الإجراءات. وهذا ضروري أيضاً لممارسة نزعة الشك المهني والقدرة على إصدار أحكام مراجعة مناسبة.

٤٦-يمكن أن تكون معرفة مراقب الحسابات بالقطاعات، بما في ذلك فهم اللوائح والقضايا المحاسبية ذات الصلة، ذات أهمية خاصة للعملاء في قطاعات مثل قطاع الخدمات المالية على سبيل المثال. غير أنه من المهم ألا تكون مجالات المعرفة ضيقة لدرجة تمنع مراقب الحسابات من رؤية القضايا الأوسع نطاقاً. ويمكن أن يكتسب مراقبو الحسابات معرفة عامة بالأعمال من القيام بأعمال لا تتعلق بالمراجعة ومن التعرض لمختلف

---

[١٤] مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للمحاسب المهني الطموح واردة في المعيار الدولي للتعليم ٢ "التطوير المهني الأولي - الكفاءات الفنية"؛ والمعيار الدولي للتعليم٣ "التطوير المهني الأولي - المهارات المهنية"؛ والمعيار الدولي للتعليم ٤ "التطوير المهني الأولي – القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية"؛ فيما ترد مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للشريك المسؤول عن الارتباط في المعيار الدولي للتعليم ٨ "التطوير المهني للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية."

[١٥] يعمل مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة على تنقيح المعيار الدولي للتعليم ٨. ومن المرجح أن يتم النص على حاجة مراقب الحسابات إلى تحسين كفاءاته باستمرار عن طريق القيام أولاً بتحديد نتائج التعلم ثم المطالبة بالتطوير المهني المستمر في مجالات الكفاءات المطلوبة للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية.

العملاء في قطاعات مختلفة. ويسمح لهم هذا بأن يبقوا على مسافة فاصلة بينهم وبين خصائص الأعمال الخاصة بمنشأة معينة والتفكير ملياً في معرفتهم الأوسع نطاقاً بقضايا الأعمال والمخاطر ونظم الرقابة.

٤٧- غالباً ما تتم أعمال مراجعة المنشآت الصغيرة في موقع عمل المنشأة بواسطة عاملين خبراء شاركوا في أعمال ترتبط بالمنشأة لعدد من الأعوام. ورغم أن هؤلاء العاملين عادةً ما يتمتعون بمعرفة جيدة بعمل المنشأة، فقد تكون هناك تهديدات لموضوعيتهم ونزعة الشك المهني التي يمارسونها.

١-٤-٣ أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاما معقولة

٤٨-يستخدم مراقبو الحسابات خبراتهم وقيم النزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لإصدار أحكام مهنية معقولة تدعمها الحقائق وظروف المهمة.

٤٩-قد يستلزم إصدار أحكام معقولة قيام الشركاء والموظفين بما يلي:

- تحديد القضايا؛
- استغلال المعرفة بالأعمال والمحاسبة المالية والقوائم المالية وتقنية المعلومات؛
- البحث في الموضوع ودراسة مختلف وجهات النظر؛
- تقييم البدائل في ضوء الحقائق والظروف؛
- النظر فيما إذا كانت قد اتُبعت آلية مناسبة في التوصل إلى الاستنتاجات وما إذا كان يوجد ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم هذه الاستنتاجات؛
- التشاور، عند الحاجة؛
- توثيق الاستنتاجات وأسبابها المنطقية.

١-٤-٤ أن يكون الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة مشاركًا بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة

٥٠-نظراً لأن الشركاء المسؤولين عن المهام يكونون مسؤولين عن أعمال المراجعة التي يضطلعون بها، فمن المهم أن يشاركوا بشكل مباشر في التخطيط للمراجعة وتقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها وفي التوصل إلى الاستنتاجات النهائية.

٥١-في حين أن الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية قد يتم إسنادها إلى موظفين أقل خبرة، فإن تواجد الشركاء المسؤولين عن مهمام المراجعة يتيح لهم تقديم إسهامات في الوقت المناسب خلال التقدم في المراجعة.

٥٢-يعتقد البعض أنه ينبغي أن يُطلب من جميع المنشآت الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن المهمة في تقرير مراقب الحسابات، لأن ذلك من شأنه أن يمنح الشريك المسؤول عن المهمة شعورا أكبر بالمساءلة الشخصية، ونظرا لأن هذا الشخص هو الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن إجراء المراجعة. ويُعد هذا الإفصاح مطلوباً بالفعل، عادةً عن طريق المطالبة بمهر التقرير بالتوقيع الشخصي. ويعتقد آخرون أن مثل هذا المتطلب لن يؤثر بأي حال على شعور الشريك المسؤول عن المهمة بالمساءلة. فمن بين الصعوبات المحتملة لمثل هذا المتطلب تصور الحد من مسؤولية المكتب واحتمالية زيادة المسؤولية التنظيمية للشريك المسؤول عن المهمة.

١-٤-٥ أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة

٥٣-يكون للعديد من مكاتب المراجعة، ولاسيّما مكاتب المراجعة الأكبر حجماً، هيكل تنظيمي - يوصف غالباً بأنه "هيكل هرمي"- وتعكس بنية العديد من فرق العمل هذا الهيكل التنظيمي. ونتيجة لذلك، يُرجح أن يقوم بمعظم أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" موظفون أقل خبرة نسبياً؛ لكن في العموم يلزم أن يتحلى الموظفون بالخبرة لإصدار الأحكام المهنية المعقولة.

٥٤-وعلاوة على ذلك، فإن استمرار نفس الموظفين في عمل من أعمال المراجعة، عاماً بعد آخر، يُرجح أن يساعدهم في فهم أعمال المنشأة ونُظُمها وغالباً ما يُنظر إلى ذلك بشكل إيجابي من جانب الإدارة والمسئولين عن الحوكمة. ويعتقد البعض أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى فاعلية إجراءات الاستجابة لمخاطر وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة. لكن طول المشاركة قد يؤدي إلى غياب نزعة الشك المهني وقد يخلق مخاطر تمس استقلالية مراقب الحسابات.

٥٥-يتعين على هيئات المراجعة للقطاع العام أن تحافظ على المبالغ التي قد تنفقها على موظفيها ضمن حدود معينة. وقد توجد أيضاً لوائح تؤثر على تعيين الموظفين الجدد والرواتب التي قد تُدفع لهم. وقد يعني هذا أنه يصعب على بعض جهات المراجعة تعيين ما يكفي من الموظفين أصحاب المؤهلات العالية والحفاظ عليهم لتحقيق جودة المراجعة بشكل مستمر.

١-٤-٦ أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة

٥٦-يكون للشركاء والموظفين غالباً مسؤوليات أخرى خلاف مراجعة منشأة بعينها، وقد يكون من اللازم إجراء أعمال المراجعة وفقاً لجداول زمنية ضيقة. ويُعد التخطيط مهماً، سواءً على مستوى كل عمل من أعمال المراجعة أو على مستوى مكتب المراجعة، لضمان توفر الموارد الكافية لجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وللتفاعل بشكل مناسب مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة.

٥٧-عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وتتأثر ربحية مكتب المراجعة بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعادةً ما يكون الشركاء المسؤولون عن مهمام المراجعة مساءلين داخل مكاتبهم عن العائد المالي على أعمال المراجعة التي يؤدونها، وفي حالة قيام الإدارة بتقييد أتعاب المراجعة، فقد يفرض ذلك ضغوطاً على فريق العمل تدفعه إلى تغيير طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها أو الحد من عمليات الاختبار. وقد يهدد هذا بدوره جودة المراجعة[١٦].

١-٤-٧ أن يكون الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق العمل قادرين على الاتصال بالإدارة والمسئولين عن الحوكمة

٥٨-من المهم أن يكون الاتصال بالشريك المسؤول عن مهمة المراجعة متاحاً لكبار أعضاء الإدارة والمسئولين عن الحوكمة. ويتيح الاتصال المنتظم للشريك المسؤول عن مهمة المراجعة الاطلاع بشكل جيد على التطورات في أعمال المنشأة ويلفت نظره أيضاً إلى القضايا المرتبطة بالمراجعة في الوقت المناسب.

١-٥ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب

٥٩-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق العمل ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".
- أن يحصل الشركاء المسؤولون عن المراجعة والموظفين على تدريب كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

---

(١٦) توضح عادةً متطلبات الآداب المهنية (على سبيل المثال، الفقرة "٢٤٠ – ٢" من قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة) هذا التهديد وتقضي بضرورة تقييمه واتخاذ الضمانات، متى كان ذلك مناسباً.

١-٥-١ أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها

٦٠-يعمل الشركاء وكبار الموظفين عادةً على عدد من أعمال المراجعة التي تتشابه غالباً في جداولها الزمنية المتعلقة بإعداد التقارير. ويمكن أن يؤدي هذا إلى خلق فترات يتركز فيها النشاط. ويقوم الشركاء وكبار الموظفين أيضاً في الغالب بتقديم خدمات أخرى خلاف المراجعة للعملاء أو يتولون تنفيذ أنشطة أخرى داخل مكتب المراجعة. ومن المهم أن تستشرف المكاتب قدر استطاعتها حالات التضارب المحتمل في المواعيد الزمنية وأن تدير هذا التضارب عند توزيع المسؤوليات. وترصد إدارة المكتب بشكل استباقي مستويات العمل من أجل الحد من خطر تحميل عبء غير مقبول على أحد الشركاء أو الموظفين.

١-٥-٢ أن تكون فرق العمل ذات هيكل مناسب

٦١-تؤخذ المخاطر في الاعتبار عند توزيع الموارد البشرية. إذ ثمة خطر يتمثل في تخصيص الشركاء والموظفين الأكثر كفاءة لعملاء المكتب الأعلى منزلة مما يترتب عليه تعذر قيامهم بمراجعة العملاء الآخرين الذين قد تزيد لديهم مخاطر وجود تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.

٦٢-يساعد التوزيع المناسب للموارد على امتلاك فرق العمل لما يلزم من الخبرة والوقت لتنفيذ كل عمل من أعمال المراجعة. ويستلزم هذا تخصيص الشركاء وكبار الموظفين الذين يحظون بكل من المعرفة بالقطاع الذي يعمل فيه العميل وإطار التقارير المالية المطبق الخاص به، وما يكفي من الوقت حتى يكونوا قادرين على أداء أعمال مراجعة عالية الجودة.

٦٣-ويستلزم توزيع الموارد قيام المكتب بجمع معلومات عن:

- المعرفة والمهارات والخبرات؛
- الالتزامات الزمنية المقدرة؛
- فترات تقديم الخدمة – لتيسير الالتزام بمتطلبات قواعد اداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المرتبطة على سبيل المثال بتناوب الشركاء المسؤولين عن المراجعة.

٦٤-في بعض الأحيان لا تكون مراجعة المنشآت الصغيرة واجبة. وقد يعني هذا أنه يصعب على مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة التي تحظى بعدد صغير فقط من عملاء المراجعة الحفاظ على الشركاء والموظفين الذين يتمتعون بالمعرفة والخبرة المتعلقة بمراجعة هذه المنشآت.

١-٥-٣ أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل"

٦٥-تُعد آلية تقييم الأداء في مكاتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تطوير قدرات الأفراد. وبالرغم من صعوبة قياس جودة المراجعة، فمن المرجح أن تتحسن هذه الجودة إذا تم تناولها بشكل خاص في تقييمات أداء كل من الشركاء والموظفين. ويمكن استخدام ذلك لتعزيز ممارسة الاجتهاد الجيد في أعمال المراجعة، بما في ذلك التشاور بشأن القضايا الصعبة.

٦٦-قد يكون من المفيد التمييز بين تزويد الموظفين بتقييمات دورية لأدائهم وتقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل. ففيما يمكن استخدام تقييمات الأداء للمساعدة في تحديد مهارة أو كفاءة مهمة تحتاج إلى التحسين، يمكن استخدام الإرشاد أو التدريب على رأس العمل لمساعدة الفرد في تطوير تلك المهارة أو الكفاءة. ومن المرجح أن يكون للإرشاد والتدريب على رأس العمل أهمية خاصة فيما يتعلق بتطوير السمات الشخصية الرئيسية مثل النزاهة والموضوعية والدقة ونزعة الشك المهني والمثابرة إضافة إلى مساعدة الموظفين الأقل خبرة في التعامل مع مجالات المراجعة غير المألوفة.

٦٧-يتطلب امتلاك القدرة على الإرشاد بفاعلية مهارات ومعرفة وخبرات إضافية ويوجد عدد محدود من الأفراد داخل مكاتب المراجعة يتمتعون بالكفاءات المناسبة. وقد يكون هؤلاء الأفراد مطالبين بالوفاء باحتياجات

أخرى في أوقات عملهم. ومن المهم للمكاتب أن تحفّز موظفيها الأكثر خبرة على تخصيص الوقت اللازم للاضطلاع بهذا الدور المهم في تنمية قدرات الموظفين بفاعلية، والقيام ضمن آلية تقييم الأداء بتقييم الموظفين مقارنة بما إذا كان ذلك قد تحقق.

١-٥-٤ أن يحصل للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين على تدريب كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسبا

٦٨-تسعى المهنة جاهدة لتزويد مراقبي الحسابات بالكفاءات الضرورية من خلال التطوير المهني الأولي، الذي يضم التدريب على المهارات والقيم الفنية والمهنية والآداب المهنية والمواقف السلوكية ومتطلبات الخبرة العملية والتطوير المهني المستمر.

٦٩-تقدم المكاتب بصفة عامة التدريب في الجوانب الفنية للمراجعة وفي المتطلبات الخاصة بمنهجيات المراجعة. وتوفر المكاتب أيضاً الخبرة العملية الأساسية عن طريق إشراك المتدربين في فرق العمل التي تقوم بتنفيذ أعمال المراجعة[١٧]. ويُعد دمج عملية تعلم الجوانب الفنية للمراجعة مع اكتساب الخبرة العملية أمراً مهماً لأن التدريب الرسمي ليس سوى جزء من الآلية التي يطور بها مراقبو الحسابات مهاراتهم وخبراتهم.

٧٠-تشترط هيئات المحاسبة المهنية والجهات الرقابية الوفاء بمتطلبات تتعلق بالتطوير المهني المستمر وتهدف برامج التطوير المتبعة من جانب المكاتب إلى بناء كفاءة المشتغلين بمهنة المراجعة. وتغطي هذه البرامج في الغالب مجموعة واسعة من المجالات المرتبطة بعمل المكتب ككل، مثل إدارة المشاريع وتقنية المعلومات ومهارات التواصل. ومن المهم أن تخصص المكاتب ما يكفي من الوقت والموارد والاهتمام للتدريب على الأمور المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة، بما في ذلك متى كان ذلك مناسباً القضايا المتخصصة في كل قطاع، من أجل توفير المهارات الفنية اللازمة لدعم جودة المراجعة.

١-٦ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى العام

٧١-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات مناسبة لترخيص مكاتب المراجعة / مراقبي الحسابات الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لاطلاع مراقبي الحسابات على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.
- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

١-٦-١ أن توجد ترتيبات مناسبة لترخيص مكاتب المراجعة / مراقبي الحسابات الأفراد

٧٢-تُعد المراجعة نشاطاً يهدف إلى خدمة المصلحة العامة ويلزم أن يقوم به أفراد على قدرٍ مناسبٍ من التأهيل يعملون في بيئة ملاءمة. وتحقيقاً لذلك، تكون هناك عادةً ترتيبات لترخيص مكاتب المراجعة أو مراقبي الحسابات الأفراد لتأدية أعمال المراجعة. وغالباً ما تحتفظ إحدى الجهات المختصة بسجل للمكاتب المعتمدة والأفراد المعتمدين. وتكون لهذه الجهات غالباً صلاحية إلغاء الرخصة في ظروف محددة.

---

[١٧] يحدد المعيار الدولي للتعليم ٨، في الفقرتين "٥٤" و "٥٩"، متطلبات الخبرة العملية للمشتغلين بمهنة المراجعة.

١-٦-٢ أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالا

٧٣-تنطوي ضوابط الحصول على الرخصة عادةً على متطلبات تعليمية لكل من التطوير المهني الأولي والتطوير المهني المستمر. وسيكون من السهل تحقيق جودة المراجعة إذا ما وُضعت المتطلبات التعليمية بوضوح واستُخدمت موارد كافية لضمان فاعلية التدريب.

٧٤-وتُبرز المهارات المهنية الكفاءات اللازمة لدعم جودة المراجعة. ويتم تطوير الكفاءات عن طريق مزيج من التدريب النظري والخبرة العملية والإرشاد داخل مكاتب المراجعة. وتستهدف المعايير الدولية للتعليم الكيانات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (التي قد تكون مسؤولة عن التدريب النظري)، لكنها لا تنطبق بشكل مباشر على مكاتب المراجعة (التي تقدم الخبرة العملية والإرشاد). وقد تُعزز جودة المراجعة إذا ما استخدمت كل من مؤسسات التدريب ومكاتب المراجعة نفس إطار الكفاءات.

١-٦-٣ أن توجد ترتيبات لاطلاع مراقبي الحسابات على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية

٧٥-إضافة إلى التدريب المتعلق بالتطوير المهني الأولي لمراقب الحسابات، يُعد وضع ترتيبات مناسبة للتطوير المهني المستمر عاملاً مهماً في المساهمة في تحقيق جودة المراجعة. ويلزم توفير التطوير المهني المستمر حتى يستمر المزيد من مراقبي الحسابات المتمرسين في تطوير مهاراتهم ومعرفتهم المتعلقة بالمراجعة، وحتى يظلوا على اطلاع دائم بالتغييرات الطارئة على متطلبات المحاسبة والمتطلبات التنظيمية.

٧٦-يكون للتطوير المهني المستمر أهمية خاصة عندما تطرأ تغييرات كبيرة على المتطلبات المتعلقة بالقوائم المالية والمراجعة. ويوفر هذا فرصة لإحاطة مراقبي حسابات علماً بالمتطلبات الفنية الجديدة، وشرح الأهداف من تلك التغييرات، والمساعدة في خلق الفهم اللازم لتطبيق المتطلبات الجديدة بطريقة فعالة من حيث التكلفة.

١-٦-٤ أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم

٧٧-تُعد كفاءات الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين عاملاً بالغ الأهمية تستند إليه جودة المراجعة. وبالرغم من أهمية التدريب، فإن بعض المؤهلات المطلوبة تكون بدرجة ما من المؤهلات الفطرية للأفراد. ولذا، فمن المهم جذب الأفراد الذين يتمتعون بالمؤهلات المناسبة إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة.

٧٨-من المرجح أن يكون هناك عدد من العوامل التي تؤثر على الأفراد الذين يتم جذبهم إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة، ومن بين هذه العوامل ما يلي:

- منزلة المراجعة كمهنة في البيئة المحيطة؛
- التصورات المتعلقة بالفرص الوظيفية والحوافز التي توفرها الأجور؛
- طبيعة العمل، بما في ذلك دوره فيما يتعلق بالمصلحة العامة؛
- جودة التدريب المقدم.

٧٩-من المرجح أن تؤثر نفس العوامل على قرارات الأفراد بالاستمرار في مهنة المراجعة، وقضاء مسيرة مهنية ممتدة في مجال المراجعة.وقد يميل عدد كبير من المحاسبين إلى ترك مكاتب المراجعة والالتحاق بقطاع الأعمال. وبالرغم من أن ذلك قد يكون له أثر مفيد على التقارير المالية، فإنه قد يحد من عدد الموظفين المتمرّسين في مكاتب المراجعة وبالتالي قد يعرض جودة المراجعة للخطر.

٨٠-يمكن أيضاً أن يكون لمنزلة مهنة المراجعة في البيئة المحيطة أثر على الاحترام الذي يحظى به مراقبو الحسابات وبالتالي على فاعلية وظيفة المراجعة. وفي البيئات التي لا تحظى فيها مهنة المراجعة بالاحترام أو لا تحصل فيها على سلطة مناسبة، يكون مراقبو الحسابات في وضع أضعف مقارنة بالإدارة. وفي مثل هذه الظروف، تقل احتمالية تحقيق مراقبي حسابات مع الإدارة في الأمور المهمة أو احتمالية قيامهم باتخاذ مواقف حازمة في القضايا المهمة المتعلقة بالمراجعة. وعلى النقيض، إذا كانت المهنة تحظى بتقدير كبير أو إذا كانت تتمتع بسلطة مناسبة من خلال الأساليب الملاءمة، سيكون من الأسهل على مراقبي حسابات ممارسة نزعة الشك المهني وتنفيذ أعمال مراجعة مناسبة.

عوامل آلية الأداء

١-٧ آلية المراجعة وإجراءات مراقبة الجودة – مستوى المهام

٨١-تتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق العمل بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق العمل تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

١-٧-١ أن يلتزم فريق العمل بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات مراقبة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة

٨٢-تؤدي معايير المراجعة دوراً أساسياً في تعزيز جودة المراجعة وثقة المستخدمين في المراجعة. وتهدف معايير المراجعة إلى دعم مراقب الحسابات في الحصول على تأكد معقول وتشترط عليه ممارسة الاجتهاد المهني والحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها والقيام بأمور أخرى من بينها:

- تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات هامة ومؤثرة، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة لمواجهة تلك المخاطر وتنفيذها؛
- تكوين رأي حول القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

٨٣-تتطلب معايير المراجعة القيام بتوثيق يكفي لتمكين أي مراقب حسابات خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداها، ونتائج تلك الإجراءات، والأمور المهمة الناشئة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويدعم هذا التوثيق أنشطة مراقبة الجودة سواءً التي تتم داخل فريق العمل، قبل اكتمال المراجعة، أو التي يضطلع بها من يفحصون جودة العمل المنفذ.

٨٤-تطالب القوانين أو اللوائح مراقبي الحسابات غالباً بالالتزام بمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة لا تحدد جميع جوانب آلية المراجعة، ويكون عادةً لمكاتب المراجعة منهجيات توفر المزيد من التحديد. وحتى داخل الهيكل الذي تضعه معايير المراجعة ومنهجيات المكاتب، توجد مرونة لفريق العمل من حيث تحديد نوع أعمال المراجعة المحددة التي يتم تنفيذها وكيفية تطبيقها في الممارسة العملية وطبيعة وتوقيت التفاعلات مع الإدارة. ويمكن أن تكون الطريقة التي يُنفذ بها العمل في الممارسة العملية عاملاً مهماً في كل من الفاعلية والكفاءة.

١-٧-٢ أن يستخدم فريق العمل تقنية المعلومات بشكل مناسب

٨٥-يوفر الاستخدام المتزايد لنظم المعلومات وتعقيدها فرصاً لمراقبي الحسابات ليقوموا بجمع أدلة المراجعة بصورة أكثر فاعلية وأكثر كفاءة على السواء؛ على سبيل المثال من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي بما في ذلك التحقيق في صحة الملفات واستخدام بيانات الاختبار. ولهذه الأساليب ميزة تتمثل في إمكانية تحقيق تغطية أكبر للمعاملات وأدوات الرقابة. غير أن استخدام هذه الأساليب يتطلب في بعض الأحيان إشراك متخصصين، مما قد يستهلك الوقت، وخصوصاً في السنة الأولى التي يتم فيها استخدام هذه الأساليب.

٨٦-يكون لمنصات تقنية المعلومات داخل مكاتب المراجعة تأثير على طريقة قيام مراقبي الحسابات بالمراجعة وتسجيل العمل المنفذ. ويتم توفير برمجيات المراجعة على نحو متزايد لمساعدة فرق العمل في تطبيق منهجية المكتب. ورغم أن ذلك قد يؤدي إلى تحقيق الكفاءة وتحسين آليات مراقبة الجودة، فإن ثمة مخاطر تواجه جودة المراجعة وترتبط باستخدام هذه البرامج، من بينها ما يلي:

- التركيز الزائد على الالتزام ببرمجيات المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة بدلاً من التشجيع على التفكير في الخصائص الفريدة للمنشأة الجاري مراجعتها؛
- قضاء الموظفين الجدد وقتاً طويلاً للغاية في تعلم كيفية استخدام برمجيات المراجعة الخاصة بالمكتب بدلاً من استيعاب مفاهيم المراجعة.

٨٧-رغم أن وجود شركاء وموظفين متمرسين يقومون بفحص أعمال المراجعة عن بُعد قد يحد من فرص الإرشاد والتدريب على رأس العمل، فإن لذلك فوائد محتملة تتمثل فيما يلي:

- السماح بإجراء فحص أكثر فاعلية لأعمال المراجعة إذا كان أعضاء فريق العمل يعملون عبر العديد من المواقع أو يتواجدون في مواقع زمنية مختلفة؛
- توفير وسيلة أكثر فاعلية لإجراء فحص إضافي لأعمال المراجعة، بعد إجراءات الفحص الأولية.

٨٨-يكون لتقنية المعلومات أيضاً تأثير على طريقة تواصل مراقبي الحسابات، سواءً داخل فرق العمل أو مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة. فعلى سبيل المثال، تشهد رسائل البريد الإلكتروني وأدوات برمجة الخدمات المهنية الأخرى تزايداً في استخدامها. ورغم أن البريد الإلكتروني يزيد من إمكانية الاتصال، وخصوصاً على المستوى الدولي، فإن رسائل البريد الإلكتروني قد تواجه قيوداً. وعلى وجه الخصوص، قد تكون فرصة الحصول على أدلة المراجعة المفيدة من تبادل رسائل البريد الإلكتروني أقل منها في حالة التفاعل الأكثر ثراءً الذي يتحقق من خلال إجراء نقاش أكثر انفتاحاً مع الإدارة. وحسب الظروف، قد يسهل أيضاً البريد الإلكتروني على الإدارة أن تقدم إجابات غير دقيقة أو غير كاملة على أسئلة مراقب الحسابات أو أن تكون أقل صراحة فيما يتعلق بالمعلومات إذا توفرت لديها الدوافع للقيام بذلك.

١-٧-٣ أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة

٨٩-تحتوي معظم المنشآت الكبيرة على أقسام أو منشآت تابعة أو مشروعات مشتركة أو منشآت مستثمر فيها تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، وكثيراً ما يقوم بمراجعة منشأة واحد أو أكثر فرق عمل وليس فريق عمل المجموعة. وفي حالة عدم وجود تفاعل فعّال بين فريق عمل المجموعة ومراقبي حسابات هذه المنشآت، فإنه يوجد خطر بأن فريق عمل المجموعة قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ويشكل الإعلان الواضح وفي الوقت المناسب عن متطلبات فريق عمل المجموعة الأساس للتواصل المتبادل الفعّال بين فريق عمل المجموعة ومراقب حسابات المنشأة[١٨].

٩٠-قد يكون من بين الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة متخصصون وخبراء (على سبيل المثال، متخصصون في تقنية المعلومات)، وفي سياق المجموعات، مراقبو حسابات المنشآت. وفي حالة وجود أشخاص آخرين مشاركين في المراجعة، فمن المهم:

- أن يعلمهم فريق العمل بوضوح بالعمل الذي سيتم تنفيذه؛
- أن يعلن الأشخاص الآخرون المشاركون بوضوح عن النتائج المستنبطة من العمل المنفذ.
- أن يقرر فريق العمل أن العمل المنفذ يفي بالغرض منه ويستجيب على نحو مناسب للنتائج.

٩١-تحتوي العديد من المنشآت الكبيرة على وظيفة مراجعة داخلية. ومن المرجح أن يكون التفاعل الفعّال بين مراقبي الحسابات الخارجيين والمراجعين الداخليين مهماً لكل من كفاءة المراجعة وفاعليتها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يكون الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية قد حصلوا على نظرة متعمقة حول عمليات

[١٨] راجع معيار المراجعة رقم (٦٠٠)، الفقرة "أ/٥٧".

المنشأة ومخاطر أعمالها مما يسهم بشكل كبير في فهم مراقب الحسابات للمنشأة وتقييم مخاطرها أو جوانب المراجعة الأخرى.

٩٢-تتوقع إدارة المجموعة عادةً من مراقب الحسابات المجموعة أن ينسق بكفاءة بين الأعمال المنفذة على المنشآت. ويعتقد البعض أنه قد يسهل تحقيق ذلك إذا كان القائم بأعمال مراجعة المنشأت هو نفس مكتب المراجعة أو مكاتب مراجعة داخل نفس المؤسسة أو اتحاد مكاتب المراجعة. ولذلك، قد يكون الانتشار الجغرافي للمكتب وبالتالي قدرته على تقديم أعمال مراجعة تغطي المنشآت التابعة والكيانات الأخرى في المجموعة، أحد العوامل المهمة. ويعتقد آخرون أن وجود عدد من مكاتب المراجعة المختلفة التي تشارك في مراجعة المجموعة سيوفر فرصة لتقديم مجموعة من الآراء حول مخاطر المنشأة، واستجابات مناسبة من جانب المراجعة، ليتم النظر فيها.

١-٧-٤ أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة

٩٣-قد تكون الإدارة مهتمة بضمان إنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. ويمكن تعزيز كفاءة وفاعلية آلية المراجعة من خلال:

- التخطيط الدقيق، بما في ذلك إن كان ذلك مناسباً الاتفاق مع الإدارة على المعلومات التي يحتاج إليها مراقب الحسابات وجدوله الزمني؛
- المشاركة في الوقت المناسب مع الإدارة في حل القضايا التي يتم تحديدها أثناء المراجعة؛
- السعي للوفاء بما يتم الاتفاق عليه من أطر زمنية ومواعيد نهائية لإعداد التقارير؛
- القيام إن أمكن بتجنب الاستفسار من الإدارة على نفس المسألة من مختلف أعضاء فريق العمل.

١-٨ آلية المراجعة وإجراءات مراقبة الجودة – مستوى المكاتب

٩٤-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج إجراءات فحص مراقبة الجودة الداخلية والتفتيش الخارجي.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات مناسبة لمراقبة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، إجراءات فحص فعّالة لمراقبة جودة المهام.

١-٨-١ أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية وإجراءات فحص مراقبة الجودة الداخلية والتفتيش الخارجي

٩٥-من الأهمية بمكان ألا تظل منهجية المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة جامدة ولكن ينبغي أن تتطور تبعاً للتغييرات الطارئة على المعايير المهنية وبيئة العمل وأن يتم تحسين هذه المنهجية وأدوات المراجعة باستمرار وفي الوقت المناسب للاستجابة لنتائج إجراءات الفحص الداخلية والتفتيش القانوني.

٩٦-إظهارً لالتزامها بالتحسين المستمر، يمكن أن تقوم مكاتب المراجعة بإجراء تحليل للأسباب الجذرية استجابة لنتائج التفتيش الداخلي والخارجي حتى تحدد أية قضايا تنظيمية وتستجيب تبعاً لذلك عن طريق اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين منهجياتها وآلياتها.

١-٨-٢ أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب

٩٧-تستخدم معظم مكاتب المراجعة منهجيات لدعم الموظفين في تنفيذ مراجعة تمتاز بالكفاءة والفاعلية ولتنفيذ آليات مراقبة الجودة. وتنطوي هذه المنهجيات في بعض الأحيان على استخدام برمجيات المراجعة التي تدعم اتخاذ القرار وتُنشئ أوراق عمل إلكترونية يمكن رؤيتها عن بُعد.

٩٨-يمكن لهذه المنهجيات أن تكون أسلوباً فعالاً لتحقيق الاتساق في الالتزام بمعايير المراجعة وللتحقق مما إذا كانت جميع الخطوات الضرورية في آلية المراجعة قد تم اتخاذها. وتساعد المنهجيات أيضاً في التوثيق، وفي حالة ما إذا كان التوثيق إلكترونياً، ففي سرعة تبادل المعلومات، بما في ذلك إذا كان المتخصصون يعملون عن بُعد.

٩٩-غير أن ثمة خطر يتمثل في أن انطواء منهجيات المراجعة على مستوى مرتفع للغاية من الإلزام ستكون له آثار سلبية على عناصر جودة المراجعة الأخرى. وقد تنشأ المنهجيات ذات الطابع الإلزامي الشديد نتيجة التهديدات المتعلقة بالتقاضي أو المناهج القائمة على الالتزام الزائد عن الحد في تنظيم شؤون مراقبي الحسابات والتفتيش عليهم. ومن بين أمثلة المخاطر التي تهدد جودة المراجعة ما يلي:

- في حالة التركيز الزائد على الالتزام بمنهجية شديدة في طابعها الإلزامي، فإن ثمة خطر يتمثل في عدم إعطاء ما يكفي من التركيز لقيام الموظفين المتمرّسين بوضع إجراءات مراجعة خاصة تتناسب مع الظروف المحيطة وبالنظر فيما إذا كان من اللازم اتخاذ إجراءات إضافية.
- قد يمنع التركيز الزائد على الآلية التي تُنفذ بها المراجعة الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين المتمرّسين من إصدار أحكام مهمة.
- قد يؤدي الحد بقدر كبير من حرية تصرف الموظفين إلى إضعاف الدافع لدى هؤلاء الأفراد وقد يتسبب في عدم استمرارهم في مسيرتهم المهنية في مجال المراجعة.
- من المحتمل أن تنشأ مسافة فاصلة بين كل من الشركاء والموظفين من جهة والمنشأة الخاضعة للمراجعة من جهة أخرى.

١-٨-٣ أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة

١٠٠-قد يقوم بتنفيذ الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية موظفون أقل خبرة نسبياً. وفي مثل هذه الظروف، يكون من الأهمية بمكان أن يخضع عمل هؤلاء الموظفين، سواءً كان عملاً في موقع العميل أو في أي مكان آخر، بما في ذلك ممارسة إسناد العمل لموظفين من خارج البلاد، للإشراف والفحص من جانب الموظفين المتمرسين والمدراء والشركاء.

١٠١-توفر بعض المنهجيات الحديثة فرصة فحص أوراق العمل إلكترونياً وفي موقع العميل، وهو ما قد يتيح مشاركة القضايا المرتبطة بالمراجعة والنظر فيها بكفاءة، ولاسيّما عند التعامل مع دول مختلفة وعبر مناطق زمنية مختلفة. ولكن الفحص في موقع العميل قد لا يكون دائماً وسيلة فعالة لتقييم ما إذا كان الموظفون قد قاموا بالمراجعة على أكمل وجه وتحلوا بدرجة مناسبة من نزعة الشك المهني؛ ولأجل تطوير مهارات وكفاءات الموظفين الأقل خبرة.

١-٨-٤ أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة

١٠٢-لتوثيق أعمال المراجعة عدد من الأهداف، من بينها:

- دعم فريق العمل في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- دعم أعضاء فريق العمل المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها.
- تمكين فريق العمل من تحمل المسؤولية عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل يضم الأمور التي لها أهمية دائمة لأعمال المراجعة المستقبلية.

- المساعدة في إجراء تفتيش وفحص لمراقبة الجودة داخل المكتب، وتفتيش خارجي وفقاً للمتطلبات التنظيمية أو التنظيمية أو غيرها من المتطلبات المطبقة.

١٠٣-يُرجح أن يؤدي توثيق الأسباب المنطقية لأحكام المراجعة المهمة إلى زيادة دقة تلك الأحكام وبالتالي زيادة جودتها. ومن المرجح أن تحسن آلية توثيق القضايا وكيفية حلها دقة عملية التفكير لدى مراقب الحسابات وصحة الاستنتاجات التي يتوصل إليها.

١-٨-٥ أن يتم تحديد إجراءات مناسبة لمراقبة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب

١٠٤-يلزم تحديد إجراءات لمراقبة الجودة لتزويد مكتب المراجعة بتأكد بشأن ما يلي:

- التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والتنظيمية المطبقة،
- مناسبة التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المراجعة في ظل الظروف المحيطة[١٩].

١٠٥-تشتمل إجراءات مراقبة الجودة على المتابعة واتخاذ إجراءات تصحيحية عند اللزوم. وتستلزم المراجعة الالتزام بالمعايير وسياسات المكتب وإجراءاته الداخلية. وتستلزم كذلك قيام الموظفين على مختلف مستويات خبرتهم وأحياناً تحت ضغط الوقت باتخاذ قرارات وأحكام صعبة.

١٠٦-تُعد متابعة مراقبة الجودة داخل مكتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تحديد المخاطر والفرص الناشئة وضمان الالتزام بالمعايير وحسن أداء الشركاء والموظفين.

١٠٧-تعمل بعض مكاتب المراجعة على المستوى الدولي كفروع لمؤسسة. وتتشارك هذه الفروع غالباً في المنهجيات وسياسات وإجراءات مراقبة الجودة ومتابعتها. وتتشارك بعض المؤسسات أيضاً في التوجيهات المتعلقة بالقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية وتكون لديها برامج لتعزيز معرفة الشركاء والموظفين وخبراتهم.

١٠٨-إضافة إلى الآليات الداخلية لمتابعة جودة المراجعة، قد تخضع أعمال المراجعة لفحص خارجي. وتقدم نتائجها (بما في ذلك التفتيش الذي تنفذه الجهات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة) ملاحظات مهمة تؤدي إلى إجراءات تسهم في تعزيز جودة المراجعة.

١٠٩-إضافة إلى معالجة أي أوجه نقص يتم تحديدها فيما يتعلق بكل عمل من أعمال المراجعة، فمن المهم أن تتخذ مكاتب المراجعة الإجراءات المناسبة لمعالجة القضايا التنظيمية التي تكشف عنها كل من أنشطة المتابعة الداخلية والخارجية وأن تتخذ الإجراء المناسب.

١-٨-٦ أن تنفذ، عند الحاجة، إجراءات فحص فعّالة لمراقبة جودة المهام

١١٠-تتيح إجراءات الفحص الفعّالة لمراقبة جودة المهام إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي يتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات. ويُطالَب بإجراء هذا الفحص على أعمال مراجعة الشركات المقيدة في البورصة ومهام المراجعة الأخرى التي يرى مكتب المراجعة أنه من المناسب إجراء فحص لها، مثل أعمال مراجعة المنشآت ذات المصلحة العامة.

١١١-حتى تمتاز إجراءات فحص مراقبة جودة المهام بالفاعلية، فإنها تستلزم إجراء نقاش للأمور والاستنتاجات المهمة، وإجراء فحص لمجموعة مختارة من وثائق المهمة، وإجراء فحص للقوائم المالية. ويتعين أن يقوم بالفحص أفراد يتمتعون بما يلزم من الخبرة والسلطة والوقت. وتتطلب إجراءات الفحص الفعّالة لمراقبة جودة المهام حسن التواصل بين الشريك المسؤول عن الفحص والشريك المسؤول عن المهمة حتى يمكن

---

[١٩] أصدر معيار مراقبة الجودة رقم (١)، الذي يوضح الأنشطة التي تكون المكاتب مطالبة فيها بوضع سياسات وإجراءات وبالتالي مطالبة بتحقيق هذا الهدف.

إجراء الفحص في الوقت المناسب وحتى تتيح إجراءات الفحص لفريق العمل الاستجابة بشكل مناسب للنتائج.

١-٩ آلية المراجعة وإجراءات مراقبة الجودة – المستوى العام

١١٢-وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المطبقة.
- أن تراعي الجهات المسؤولة عن التفتيش الخارجي عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل مهمة من مهمام المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحقق من المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء.

١-٩-١ أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضا المتطلبات الخاصة المطبقة

١١٣-قد تكون متطلبات المراجعة وغيرها من المتطلبات مفروضة بموجب قوانين أو لوائح أو ملزمة من خلال هيئات المحاسبة المهنية. ومن المهم أن تكون هذه المتطلبات عالية الجودة وأن توضح الأهداف الأساسية. وتنص معايير المراجعة، على الأهداف والمتطلبات وتحتوي على مواد تطبيقية وأخرى تفسيرية.

١١٤-وضع معايير سلوكية وأدبية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد صارمة ومناسبة لسلوك وآداب المحاسبين المهنيين. ويتم تطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة -ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية للمحاسبين المهنيين وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات العامة.

١١٥-من الأهمية بمكان تنقيح المعايير بناءً على الملاحظات التي ترد بشأن استخدامها وتطبيقها. لكن من المهم أيضاً أن تكون جهات وضع المعايير مدركة للأثر الذي قد يُحدثه تنقيح المعايير بانتظام على احتياجات مراقبي الحسابات من حيث التدريب والتطبيق عند استخدام المعايير. وتطالب الكيانات باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق معايير المراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين، وبالمساعدة في تطبيقها، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات المحيطة. وقد تخضع معايير المراجعة للتعديل مراعاةً للمتطلبات العامة أو يتم استكمالها بمتطلبات عامة إضافية.

١-٩-٢ أن تراعي الجهات المسؤولة عن التفتيش الخارجي على أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل مهمة من مهمام المراجعة على السواء

١١٦-يوفر التفتيش الخارجي على أعمال المراجعة فرصة لتقييم التزام مراقبي الحسابات بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التفتيش. ويمكن أن تؤدي الإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لمعالجة النتائج التي يخلص إليها القائمون بالتفتيش على أعمال المراجعة إلى تحسين فاعلية المراجعة، وستؤدي أيضاً في حالة نشر نتائج التفتيش على أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة بالقضايا المرتبطة بجودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتحليل النتائج المستنبطة من التفتيش الخارجي على أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١-٩-٣ أن توجد نظُم فعالة للتحقق من المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء

١١٧-يمكن أن تقوم هيئات المحاسبة المهنية والجهات الرقابية بتنفيذ أعمال التحقق واتخاذ الإجراءات التأديبية. لكن فيما يتعلق بالشركات المقيدة في البورصة والمنشآت ذات المصلحة العامة، وكما هو شأن التفتيش على

أعمال المراجعة، فإن الجهات المستقلة المُنظمة لأعمال المراجعة هي من تضطلع بهذه المهام على نحو متزايد.

١١٨-قد يصعب تحديد حالات إخفاق أعمال المراجعة، ولاسيّما لأن جانب كبير من المراجعة ينطوي على الاجتهاد، وأحياناً ما تكون الضوابط المنصوص عليها في القوانين واللوائح غامضة وصعبة الإنفاذ. وتزداد فاعلية الأنشطة التأديبية عند تحديد ضوابط واضحة فيما يتعلق بالأمور التي تمثل إخفاقاً في أعمال المراجعة.

١١٩-تحتاج الجهات الرقابية أيضاً لوجود مجموعة من العقوبات التي يمكنها توقيعها، بما في ذلك صلاحية إلغاء رخصة مكاتب المراجعة أو مراقبي الحسابات الأفراد في ظروف محددة. وفيما يمكن أن تكون مثل هذه العقوبات مناسبة في الحالات القصوى، فإن آلية التنظيم يتم تعزيزها عندما توضع أيضاً عقوبات أكثر تناسباً للقضايا الأقل خطورة. وقد يشمل ذلك فرض غرامات وإعادة التدريب الإلزامي.

الإطار العام لعمليات خدمة التأكد اصدار ٢٠٢٥

الإطار العام لعمليات خدمة التأكد إصدار ٢٠٢٥

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	١-٤
مبادئ سلوك وآداب المهنة ومعايير رقابة الجودة	٥-٩
وصف عمليات التأكد	١٠-١١
مهام قائمة على التأكيد ومهام اعداد التقارير المباشرة	١٢-١٣
عمليات التأكد المناسب وعمليات التأكد المحدود	١٤-١٦
نطاق الإطار	١٧-١٩
التقارير عن العمليات الأخرى خلاف عمليات التأكد	٢٠-٢١
الشروط المسبقة لعملية التأكد	٢٢-٢٥
عناصر عملية التأكد	٢٦
العلاقة ثلاثية الأطراف	٢٧-٣٨
موضوع المهمة	٣٩-٤١
المقاييس المحددة	٤٢-٤٩
الأدلة	٥٠-٨٢
تقرير التأكد	٨٣-٩١
الأمور الأخرى	٩٢-٩٤
إساءة استخدام اسم المزاول	٩٥

الملحق الأول: إصدارات اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد وعلاقتها ببعضها وبقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة

الملحق الثاني: مهام قائمة على التأكيد ومهام اعداد التقارير المباشرة

الملحق الثالث: الأطراف في عملية التأكد

الملحق الرابع: تصنيف موضوعات المهمة

مقدمة

١- صدر هذا الإطار فقط لتعريف ووصف عناصر وأهداف عملية التأكد والعمليات التي تطبق عليها المعايير المصرية للمراجعة والمعايير المصرية لمهام الفحص المحدود والمعايير المصرية لعمليات التأكد (المشار إليها فيما يلي بلفظ "معايير التأكد").

٢- لا يعد هذا الإطار في حد ذاته معيارا، وبالتالي فإنه لا يفرض أي متطلبات (أو مبادئ أساسية أو إجراءات لازمة) لأداء المراجعات أو عمليات الفحص أو مهام التأكد الأخرى. ولذا فلا يجوز أن ينص تقرير التأكد على أن العملية قد تم تنفيذها طبقا لهذا الإطار، وإنما ينبغي أن يشير إلى معايير التأكد ذات الصلة. وتحتوي معايير التأكد على أهداف ومتطلبات ومواد تطبيقية وأخرى تفسيرية ومقدمة وتعريفات متسقة مع هذا الإطار، ويكون من الواجب تطبيقها في مهام المراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى. ويوضح الملحق الأول نطاق الإصدارات الخاصة باللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى وعلاقتها ببعضها وبقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

٣- يوفر هذا الإطار اطارا مرجعيا لكل من:

(أ) المحاسبون المهنيون المزاولون الذين يقومون بعمليات التأكد؛

(ب) المشاركون الآخرون في عملية التأكد، بمن فيهم المستخدمين المرتقبين لتقرير التأكد ومن يقومون بتكليف المزاول ("الطرف القائم بالتكليف")؛

(ج) اللجنة الدائمة في قيامها بوضع معايير التأكد ومذكرات الممارسات وغيرها من الأوراق.

٤- فيما يلي نظرة عامة على هذا الإطار:

- المقدمة: يتناول هذا الإطار عمليات التأكد التي ينفذها المحاسبون المزاولون.
- وصف مهام التأكد: يوضح هذا القسم عمليات التأكد ويفرق العمليات المباشرة عن عمليات التصديق، وعمليات التأكد المناسب عن عمليات التأكد المحدود.
- نطاق الإطار: يفرق هذا القسم عمليات التأكد عن سائر العمليات، مثل عمليات الاستشارات.
- الشروط المسبقة لعملية التأكد: يوضح هذا القسم الشروط المسبقة لقبول المزاول القيام بعملية تأكد.
- عناصر عملية التأكد: يحدد هذا القسم ويناقش خمسة عناصر تنطوي عليها عمليات التأكد التي يقوم المزاولون بأدائها وهي: علاقة ثلاثية الأطراف؛ وموضوع المهمة؛ والمقاييس المحددة؛ والأدلة؛ وتقرير التأكد. كما يوضح أيضا فروقات هامة لعملية التأكد المناسب وعملية التأكد المحدود. ويناقش هذا القسم أيضا على سبيلِ المثال، التباين المهم في موضوعات عملية التأكد، والخصائص المطلوبة للمقاييس المحددة، ودور الخطر والأهمية النسبية في عملية التأكد، وكيفية التعبير عن ا لاستنتاجات في عملية التأكد المناسب وفي عملية التأكد المحدود.
- أمور أخرى: يناقش هذا القسم المسؤوليات المتعلقة بالاتصال خلاف تقرير التأكد الذي يصدره المزاول والتوثيق والآثار المترتبة على علاقة المزاول بموضوع المهمة أو معلومات الموضوع.

المبادئ الأخلاقية ومعايير مراقبة الجودة

٥- مما هو متعارف عليه أن رقابة الجودة داخل المكاتب التي تنفذ عمليات التأكد، والالتزام قواعد أداب وسلوكيات المهنة في عمليات التأكد بما فيها متطلبات الاستقلالية، يحققان المصلحة العامة ويُعدان جزءا أساسيا، من عمليات التأكد عالية الجودة. وتنفذ هذه العمليات وفقا لمعايير التأكد، التي تقوم على أساس أن:

(أ) أعضاء فريق العمل وفاحص رقابة جودة المهمة (للمهام التي يُعين فيها أحدهم) يخضعون للجزء (أ) والجزء (ب) من قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة (الميثاق) فيما يتعلق بعمليات التأكد، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات الجزء (أ) والجزء (ب)؛

(ب) المزاول الذي ينفذ المهمة هو عضو في مكتب يخضع للمعيار المصري لرقابة الجودة ١، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة، بشأن مسؤولية المكتب عن نظامه الخاص برقابة الجودة، والتي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعيار المصري لرقابة الجودة (١).

قواعد أداب وسلوكيات المهنة

٦- يحدد الجزء (أ) من قواعد آداب وسلوكيات المهنة مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة الأساسية التالية التي يتعين على المزاول الالتزام بها:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛

(هـ) السلوك المهني.

٧- يوفر الجزء (أ) ايضا إطارا يتعين على المحاسبين المهنين تطبيقه لتحديد التهديدات التي تواجه الالتزام بالمبادئ الأساسية وتقييم أهمية التهديدات المحددة واتخاذ الضمانات، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله.

٨- يشمل الجزء (ب) من القواعد كيفية تطبيق الإطار الوارد في الجزء (أ) في حالات معينة على المحاسبين المهنيين المزاولين في الممارسة العامة، بما في ذلك استقلالية هؤلاء المحاسبين. وتعرّف قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة الاستقلالية بأنها تشمل كلا من الاستقلالية الذهنية والاستقلالية الظاهرية. وتضمن الاستقلالية القدرة على تكوين استنتاج تأكد بدون التأثر بالمؤثرات التي قد تخل بذلك الاستنتاج. وتعزز الاستقلالية القدرة على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية والالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني.

المعيار المصري لرقابة الجودة

٩- يتناول المعيار المصري لرقابة الجودة (١) مسؤوليات المكتب عن إرساء نظامه الخاص برقابة جودة عمليات التأكد وتطوير هذا النظام. ويتطلب الالتزام بهذا المعيار أمورا من بينها أن يقوم المكتب بإرساء وتطوير نظام لرقابة الجودة يتضمن السياسات والإجراءات التي تتناول كل عنصر من العناصر التالية وأن يوثق سياساته وإجراءاته ويعلنّ عنها للعاملين في المكتب:

(أ) مسؤوليات القيادة عن الجودة داخل المكتب؛

(ب) المتطلبات السلوكية ذات الصلة؛

(ج) قبول العلاقات مع العملاء وقبول كل مهمة معينة والاستمرار في تلك العلاقات والمهام؛

(د) الموارد البشرية؛

(هـ) أداء المهام؛

(و) المتابعة.

وصف عمليات التأكد

١٠- عملية التأكد هي عملية يهدف فيها المزاول إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة الملائمة للتعبير عن استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المرتقبين، بخلاف الطرف المسئول، حيال مخرجات قياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة.

١١- مخرجات قياس أو تقييم موضوع المهمة هي المعلومات التي تنتج من تطبيق المقاييس المحددة على موضوع المهمة. فعلى سبيل المثال:

- تنتج القوائم المالية (المخرجات) من قياس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (موضوع المهمة) عن طريق تطبيق إطار التقارير المالية (المقاييس المحددة).
- ينتج بيان عن فاعلية الرقابة الداخلية (المخرجات) من تقييم فاعلية آلية الرقابة الداخلية للمنشأة (موضوع المهمة) عن طريق تطبيق المقاييس المحددة الملائمة.
- تنتج مقاييس الأداء الخاصة بمنشأة معينة (المخرجات) من قياس جوانب متعددة للأداء (موضوع المهمة) عن طريق تطبيق منهجيات القياس ذات الصلة (المقاييس المحددة).
- تنتج قائمة غازات الاحتباس الحراري (المخرجات) من قياس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة (موضوع المهمة) عن طريق تطبيق بروتوكولات الإثبات والقياس والعرض (المقاييس المحددة).
- ينتج بيان عن الالتزام (المخرجات) من تقييم التزام المنشأة (موضوع المهمة) على سبيل المثال بقانون أو لائحة (المقاييس المحددة).

ويُستخدم مصطلح "معلومات الموضوع" بمعنى مخرجات قياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة. ومعلومات الموضوع هي التي يجمع بشأنها المزاول ما يكفي من الأدلة الملائمة التي تشكل أساسا لاستنتاجه.

مهام قائمة على التأكيد ومهام اعداد التقارير المباشرة

١٢- في مهام قائمة على التأكيد، يقوم طرف آخر خلاف المزاول بقياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة ويعرض غالبا أيضا طرف آخر خلاف المزاول المعلومات الناتجة بشأن الموضوع في صورة تقرير أو بيان. ولكن في بعض الحالات قد يقوم المزاول بعرض معلومات الموضوع في تقرير التأكد. ويتناول استنتاج المزاول عما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر (انظر أيضا الفقرة رقم "٨٥").

١٣- في مهام إعداد التقارير المباشرة، يقوم المزاول بقياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة. وإضافة إلى ذلك، يطبّق المزاول مهارات وأساليب التأكد للحصول على ما يكفي من الأدلة الملائمة حول مخرجات قياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة. وقد يحصل المزاول على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقييم موضوع المهمة وقد يحصل عليها أيضا قبل ذلك القياس أو التقييم أو بعده. وفي المهام المباشرة، يتناول استنتاج المزاول المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة ويُصاغ هذا الاستنتاج للتعبير عن موضوع المهمة والمقاييس المحددة. وفي بعض المهام المباشرة، يكون استنتاج المزاول هو معلومات الموضوع أو جزء منها (انظر أيضا الملحق الثاني).

عمليات التأكد المناسب وعمليات التأكد المحدود

١٤- في عملية التأكد المناسب، يقوم المزاول بتقليص خطر العملية إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف العملية، ليكون الأساس لاستنتاج المزاول. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المزاول في صورة تنقل رأي المزاول في مخرجات قياس أو تقييم موضوع العملية مقارنة بالمقاييس المحددة.

١٥- في عملية التأكد المحدود، يقوم المزاول بتخفيض خطر العملية إلى مستوى مقبول نسبيا في ظل ظروف المهمة، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في عملية التأكد المناسب، ليكون الأساس للتعبير عن استنتاج بصورة تنقل، بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، أمرا نما إلى علم المزاول ويدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع العملية مُحرّفة تحريفا هاما ومؤثرا وتكون الإجراءات المنفذة في إطار عملية التأكد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في مهمة التأكد المناسب ولكن يتم التخطيط لهذه الأمور للحصول على مستوى من التأكد يكون بحسب الحكم المهني للمزاول مجديا وحتى يكون مستوى التأكد الذي يحصل عليه المزاول مجديا، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المرتقبين في معلومات الموضوع بدرجة من الواضح أنها ليست بلا طائل.

١٦- يتراوح المدى الخاص بجميع عمليات التأكد المحدود ما بين ما يُعد تأكدا مجديا يزيد بدرجة بالكاد تعزز من ثقة المستخدمين المرتقبين في معلومات الموضوع وصولا إلى ما يقل بالكاد عن التأكد المناسب وما يُعد مجديا في عملية معينه من عمليات التأكد يكون بناءً على ظروف العملية، بما في ذلك احتياجات المستخدمين المرتقبين إلى المعلومات باعتبارهم مجموعة واحدة، وفي بعض الحالات، قد تكون تبعات حصول المستخدمين المرتقبين على استنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة أنه يلزم على المزاول القيام بعملية تأكد مناسب للحصول على تأكد يكون مجديا في ظل الظروف المحيطة.

نطاق الإطار

١٧- ليست جميع العمليات التي يقوم بها المزاولون عمليات تأكد. فمن بين العمليات الأخرى التي يكثر القيام بها ولكنها غير متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة "١٠" أعلاه (بالتالي لا يغطيها هذا الإطار) ما يلي:

- المهام التي تغطيها المعايير المصرية للخدمات ذات الصلة، مثل مهام الإجراءات المتفق عليها ومهام التجميع [١].
- إعداد الإقرارات الضريبية الامر الذي لا يستدعي ابداء استنتاج متعلق بتأكد.
- مهام الاستشارات (أو المهام الاستشارية)، مثل الاستشارات الإدارية والضريبية.

١٨- قد تكون عملية التأكد جزءا من عملية أخري أكبر ومثال ذلك عندما تكون مهمة الاستشارات المتعلقة بالاستحواذ على أعمال مشتملا على متطلب يقضي بالحصول على تأكد بشأن المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية، ففي مثل هذه الظروف يكون هذا الإطار ذا صلة فقط بالجزء المرتبط بالتأكد في العملية.

١٩- لا تعد العمليات الآتية، التي قد تكون متسقة مع الوصف الوارد في الفقرة "١٠"، عمليات تأكد بالمعنى المقصود في هذا الإطار:

(أ) عمليات للشهادة في إجراءات قضائية تتعلق بالمحاسبة أو المراجعة أو الضريبة أو غيرها من الأمور؛

(ب) المهام التي تشتمل على آراء مهنية أو وجهات نظر أو أقوال قد يستمد منها المستخدم نوعا من التأكد، في حالة تطبيق جميع ما يلي:

١- أن تكون تلك الآراء أو جهات النظر أو الأقوال عرضيه فقط؛ بالنسبة للعمل ككل؛

---

[١] معيار المراجعة رقم (٢٢٠).

٢- أن يكون استخدام أي تقرير مكتوب يتم إصداره مقتصر على المستخدمين المرتقبين المحددين صراحة في التقرير؛

٣- أن يكون هناك اتفاق مكتوب مع المستخدمين المرتقبين المحددين على أن المهمة لا يُقصد منها أن تكون عملية تأكد؛

٤- لا تعرض العملية على أنها عملية تأكد في تقرير المحاسب المهني.

التقارير عن المهام الأخرى خلاف عمليات التأكد

٢٠- يقوم المزاول الذي يعد تقريرا عن مهمة لا تعد عملية تأكد في نطاق هذا الإطار بتمييز ذلك التقرير بوضوح عن تقرير التأكد. ومنعا لإرباك المستخدمين فإن التقرير الذي لا يعد تقرير تأكد يجب أن يتجنب على، سبيل المثال:

- الإشارة إلى التزامه بهذا الإطار، أو بمعايير التأكد.
- الاستخدام غير المناسب للكلمات "تأكد" أو "مراجعة" أو "فحص".
- تضمن إقرار يمكن بشكل مناسب أن يفهم خطأ على أنه استنتاج قائم على ما يكفي من الأدلة الملائمة ويهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين في مخرجات قياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة

٢١- قد يتفق المزاول والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ هذا الإطار على أحد العمليات عندما لا يكون هناك مستخدمون مستهدفون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكد ذات الصلة. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المزاول على إقرار بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الشروط المسبقة لعملية التأكد

٢٢- تعد الشروط المسبقة الآتية لعملية التأكد ذات صلة عند النظر فيما إذا كانت عملية التأكد سيتم قبولها أو الاستمرار فيها:

(أ) أن تكون مهام ومسؤوليات الأطراف المعنية (أي الطرف المسؤول والقائم بالقياس أو القائم بالتقييم والطرف القائم بالتكليف، حسب مقتضى الحال) مناسبة في ظل الظروف لمحيطة؛

(ب) أن تستوفي العملية جميع الخصائص الآتية:

- أن يكون موضوع العملية ملائما؛
- أن تكون المقاييس المحددة التي يتوقع المزاول تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف العملية، بما في ذلك استيفاء هذه المقاييس المحددة للخصائص الموضحة في الفقرة "٤٤"؛
- أن تكون المقاييس المحددة التي يتوقع المزاول تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المرتقبين للاطلاع عليها؛
- أن يتوقع المزاول أنه سيكون قادرا على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاج الذي يتوصل إليه؛
- أن يكون استنتاج المزاول، بالشكل الملائم لعملية التأكد المناسب أو لعملية التأكد المحدود، من المقرر إدراجه في تقرير مكتوب؛
- أن يوجد سبب منطقي بما في ذلك، في حالة القيام بعملية تأكد محدود، أن يتوقع المزاول أنه سيكون قادرا على الوصول إلى مستوى مجدٍ من التأكد.

٢٣- يمكن أن تتباين موضـــوعات المهمة في عمليات التأكد المختلفة تباينا كبيرا وقد تتطلب بعض موضـــوعات المهمة مهارات ومعرفة متخصـــصـــة تفوق ما يحظى به عادة كل مزاول بمفرده. ولكن من المهم أن يتأكد المزاول أن الأشخاص الذين يؤدون المهمة تتوافر لديهم مجتمعين الكفاءات والقدرات المناسبة (أيضا انظر الفقرة "٣١")

٢٤- عند عدم إمكانية قبول عملية محتملة على أنها عملية تأكد، قد يكون الطرف القائم بالتكليف قادر على تحديد مهمة مختلفة تفي باحتياجات المستخدمين المرتقبين. فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا كانت المقاييس المحددة التي يتوقع المزاول تطبيقها غير مناســبة، فقد يســتمر تنفيذ عملية التأكد المســتوفي للشروط المسبقة الأخرى المنصوص عليها في الفقرة "٢٢" في الحالتين الآتيتين:

١- إذا كان باســتطاعة المزاول تحديد جانب واحد أو أكثر من جوانب موضـــوع المهمة التي تناســبها تلك المقاييس المحددة. ففي مثل هذه الحالات، يمكن للمزاول أن ينفذ عملية تأكد بشأن ذلك الجانب من موضوع المهمة، بحد ذاته. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من اللازم أن يوضـــح تقرير التأكد أنه لا يتعلق بالموضوع الاساسي بالمهمة بأكملها؛ أو

٢- إذا كان من الممكن تحديد أو وضع مقاييس محددة بديلة مناسبة لموضوع المهمة.

(ب) قد يطلب الطرف القائم بالتكليف تنفيذ عملية ليس بعملية تأكيد، مثل القيام بعملية استشارات أو اجراءات متفق عليها.

٢٥- من غير الملائم تغيير عملية التأكد بعد قبولها إلى عملية آخري أو تغيير عملية تأكد مناســب إلى عملية تأكد محدود، بدون مبرر منطقي. وقد يكون حدوث تغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المســتخدمين المرتقبين، أو حدوث ســوء فهم لطبيعة المهمة، مبررا لطلب إدخال تغيير على المهمة. وفي حالة القيام بمثل هذا التغيير، فلا يتم التخلي عن الأدلة التي تم الحصـــول عليها قبل التغيير. ولا يُعد العجز عن الحصـــول على ما يكفي من الأدلة الملائمة لتكوين استنتاج بشأن عملية تأكد مناسب سببا مقبولا لتغيير المهمة إلى عملية تأكد محدود.

عناصر عملية التأكد

٢٦- فيما يلي عناصر عملية التأكد التي تتم مناقشتها في هذا القسم:

(أ) العلاقة ثلاثية الأطراف بين المزاول والطرف المسؤول والمستخدمين المرتقبين؛

(ب) ملاءمة موضوع المهمة؛

(ج) مناسبة المقاييس المحددة؛

(د) كفاية الأدلة الملائمة؛

(هـ) كتابة تقرير التأكد بصورة تناسب عملية التأكد المناسب أو عملية التأكد المحدود.

العلاقة ثلاثية الأطراف

٢٧- تشـمل جميع عمليات التأكد على ثلاثة أطراف منفصـلة على الأقل، هي: المزاول والطرف المسـؤول والمسـتخدمين المرتقبين. وبناءً على ظروف المهمة، قد يوجد دور أيضـا منفصـل للقائم بالقياس أو التقييم أو الطرف القائم بالتكليف (انظر أيضا الملحق الثالث).

٢٨- قد يكون الطرف المسؤول والمستخدمون المرتقبون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشـرافي في هيكل تنظيمي لمنشـأة تحتوي على مجلس من مسـتويين الحصـول على تأكد بشـأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشـأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسـؤول والمسـتخدمين المرتقبين في سياق كل ارتباط بعينه وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد في للمسؤوليات فعلى سبيل

المثال قد تكلف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) أحد المزاولين بتنفيذ عملية تأكد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.

المزاول

٢٩- المزاول هو الفرد أو الأفراد الذين يقومون بتنفيذ المهمة (عادة ما يكون مراقب الحسابات أو الشريك المسؤول عن المهمة أو الأعضاء الآخرين في فريق العمل أو المكتب، حسب مقتضى الحال) عن طريق استخدام مهارات وأساليب التأكد للوصول إلى تأكد مناسب أو تأكد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر[٢]. وفي المهام المباشرة، يقوم المزاول بكل من قياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة ويستخدم مهارات وأساليب التأكد للوصول إلى تأكد مناسب أو تأكد محدود، حسب مقتضى الحال، بشأن ما إذا كانت مخرجات ذلك القياس أو التقييم خالية من التحريف الهام والمؤثر.

٣٠- في حالة اختيار ممارس مؤهل بخلاف المحاسب المهني في الممارسة العامة عليه أن يبدي الالتزام بأحد معايير التأكد، فمن المهم أن يدرك أن تلك المعايير تشتمل على متطلبات تعكس الافتراضات الأساسية الواردة في الفقرة "٥" بشأن قواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة والمعيار المصري لرقابة الجودة (١)، أو المتطلبات المهنية الأخرى أو المتطلبات المنصوص عليها في نظام أو لائحة التي تكون مساوية على الأقل لمتطلبات المعايير.

٣١- لا يمكن قبول مهمة تشير المعرفة الأولية بظروفها أنه لن يتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية المتعلقة بالكفاءات. وفي بعض الحالات، يمكن للمزاول أن يستوفي هذه المتطلبات عن طريق الاستعانة بأحد خبرائه.

٣٢- إضافة إلى ذلك، يلزم أن يكون المزاول قادرا على المشاركة بشكل كافٍ في العمل الذي يقوم به الخبير الذي يستعين به وفي أعمال المزاولين الآخرين المشاركين في عملية التأكد بدرجة تكفي لتحمله المسؤولية عن استنتاج التأكد المتعلق بمعلومات الموضوع، وللحصول على الأدلة اللازمة لاستنتاج ما إذا كان عمل ذلك الخبير أو المزاولين الآخرين كافيا لأغراض المزاول.

٣٣- يتحمل المزاول وحده دون غيره المسؤولية عن استنتاج التأكد المعبّر عنه، ولا يُحدّ من هذه المسؤولية استخدام المزاول لعمل خبير تابع له أو أعمال مزاولين آخرين مشاركين في عملية التأكد. ومع ذلك، فإذا استنتج المزاول الذي يستخدم عمل خبير تابع له، بعد التزامه بمعايير التأكد ذات الصلة، أن عمل ذلك الخبير يُعد كافيا لأغراض المزاول، فيمكن للمزاول عندئذ قبول النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير في مجال عمله على أنها أدلة ملائمة.

الطرف المسؤول

٣٤- الطرف المسؤول هو الطرف المسؤول عن موضوع المهمة. وفي المهام القائمة على التأكد، غالبا ما يكون الطرف المسؤول هو أيضا القائم بالقياس أو القائم بالتقييم. وقد يكون الطرف المسؤول، أو لا يكون، هو الطرف الذي يقوم بتكليف المزاول بأداء عملية التأكد (الطرف القائم بالتكليف).

المستخدمون المرتقبون

٣٥- المستخدمون المرتقبون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المزاول أنهم سيستخدمون تقرير التأكد. ويمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المرتقبين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.

٣٦- في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مرتقبون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكد. وقد لا يكون المزاول قادرا على تحديد جميع من سيقرؤون تقرير التأكد، ولاسيّما إذا كان هناك عدد كبير من الأشخاص الذين سيكون

---

(٢) تقرأ مصطلحات "الشريك المسؤول عن المهمة" و"المكتب "على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام، عند الاقتضاء.

بمقدورهم الوصول إلى التقرير. وفي مثل هذه الحالات، ولاسيّما إذا كان من المرجح أن يكون للمستخدمين المرتقبون مجموعة كبيرة من الاهتمامات في موضوع المهمة، يجوز قصر المستخدمين المرتقبين على أصحاب المصلحة الرئيسيين الذين تكون لهم اهتمامات كبيرة ومشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المرتقبين بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال الاتفاق بين المزاول والطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف، أو تحديدهم بموجب نظام أو لائحة.

٣٧- يمكن أن يكون المستخدمون المرتقبون أو ممثلوهم مشاركين بشكل مباشر مع المزاول والطرف المسؤول (والطرف القائم بالتكليف إن كان مختلفا عن الطرف المسؤول) في تحديد متطلبات المهمة. وبغض النظر عن مشاركة الأخرين، وخلافا لمهام الإجراءات المتفق عليها (الذي ينطوي على إعداد تقرير عن حقائق مكتشفة بناءً على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف القائم بالتكليف وأي أطراف ثالثة معنية، وليس على إبداء استنتاج):

(أ) يتحمل المزاول المسؤولية عن تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها؛

(ب) قد يحتاج المزاول إلى تنفيذ إجراءات إضافية إذا نما إلى علمه معلومات تختلف اختلافا كبيرا عن المعلومات التي استند إليها في تحديد الإجراءات التي تم التخطيط لها

٣٨- في بعض الحالات، يقوم المستخدمون المرتقبون (على سبيل المثال، المصرفيون والسلطات التنظيمية) بفرض متطلب يقضي بقيام الأطراف المعنية، أو يطالبون الأطراف المعنية بالقيام بالترتيب لإجراء عملية تأكد لغرض معين. وعندما تستخدم المهام ضوابط موضوعة لتحقيق غرض معين، فإن تقرير التأكد يشتمل على إقرار ينبّه القارئين إلى هذه الحقيقة. وإضافة إلى ذلك، قد يرى المزاول أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكد موجه فقط لمستخدمين معيّنين. وبناءً على الظروف المحيطة بالعملية، يمكن تحقيق ذلك عن طريق تقييد توزيع تقرير التأكد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكد قد يكون مقيدا متى كان موجها فقط لمستخدمين مستهدفين معيّنين أو متى كان مُعدا لغرض معين، فإن عدم وجود قيد متعلق بمستخدم أو غرض معين لا يشير في حد ذاته إلى وجود مسؤولية قانونية يتحملها المزاول تجاه ذلك المستخدم أو فيما يتعلق بذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة.

موضوع المهمة

٣٩- قد يأخذ الموضوع محل عملية التأكد صورا عديدة، مثل:

- الأداء أو المركز المالي التاريخي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي التاريخيين والتدفقات النقدية التاريخية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.
- الأداء أو المركز المالي المستقبلي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي المتوقعين والتدفقات النقدية المتوقعة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به الإثبات والقياس والعرض والإفصاح في تنبؤ أو توقع مالي.
- الأداء أو المركز غير المالي (على سبيل المثال، أداء المنشأة) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به المؤشرات الرئيسية للكفاءة والفاعلية.
- الخصائص المادية (على سبيل المثال، سعة أحد المرافق) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها مستند مواصفات.
- النُظم والآليات (على سبيل المثال، الرقابة الداخلية أو نظام تقنية المعلومات في المنشأة) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها بيان بشأن الفاعلية.
- السلوك (على سبيل المثال، حوكمة الشركة أو الالتزام باللوائح أو ممارسات الموارد البشرية) الذي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به بيان بشأن الالتزام أو بيان بشأن الفاعلية

ويحتوي الملحق الرابع على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل مهمة موضحة ببعض الأمثلة.

٤٠- يكون لمختلف موضوعات المهمة خصائص مختلفة، من بينها درجة الطبيعة النوعية مقابل الطبيعة الكمية للمعلومات المتعلقة بهذه الموضوعات ودرجة موضوعيتها مقابل خضوعها للتقدير الشخصي وطبيعتها التاريخية مقابل طبيعتها المستقبلية وتعلقها بنقطة زمنية معينة أو تغطيتها لفترة زمنية. وتؤثر هذه الخصائص على كل من:

(أ) الدقة التي يمكن أن يُقاس أو يقيم بها موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة؛

(ب) درجة الإقناع التي توفرها الأدلة المتاحة.

وقد يشير تقرير التأكد إلى الخصائص التي تتسم بأهمية خاصة للمستخدمين المرتقبين.

٤١- لا تتأثر مناسبة موضوع المهمة بمستوى التأكد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود موضوع مهمة غير ملائم لإجراء عملية تأكد مناسب فإنه لا يكون ملائما أيضا لإجراء عملية تأكد محدود، والعكس صحيح. ويتصف الموضوع الذي من الملائم أن يكون محل المهمة بأنه موضوع قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقييمه بشكل متسق مقارنة بالمقاييس المحددة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على ما يكفي من الأدلة الملائمة لدعم استنتاج التأكد المناسب أو التأكد المحدود، حسب مقتضى الحال.

المقاييس المحددة

٤٢- المقاييس المحددة هي الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم موضوع المهمة. وقد تكون المقاييس المحددة رسمية، فعلى سبيل المثال عند إعداد القوائم المالية، قد تكون المقاييس المحددة هي معايير المحاسبة المصرية أو معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد، وعند إعداد تقرير عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الداخلية، فقد تستند المقاييس المحددة إلى إطار رقابة داخلية مستقر أو أهداف رقابة فردية موضوعة خصيصا لتحقيق الغرض؛ وعند إعداد تقرير عن الالتزام، قد تكون المقاييس المحددة هي النظام أو اللائحة أو العقد المطبق. ومن أمثلة المقاييس المحددة الأقل رسمية قواعد السلوك الموضوعة داخليا أو مستوى متفق عليه من الأداء (مثل عدد مرات اجتماع لجنة معينة خلال العام).

٤٣- يلزم أن تكون هناك مقاييس محددة ملائمة من أجل التقييم أو القياس المتسق بدرجة مناسبه للموضوع محل المهمة في سياق الحكم المهني. ودون وجود الإطار المرجعي الذي توفره المقاييس المحددة الملائمة، يكون أي استنتاج عرضة للتفسيرات الفردية وسوء الفهم. وتكون المقاييس المحددة الملائمة مراعية للسياق، وبعبارة أخرى، تكون ذات صلة بظروف المهمة. ويمكن أن توجد ضوابط مختلفة حتى لنفس موضوع المهمة، مما يترتب عليه اختلاف القياس أو التقييم. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدد شكاوى العملاء التي يتم حلها بما ينال رضاء العملاء أحد المقاييس المحددة التي يمكن للقائم بالقياس أو التقييم اختيارها كمقياس لموضوع رضاء العملاء الذي يكون محل المهمة، فيما قد يختار شخص آخر قائم بالقياس أو التقييم عدد مرات تكرار الشراء خلال الشهور الثلاثة التي تلي أول عملية شراء. ويمكن أيضا أن تكون المقاييس المحددة مناسبة لمجموعة معينة من ظروف المهمة، لكنها قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف المهمة. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب إعداد التقارير للحكومات أو السلطات التنظيمية استخدام مجموعة معينة من المقاييس المحددة لكن هذه المقاييس المحددة قد لا تناسب مجموعة أوسع نطاقا من المستخدمين.

٤٤- تتسم المقاييس المحددة الملاءمة بالخصائص التالية:

(أ) الملاءمة: يؤدي تطبيق المقاييس المحددة الملائمة إلى معلومات للموضوع تساعد المستخدمين المرتقبين في اتخاذ القرارات.

(ب) الاكتمال: تكون المقاييس المحددة مكتملة عندما لا تغفل معلومات الموضوع المعدة وفقا لها عوامل مهمة يُتوقع بشكل مناسب أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون المرتقبون بناءً على تلك المعلومات. وتشمل المقاييس المحددة الكاملة، عند الاقتضاء، الأسس المرجعية للعرض والإفصاح.

(ج) إمكانية الاعتماد عليها: تسمح المقاييس المحددة التي يُمكن الاعتماد عليها بإجراء تقييم أو قياس متسق بدرجة ملائمة لموضوع المهمة، بما في ذلك، عند الاقتضاء، العرض والإفصاح، عندما تستخدم هذه المقاييس المحددة في ظروف مماثلة من قبل مزاولين مؤهلين مختلفين.

(د) الحيادية: يؤدي تطبيق المقاييس المحددة المحايدة إلى معلومات خالية من التحيز حسبما يكون مناسبا في ظل ظروف المهمة.

(هـ) القدرة على الفهم: يؤدي تطبيق المقاييس المحددة المفهومة إلى معلومات يمكن للمستخدمين المرتقبين فهمها.

٤٥- لا تعد الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب أحد الأفراد مقاييس ملائمه.

٤٦- إن الوزن النسبي لأهمية كل خاصية من الخصائص المذكورة أعلاه عند تقييم ملائمة المقاييس المحددة لمهمة معينة هي مسألة تخضع للحكم المهني. ولا تتأثر مناسبة المقاييس المحددة بمستوى التأكد، وبعبارة أخرى، ففي حالة وجود مقاييس محددة غير ملائمة لإجراء عملية تأكد مناسب، فإنها لا تكون ملائمة أيضا لإجراء عملية تأكد محدود، والعكس صحيح. وقد تكون المقاييس المحددة مفروضة بموجب نظام أو لائحة، أو صادرة عن هيئات مصرح لها أو معترف بها تتبع آلية عمل شفافة (المقاييس المحددة المفروضة). وقد توضع مقاييس محددة أخرى بشكل خاص لغرض إعداد معلومات الموضوع في ظل الظروف الخاصة للمهمة. ويؤثر ما إذا كانت المقاييس المحددة مفروضة أو موضوعة بشكل خاص على العمل اللازم لتقييم ملائمتها لمهمة معينه، فعلى سبيل المثال، يُفترض أن تكون المقاييس المحددة المفروضة ملائمة إذا كانت ملائمة لاحتياجات المستخدمين المرتقبين من المعلومات، في حالة عدم وجود ما يشير إلى خلاف ذلك.

٤٧- يلزم أن تكون المقاييس المحددة متاحة للمستخدمين المرتقبين لتمكينهم من فهم كيفية قياس موضوع المهمة أو تقييمه. ويتم إتاحة المقاييس المحددة للاطلاع عليها من جانب المستخدمين المرتقبين بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان عنها.

(ب) من خلال تضمينها بصوره واضحة في معلومات الموضوع.

(ج) من خلال تضمينها بصورة واضحة في تقرير التأكد.

(د) عن طريق وجود فهم عام لها، على سبيل المثال ضابط قياس الوقت بالساعات والدقائق.

٤٨- قد تكون المقاييس المحددة متاحة فقط لمستخدمين مرتقبين محددين، ومثال ذلك شروط أحد العقود أو المقاييس المحددة التي يصدرها اتحاد إحدى الصناعات والتي تكون متاحة فقط لمن هم داخل الصناعة لأنها لا تكون ملائمة إلا لغرض معيّن (انظر أيضا الفقرة"٣٨")

٤٩- يقوم المزاول ضمن المهمة بتحديد ما إذا كانت المقاييس المحددة مناسبة.

الأدلة

٥٠- يتم التخطيط لعملية التأكد وتنفيذها مع الالتزام بموقف سلوكي قائم على نزعة الشك المهني للحصول على ما يكفي من الأدلة الملائمة في سياق المهمة حول مخرجات قياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة. ويلزم ممارسة الحكم المهني عند النظر في الأهمية النسبية وخطر المهمة وكمية الأدلة المتاحة وجودتها أثناء التخطيط للمهمة وتنفيذها، ولاسيّما عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها.

نزعة الشك المهني

٥١- نزعة الشك المهني هي موقف سلوكي ينطوي على الانتباه على سبيل المثال إلى ما يلي:

(أ) الدليل غير المتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها؛

(ب) المعلومات التي تستدعي التشكيك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة؛

(ج) الظروف التي توحي بالحاجة إلى اتخاذ إجراءات أخرى إضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكد ذات الصلة؛

(د) الأوضاع التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل.

٥٢- يُعد الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال مدة المهمة أمرا ضروريا للقيام على سبيل المثال بالحد من خطر:

- التغاضي عن ظروف غير اعتيادية؛
- التعميم الزائد عن الحد عند استنباط الاستنتاجات من الملاحظات؛
- استخدام افتراضات غير مناسبة عند تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها وتقييم نتائجها.

٥٣- تعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء تقييم انتقادي للأدلة. وينطوي ذلك على التشكيك في الأدلة غير المتسقة وإمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات. وينطوي أيضا على النظر في كفاية وملاءمة الأدلة المتحصل عليها في ضوء الظروف المحيطة.

٥٤- ما لم تستلزم إجراء عملية تأكد بشأن ما إذا كانت المستندات صحيحة، يجوز قبول السجلات والوثائق على أنها صحيحة ما لم يكن لدى المزاول سبب يدعوه إلى الاعتقاد بخلاف ذلك. ومع ذلك، ينظر المزاول في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة.

٥٥- لا يمكن التوقع بأن يقوم المزاول بتجاهل خبراته السابقة المتعلقة بأمانة مقدمي الأدلة ونزاهتهم. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن مقدمي الأدلة يتمتعون بالأمانة والنزاهة لا يُعفي المزاول من ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.

الحكم المهني

٥٦- يُعد الحكم المهني ضروريا لحسن إجراء عملية التأكد. وهذا لأنه لا يمكن تفسير المتطلبات السلوكية ذات الصلة ومعايير التأكد ذات الصلة واتخاذ القرارات المدروسة اللازمة طوال مدة المهمة بدون تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة على الحقائق والظروف. ويكون الحكم المهني ضروريا بصفة خاصة عند اتخاذ القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية وخطر المهمة.
- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة للوفاء بمتطلبات معايير التأكد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من الأدلة الملائمة، وما إذا كان يتعين بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف معايير التأكد ذات الصلة. وفي حالة عملية التأكد المحدود على وجه الخصوص، يكون الحكم المهني مطلوبا في تقييم ما إذا كان قد تم التوصل إلى مستوى مجدٍ من التأكد.
- في حالة مهام اعداد التقارير المباشرة، تطبيق المقاييس المحددة على موضوع المهمة، وعلى اختيار المقاييس المحددة أو وضعها إذا اختار المزاول أن يقوم بذلك. وفي حالة مهام قائمة على التأكيد، تقييم الاجتهادات التي قام بها آخرون.
- الاستنتاجات التي من المناسب استنباطها بناءً على الأدلة المتحصل عليها.

٥٧- تتمثل السمة المميزة للحكم المهني المأمول من المزاول في أن تتم ممارسة هذا الحكم من جانب مزاول ساهم تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق أحكام مناسبة.

٥٨- تعتمد ممارسة الحكم المهني في أية حالة بعينها على الحقائق والظروف المعلومة للمزاول. ويساعد التشاور بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل خلال سير المهمة، سواءً داخل فريق العمل أو بين فريق العمل وأشخاص آخرين على مستوى مناسب من داخل المكتب أو خارجه، المزاول في القيام بأحكام مدروسة ومناسبة.

٥٩- يمكن تقييم الحكم المهني بناءً على ما إذا كان الحكم المتوصل إليه يعكس التطبيق السليم لمبادئ التأكد والقياس أو التقييم وما إذا كان الحكم يُعد مناسبا في ضوء، وبما يتسق مع، الحقائق والظروف المعلومة للمزاول حتى تاريخ تقرير التأكد الذي يصدره.

٦٠- يلزم ممارسة الحكم المهني طوال مدة المهمة. ولا يمكن استخدام الحكم المهني كمبرر لاتخاذ قرارات لا تدعمها حقائق المهمة وظروفها أو ما يكفي من الأدلة الملائمة.

كفاية الأدلة وملاءمتها

٦١- كفاية الأدلة وملاءمتها عاملان مترابطان. وكفاية الأدلة هي مقياس لكميتها. وتتأثر كمية الأدلة المطلوبة بمخاطر وجود تحريف هام ومؤثر في معلومات الموضوع (فكلما زادت المخاطر، زادت الأدلة التي قد يلزم الحصول عليها) وأيضا بجودة تلك الأدلة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة). غير أن الحصول على المزيد من الأدلة قد لا يعوّض عن ضعف جودتها (انظر أيضا الفقرتين "٨١"، "٨٢").

٦٢- مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاج الذي يخلص إليه المزاول.

٦٣- تتأثر إمكانية الاعتماد على الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على كل ظرف من الظروف المحيطة بالحصول عليها. ويمكن إصدار تعميمات بشأن إمكانية الاعتماد على مختلف أنواع الأدلة؛ غير أن هذه التعميمات تكون خاضعة لاستثناءات مهمة. وحتى في حالة الحصول على أدلة من مصادر خارجية، فقد توجد ظروف يمكن أن تؤثر على إمكانية الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي إذا لم يكن المصدر ذا معرفة كافية أو لم يكن موضوعيا. ومع التسليم بإمكانية وجود استثناءات، فإن التعميمات الآتية حول إمكانية الاعتماد على الأدلة قد تكون مفيدة:

- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما يتم الحصول عليها من مصادر من خارج الطرف المعني.
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة المعدّة داخليا عندما تكون أدوات الرقابة ذات الصلة فعّالة.
- تعد الأدلة التي يحصل عليها المزاول بشكل مباشر (على سبيل المثال، من خلال ملاحظة تطبيق أداة من أدوات الرقابة) أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من الأدلة التي يحصل عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال (على سبيل المثال، من خلال الاستفسار عن تطبيق أداة من أدوات الرقابة).
- تزيد إمكانية الاعتماد على الأدلة عندما توجد في شكل موثق، سواءً كانت ورقية أو في وسيط إلكتروني أو غير ذلك (على سبيل المثال، تكون المحاضر التي يتم إعدادها بالتزامن مع عقد اجتماع ما أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من العرض الشفوي اللاحق لما تمت مناقشته).

٦٤- يكون مستوى التأكد الذي يتم التوصل إليه من الأدلة المتسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو من الأدلة ذات الطبيعة المختلفة أعلى عادة من التأكد الذي يتم التوصل إليه من عناصر الأدلة التي يتم النظر في كل منها على حدة. وإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو أدلة ذات طبيعة مختلفة إما أن يدعم الأدلة الأخرى أو يشير إلى عدم

إمكانية الاعتماد على أحد الأدلة. وعند عدم اتساق الأدلة التي تم الحصول عليها من أحد المصادر مع الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، فمن الضروري تحديد الإجراءات الإضافية اللازمة لحل حالة عدم الاتساق.

٦٥- فيما يتعلق بالحصول على ما يكفي من الأدلة الملائمة، فإن التوصل إلى تأكد بشأن معلومات الموضوع التي تغطي فترة من الزمن يكون أكثر صعوبة عادة من التوصل إلى تأكيد بشأن معلومات الموضوع في نقطة زمنية محددة. وإضافة إلى ذلك، فإن الاستنتاجات المقدمة بشأن أليات الأداء تكون مقتصرة عادة على الفترة التي تغطيها المهمة؛ وبعبارة أخرى، لا يقدم المزاول أي استنتاج بشأن ما إذا كانت الآلية ستستمر في العمل بالطريقة المحددة في المستقبل.

٦٦- يُعد تحديد ما يكفي من الأدلة الملائمة التي تشكل أساسا لاستنتاج المزاول أمرا خاضعا للحكم المهني، وينطوي ذلك على النظر في العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات التي سيتم الحصول عليها. ويستخدم المزاول الحكم المهني ويمارس نزعة الشك المهني في تقييم كمية الأدلة وجودتها، وبالتالي تقييم كفايتها وملاءمتها، لدعم تقرير التأكد.

الأهمية النسبية

٦٧- ترتبط الأهمية النسبية بالتخطيط لعملية التأكد وتنفيذها، بما في ذلك تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها، وتقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف. وتمارس الأحكام المهنية فيما يتعلق بالأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكد، وبعبارة أخرى، فعند استهداف نفس المستخدمين ولتحقيق نفس الغرض، تكون الأهمية النسبية في القيام بعملية تأكد مناسب هي نفسها في القيام بعملية تأكد محدود لأن الأهمية النسبية تعتمد على المعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المرتقبون.

٦٨- تعد التحريفات، بما في ذلك الإغفالات الهامة والمؤثرة إذا كان من المتوقع بشكل مناسب أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات ذات الصلة التي يتخذها المستخدمون المرتقبون على أساس معلومات الموضوع. ويخضع نظر المزاول في الأهمية النسبية لحكمه المهني، ويتأثر ذلك بتصور المزاول للمعلومات المشتركة التي يحتاج إليها المستخدمون المرتقبون كمجموعة. وما لم يكن هدف المهمة هو توفير معلومات معينة يحتاج إليها مستخدمون محددون، فلا يتم النظر عادة في الأثر المحتمل للتحريفات على مجموعة محددة من المستخدمين الذين قد تتباين المعلومات التي يحتاجون إليها بشكل كبير.

٦٩- يُنظر إلى الأهمية النسبية في سياق العوامل النوعية، وعند الاقتضاء، في سياق العوامل الكمية. ويُعد الوزن النسبي لأهمية العوامل النوعية والكمية عند النظر في الأهمية النسبية في مهمة معينه أمرا خاضعا للحكم المهني.

٧٠- تتعلق الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكد الذي يصدره المزاول. ولذلك، فعندما تغطي المهمة بعض جوانب معلومات الموضوع، وليس كلها، يُنظر إلى الأهمية النسبية فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من معلومات الموضوع الذي تغطيه المهمة.

خطر عملية التأكد

٧١- قد يتعذر التعبير بشكل ملائم عن معلومات الموضوع في سياق موضوع العملية والمقاييس المحددة، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة هامة ومؤثرة. ويحدث هذا عندما لا تعكس معلومات الموضوع بشكل صحيح تطبيق المقاييس المحددة على قياس أو تقييم موضوع العملية.

٧٢- خطر العملية هو خطر إبداء المزاول استنتاجا غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع مُحرّفة بشكل هام ومؤثر. ولا يشمل خطر العملية، ولا يشير إلى، الأخطار المرتبطة بعمل المزاول، مثل الخسارة الناجمة عن الدعاوى القضائية أو سوء السمعة أو الحالات الأخرى الناشئة فيما يتصل بمعلومات موضوع معين.

٧٣- قلما يمكن إزالة خطر العملية بالكليّة أو قلما يكون مفيدا من حيث التكلفة، ولذلك يكون "التأكد المناسب " أقل من التأكد المطلق، نتيجة لعوامل من بينها ما يلي:

- استخدام اختبارات انتقائية.
- القيود الملازمة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن الكثير من الأدلة المتاحة للمزاول تكون مقنعة وليست قطعية.
- استخدام الحكم المهني في جمع الأدلة وتقييمها وتكوين الاستنتاجات بناءً على تلك الأدلة.
- في بعض الحالات، خصائص موضوع العملية عند قياسه أو تقييمه مقارنة بالمقاييس المحددة.

٧٤- وبوجه عام، قد يتمثل خطر العملية في المكونات الآتية، رغم أنه ليس بالضرورة أن تكون جميع هذه المكونات حاضرة في جميع عمليات التأكد أو مهمة بالنسبة لها:

(أ) مخاطر لا يؤثر عليها المزاول بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

١- قابلية احتواء معلومات الموضوع على تحريف هام ومؤثر قبل الأخذ في الاعتبار قيام الأطراف المعنية بتطبيق أي من أدوات الرقابة ذات الصلة (الخطر المتأصل)؛

٢- خطر أن التحريف الهام والمؤثر الذي يحدث في معلومات الموضوع لن يتم منعه، أو لن يتم اكتشافه وتصحيحه، في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية التي تطبقها الأطراف المعنية (خطر الرقابة)؛

(ب) مخاطر يؤثر عليها المزاول بشكل مباشر، تتألف بدورها مما يلي:

١- خطر أن الإجراءات التي ينفذها المزاول لن تكتشف التحريف الهام والمؤثر (خطر الاكتشاف)؛

٢- في حالة القيام بمهمة إعداد تقارير مباشرة، المخاطر المرتبطة بقياس المزاول أو تقييمه لموضوع المهمة طبقا للمقاييس المحددة (خطر القياس أو التقييم).

٧٥- تتأثر درجة صلة كل مكون من هذه المكونات بالارتباط بظروف المهمة وخصوصا:

- طبيعة موضوع المهمة ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يكون مفهوم خطر الرقابة عندما يتعلق موضوع المهمة بإعداد معلومات عن أداء المنشأة أكثر فائدة منه عندما يتعلق بمعلومات عن فاعلية أداة رقابة أو وجود حالة ملموسة.
- ما إذا كانت المهمة التي يتم تنفيذها عملية تأكد مناسب أم عملية تأكد محدود. فعلى سبيل المثال، يقرر المزاول غالبا في عمليات التأكد المحدود أن يحصل على الأدلة بوسائل أخرى خلاف اختبار أدوات الرقابة، وفي هذه الحالة قد يكون النظر في خطر الرقابة أقل صلة منه في عملية التأكد المناسب المتعلق بنفس معلومات الموضوع.
- ما إذا كانت المهمة التي يتم تنفيذها مهمة إعداد تقارير مباشرة أم مهمة قائمة على التصديق. ففي حين أن مفهوم خطر المهمة ذو صلة بمهام التأكد، فإن المفهوم الأوسع نطاقا لخطر القياس أو التقييم أكثر صلة بالمهام المباشرة.

ويُعد النظر في المخاطر أمرا خاضعا للحكم المهني وليس امرا يمكن قياسه بدقة.

طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها

٧٦- تستخدم عادة مجموعة من الإجراءات للحصول إما على تأكد مناسب أو تأكد محدود. وقد تشتمل الإجراءات على مايلي:

- الفحص المادي؛
- الملاحظة؛
- التأكيد؛

- إعادة الاحتساب؛
- إعادة التنفيذ؛
- الإجراءات التحليلية؛
- الاستفسار.

تتباين طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها من مهمة لأخري. ففيما يتعلق بالعديد من عمليات التأكد، يمكن من الناحية النظرية أن تكون هناك تباينات لا نهائية في الإجراءات. ولكن عمليا يصعب الإبلاغ بهذه التباينات بشكل واضح لا لبس فيه.

٧٧- يتطلب كل من التأكد المناسب والتأكد المحدود استخدام مهارات وأساليب التأكد وجمع ما يكفي من الأدلة الملائمة في إطار آلية المهام المتكررة والمنهجية التي تشتمل على التوصل إلى فهم الموضوع المهمة وظروف المهمة الأخرى.

٧٨- يستلزم القيام بعملية تأكد مناسب:

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر في موضوع العملية، وتقييمها، بناءً على فهم موضوع العملية وظروف العملية الأخرى؛

(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر التي تم تقيمها وللتوصل إلى تأكد مناسب لدعم استنتاج المزاول؛

(ج) تقييم كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها في سياق العملية والسعي عند اللزوم في ظل الظروف القائمة للحصول على المزيد من الأدلة.

٧٩- طبيعة الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة الملائمة وتوقيتها ومداها في عملية التأكد المحدود محدودة مقارنة بها في عملية التأكد المناسب. وقد ينص أحد معايير التأكد الخاص بموضوع العملية، على سبيل المثال، على ضرورة الحصول على ما يكفي من الأدلة الملائمة لنوع معين من عمليات التأكد المحدود بشكل أساسي من خلال الإجراءات التحليلية والاستفسارات. لكن في حالة عدم وجود معايير تأكد خاصة بموضوع العمليه في الأنواع الأخرى لعمليات التأكد المحدود، فقد تكون الإجراءات الخاصة بجمع ما يكفي من الأدلة الملائمة، أو لا تكون، إجراءات تحليلية واستفسارات بالأساس وسوف تتباين هذه الإجراءات تبعا لظروف العملية، ولاسيّما موضوع المهمة والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المرتقبون والطرف القائم بالتكليف، إضافة إلى قيود الوقت والتكلفة ذات الصلة. ويُعد تحديد طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها أمرا خاضعا للحكم المهني وتتباين هذه الأمور من مهمة لأخري.

٨٠- يستلزم القيام بعملية تأكد محدود:

(أ) تحديد المجالات التي من المحتمل أن ينشأ فيها تحريف هام ومؤثر لمعلومات الموضوع، بناءً على فهم موضوع العملية وظروف العملية الأخرى؛

(ب) تصميم وتنفيذ الإجراءات اللازمة لمعالجة تلك المجالات وللتوصل إلى تأكد محدود لدعم استنتاج المزاول؛

(ج) تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على المزيد من الأدلة إذا نما إلى علم المزاول أمر يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تكون محرّفة تحريفا هاما ومؤثرا

كمية الأدلة المتاحة وجودتها

٨١- تتأثر كمية الأدلة المتاحة وجودتها بما يلي:

- خصائص موضوع المهمة ومعلومات الموضوع. فعلى سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع ذات توجه مستقبلي وليست معلومات تاريخية (انظر الفقرة "٤٠")
- ظروف أخرى كما هو الحال عندما لا يتوفر دليل كان من المتوقع بشكل مناسب أن يكون موجودا، على سبيل المثال بسبب توقيت تعيين المزاول أو سياسة الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالمنشأة أو عدم كفاية نظم المعلومات أو وجود قيد مفروض من الطرف المسؤول.

وعادة ما تكون الأدلة المتاحة ذات طبيعة مقنعة وليست قطعية

٨٢- لا يُعد الاستنتاج غير المعدل مناسبا سواءً لعملية التأكد المناسب أو التأكد المحدود عندما:

(أ) تمنع الظروف المزاول من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر العملية إلى مستوى مقبول؛ أو

(ب) يفرض طرف في العملية قيدا على المزاول يمنعه من الحصول على الأدلة اللازمة للحد من خطر العملية إلى مستوى مقبول.

تقرير التأكد

٨٣- يقوم المزاول بتكوين استنتاجه على أساس الأدلة المتحصل عليها، ويقدم تقريرا مكتوبا يحتوي على تعبير واضح عن ذلك الاستنتاج المتعلق بمعلومات الموضوع. وتضع معايير التأكد العناصر الأساسية لتقارير التأكد.

٨٤- في عملية التأكد المناسب، يُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المزاول بصيغة الإثبات التي تنقل رأي المزاول في مخرجات قياس أو تقييم لموضوع العملية.

٨٥- فيما يلي أمثلة لاستنتاجات مُعبّر عنها بشكل مناسب لعملية التأكد المناسب:

- "ومن رأينا، فإن المنشأة قد التزمت في جميع الجوانب الهامة والمؤثرة بالقانون (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بموضوع المهمة والمقاييس المحددة المطبقة؛ أو
- "ومن رأينا، فإن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للإطار (س)"، عند إبداء استنتاج متعلق بمعلومات الموضوع والمقاييس المحددة المطبقة؛ أو
- "ومن رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن المنشأة قد التزمت بالقانون (س)، يعبّر بعدالة ووضوح في جميع جوانبه الهامة والمؤثرة" أو "ومن رأينا، فإن بيان [الطرف المعني] بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقا للمقاييس المحددة (س) يعبّر بعدالة ووضوح في جميع جوانبه الهامة والمؤثرة "، عند إبداء استنتاج متعلق ببيان مقدم من الطرف المعني.

وفي المهمة المباشرة، يُصاغ استنتاج المزاول للتعبير عن موضوع المهمة والمقاييس المحددة.

٨٦- في عملية التأكد المحدود، يُعبَّر عن استنتاج المزاول بصورة توضح ما إذا كان أمر قد نما إلى علم المزاول، بناءً على العملية المنفّذة، يدعوه إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع مُحرّفة تحريفا هاما ومؤثرا ومثال ذلك النص على أنه "بناءً على الإجراءات المنفّذة والأدلة التي تم الحصول عليها، فلم ينم إلى علمنا ما يدعونا إلى الاعتقاد بأن المنشأة لم تلتزم، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، بالقانون (س)".

٨٧- قد يختار المزاول أسلوبا "موجزا" أو "مطوّلا" في إعداد التقارير لتيسير إبلاغ المستخدمين المرتقبين باستنتاجه بفاعلية. وتحتوي التقارير "الموجزة" عادة على العناصر الأساسية فقط. فيما تحتوي التقارير "المطوّلة" على معلومات وتوضيحات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المزاول، وإضافة إلى العناصر الأساسية قد تحتوي التقارير المطوّلة أيضا على وصف تفصيلي لشروط المهمة والمقاييس المحددة المستخدمة والنتائج المتعلقة بجوانب معينة للمهمة والتفاصيل المتعلقة بمؤهلات وخبرات المزاول والأشخاص الآخرين المشاركين في المهمة والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية إضافة إلى التوصيات في بعض الحالات. ويعتمد ذكر أي من هذه المعلومات على أهميتها بالنسبة للمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمون المرتقبون.

٨٨- يتم فصل استنتاج المزاول بشكل واضح عن المعلومات أو التوضيحات التي لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المزاول، بما في ذلك أية فقرة للفت الانتباه أو فقرة أمر آخر أو النتائج المتعلقة بجوانب معينة للمهمة أو التوصيات أو المعلومات الإضافية المضمّنة في تقرير التأكد. وتوضح الصيغة المستخدمة أن فقرة لفت الانتباه أو الأمر الآخر أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا تهدف إلى الانتقاص من استنتاج المزاول.

٨٩- يعبر المزاول عن استنتاج معدل في الظروف الآتية:

(أ) عندما يوجد، بحسب الحكم المهني للمزاول، قيد على النطاق وتأثير الأمر قد يكون هاما ومؤثرا. وفي مثل هذه الحالات، يعبر المزاول عن استنتاج متحفظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجه. وفي بعض الحالات، ينظر المزاول في الانسحاب من المهمة.

(ب) عندما تكون معلومات الموضوع، بحسب الحكم المهني للمزاول، محرفة تحريفا هاما ومؤثرا وفي مثل هذه الحالات، يعبر المزاول عن استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي. وفي تلك المهام المباشرة التي تكون فيها معلومات الموضوع هي استنتاج المزاول، ويخلص المزاول إلى أن جزءا من موضوع المهمة أو كله لا يتوافق من جميع الجوانب الهامة والمؤثرة مع المقاييس المحددة، فإن مثل هذا الاستنتاج يُعد أيضا استنتاجا متحفّظا (أو عكسي، حسب مقتضى الحال).

٩٠- يُعبَّر عن استنتاج مُتحفّظ عندما لا تكون التأثيرات الفعلية أو المحتملة لأمر ما هامة ومؤثرة ومنتشرة لدرجة تتطلب التعبير عن استنتاج عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي.

٩١- في حالة اكتشاف عدم استيفاء واحد أو أكثر من الشروط المسبقة لعملية التأكد بعد قبول المهمة، يناقش المزاول هذا الأمر مع الأطراف المعنية، ويقرر:

(أ) ما إذا كان من الممكن حل الأمر على نحو يحوز رضاه؛

(ب) ما إذا كان من المناسب الاستمرار في المهمة؛

(ج) ما إذا كان سيبلغ عن الأمر في تقرير التأكد وكيفية هذا الإبلاغ في حالة القيام به.

٩٢- إذا اكتشف المزاول بعد قبول المهمة أن بعض المقاييس المحددة أو جميعها غير مقبولة أو أن جزءا من موضوع المهمة أو كله غير مناسب للقيام بعملية تأكد، ينظر المزاول في الانسحاب من المهمة، إن كان ذلك ممكنا بموجب الأنظمة أو اللوائح المطبقة. وفي حالة استمرار المزاول في المهمة، فإنه يبدي:

(أ) استنتاجا مُتحفّظا أو استنتاجا عكسي بناءً على مدى اهمية وتأثير الأمر وانتشاره، عندما يكون من المرجح بحسب الحكم المهني للمزاول أن تؤدي المقاييس المحددة غير المقبولة أو الموضوع غير المقبول للمهمة إلى تضليل المستخدمين المرتقبين؛ أو

(ب) استنتاجا مُتحفّظ أو يمتنع عن إبداء استنتاجا، في الحالات الأخرى، بناءً على مدى جوهرية الأمر وانتشاره، بحسب الحكم المهني للمزاول.

أمور أخرى

مسؤوليات الإبلاغ الأخرى

٩٣- ينظر المزاول، حسب شروط المهمة وظروف المهمة الأخرى، فيما إذا كان أي أمر قد نما إلى علمه أن يُبلغ به الطرف المسؤول أو القائم بالقياس أو القائم بالتقييم أو الطرف القائم بالتكليف أو المسئولين عن الحوكمة أو أي أشخاص آخرين.

التوثيق

٩٤- يوفر توثيق أعمال المهمة سجلا بأساس إعداد تقرير التأكد عند إعداد هذا التوثيق في الوقت المناسب وعندما يكون كافيا وملائما لتمكين أي مزاول ذو خبرة لم تكن له صلة سابقة بالمهمة من فهم ما يلي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المنفذة للالتزام بمعايير التأكد ذات الصلة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة؛

(ب) نتائج الإجراءات المنفذة، والأدلة المتحصل عليها؛

(ج) الأمور الهامة التي ظهرت أثناء المهمة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن هذه الأمور والأحكام المهنية المهمة التي تم اتخاذها في سبيل التوصل إلى تلك الاستنتاجات.

٩٥- يشمل توثيق أعمال المهمة كيفية قيام المزاول بمعالجة أي عدم اتساق قام بتحديده بين المعلومات والاستنتاج النهائي للمزاول بشأن كل أمر من الأمور المهمة.

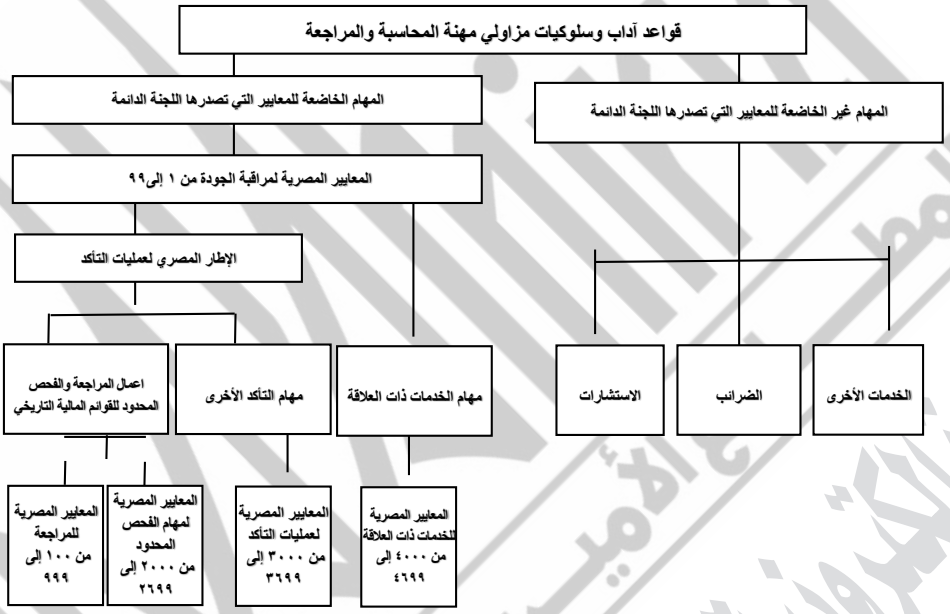
إساءة استخدام اسم المزاول

٩٦- يكون للمزاول علاقة بموضوع المهمة، أو بمعلومات الموضوع ذات الصلة، عندما يعد المزاول تقريرا عن المعلومات المتعلقة بموضوع المهمة أو يوافق على استخدام اسمه في سياق مهني مع موضوع المهمة أو مع معلومات الموضوع ذات الصلة. وإذا لم يكن للمزاول علاقة على هذا النحو، لا تستطيع الأطراف الثالثة تحميل المزاول أية مسؤولية. وإذا علم المزاول أن طرفا ما يسئ استخدام اسمه فيما يتصل بموضوع المهمة، أو فيما يتصل بمعلومات الموضوع ذات الصلة، فيجب على المزاول أن يطلب من ذلك الطرف الامتناع عن القيام بذلك. وينظر المزاول أيضا في الخطوات الأخرى التي يلزم اتخاذها، مثل إبلاغ أي مستخدمين يعرفهم بهذا الاستخدام غير السليم لاسمه أو طلب المشورة القانونية.

الملحق الأول

إصدارات اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد وعلاقتها ببعضها وبقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة

يوضح هذا الملحق نطاق اصدارات اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد وعلاقتها ببعضها وبقواعد آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة



الملحق الثاني

المهام القائمة على التأكيد ومهام اعداد التقارير المباشرة

يوضح هذا الملحق الاختلافات بين المهام القائمة على التأكيد ومهام اعداد التقارير المباشرة.

١- في مهام التأكيد، يقوم القائم بالقياس أو القائم بالتقييم، الذي يكون شخصا أخر خلاف المزاول، بقياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة، وتكون مخرجات ذلك معلومات الموضـــوع. وقد يتعذر التعبير بشـــكل ملائم عن معلومات الموضـوع في سـياق موضـوع المهمة والمقاييس المحددة، ولذلك فقد يتم تحريفها، وربما لدرجة هامة ومؤثرة. ويتمثل دور المزاول في مهمة التأكيد في الحصـــول على ما يكفي من الأدلة الملائمة للتعبير عن اســـتنتاج بشـــأن ما إذا كانت معلومات الموضوع، التي أعدها القائم بالقياس أو القائم بالتقييم، خالية من التحريف الهام والمؤثر.

٢- في المهمة المباشـــرة، يقوم المزاول بقياس أو تقييم موضـــوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة ويعرض المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكد أو في ملحق مرفق به. ويتناول استنتاج المزاول في المهمة المباشرة المخرجات المقرر عنها لقياس أو تقييم موضـوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة. وفي بعض المهام المباشـرة، يكون استنتاج المزاول هو معلومات الموضوع أو جزء منها. وبناءً على موضوع المهمة:

(أ) يمكن أن تكون مخرجات القياس أو التقييم في المهمة المباشره مشـابهة لتقرير أو بيان أعده القائم بالقياس أو القائم بـالتقييم في مهمـة التـأكيـد. ولكن في ظروف أخرى، يمكن أن يتم النص على المخرجـات، التي هي معلومـات الموضوع، في وصف النتائج وأساس استنتاج المزاول في تقرير تأكد مطوّل؛

(ب) قد يســـتخدم المزاول البيانات التي قام آخرون بجمعها. فعلى ســـبيل المثال، قد تكون البيانات مأخوذة من نظام معلومات يحتفظ به الطرف المسؤول.

٣- إضـــافة إلى قياس موضـــوع المهمة أو تقييمه، يســـتخدم المزاول أيضـــا في المهمة المباشـــره مهارات وأســـاليب التأكد للحصـــول على ما يكفي من الأدلة الملائمة للتعبير عن اســـتنتاج بشـــأن ما إذا كانت معلومات الموضـــوع محرّفة تحريفا هاما ومؤثرا وقد يحصل المزاول على تلك الأدلة بالتوازي مع قياس أو تقييم موضوع المهمة، وقد يحصل عليها أيضا قبل ذلك القياس أو التقييم أو بعده.

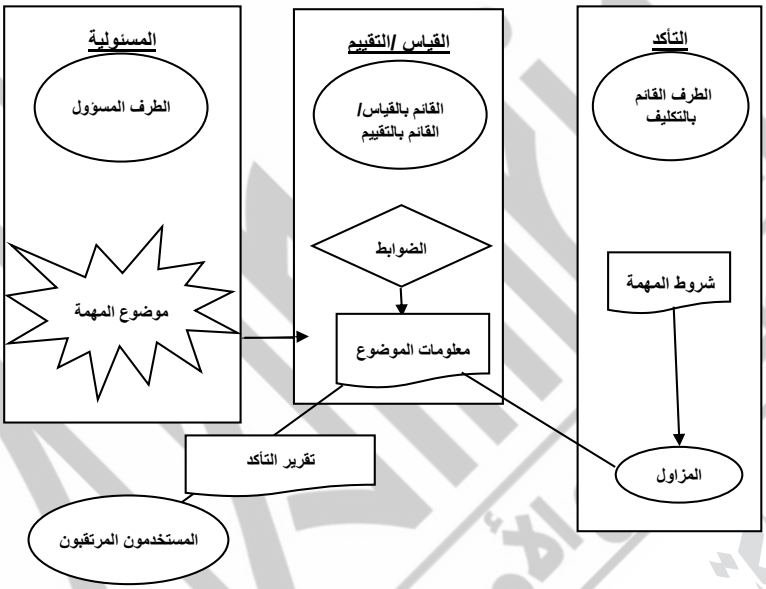
٤- تكمن قيمة المهمة المباشرة في الجمع بين:

(أ) استقلال المزاول عن موضوع المهمة والطرف القائم بالتكليف والمستخدمين المرتقبين والطرف المسؤول، بغض النظر عن عدم استقلال المزاول عن معلومات الموضوع بسبب قيامه بإعدادها؛

(ب) مهارات وأســاليب التأكد المســتخدمة عند قياس أو تقييم موضــوع المهمة، مما يؤدي إلى تراكم أدلة تتشــابه مع أدلة مهام التأكيد في كميتها وجودتها. وهذا الحصـــول على ما يكفي من الأدلة الملائمة هو ما يفرق بين القيام بمهمة مباشـــره عن مجرد القيام بأعمال تجميع. وتوضيحاً لهذه النقطة، فإنه إذا كان هناك مزاول يقوم بتجميع بيانات لقائمة غازات الاحتباس الحراري لإحدى المنشـــآت، فإن المزاول لن يقوم على ســـبيل المثال باختبار معايرة أجهزة الرصـــد. أمّا في المهمة المباشرة، فإن المزاول سيقوم، عند الاقتضاء، إما بمعايرة أجهزة الرصد كجزء من آلية القياس، أو اختبار أعمال معايرة أجهزة الرصد التي نفذها آخرون بنفس القدر كما لو كانت المهمة مهمة تأكيد.

الملحق الثالث

الأطراف في عملية التأكد



١- تحتوي جميع عمليات التأكد على ثلاثة أطراف على الأقل، هي: الطرف المسؤول والمزاول والمستخدمين المرتقبين. وبناءً على ظروف المهمة، قد يوجد أيضا دور مستقل للقائم بالقياس أو القائم بالتقييم أو الطرف القائم بالتكليف.

٢- يوضح الشكل أعلاه كيفية تعلق الأدوار الآتية بعملية التأكد:

(أ) الطرف المسؤول هو المسؤول عن موضوع المهمة.

(ب) يستخدم القائم بالقياس أو القائم بالتقييم المقاييس المحددة لقياس أو تقييم موضوع المهمة بما يؤدي للتوصل إلى معلومات الموضوع.

(ج) يتفق الطرف القائم بالتكليف مع المزاول على شروط المهمة.

(د) يحصل المزاول على ما يكفي من الأدلة الملائمة للتعبير عن استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المرتقبين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع.

(هـ) يتخذ المستخدمون المرتقبون قراراتهم على أساس معلومات الموضوع. المستخدمون المرتقبون هم الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المزاول أنهم سيستخدمون تقرير التأكد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مرتقبون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكد.

٣- يمكن رصد الملاحظات الآتية فيما يتعلق بهذه الأدوار:

- تحتوي كل عملية تأكد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مرتقبون إضافة إلى المزاول.
- لا يمكن أن يكون المزاول هو الطرف المسؤول أو الطرف القائم بالتكليف أو أحد المستخدمين المرتقبين.

- في المهمة المباشرة، يكون المزاول هو أيضا القائم بالقياس أو القائم بالتقييم.
- في مهمة التأكد، يمكن أن يكون الطرف المسؤول، أو شخص آخر، غير المزاول، هو القائم بالقياس أو القائم بالتقييم.
- متى قام المزاول بقياس أو تقييم موضوع المهمة مقارنة بالمقاييس المحددة، كانت المهمةً مباشره ولا يمكن تغيير صفة تلك المهمة إلى مهمة تأكد عن طريق تحمل طرف آخر المسؤولية عن القياس أو التقييم، على سبيل المثال عن طريق قيام الطرف المسؤول بإرفاق بيان بمعلومات الموضوع يقر فيه بتحمله المسؤولية عن المعلومات.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف القائم بالتكليف.
- في العديد من مهام التأكيد، يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أيضا القائم بالقياس أو القائم بالتقييم، والطرف القائم بالتكليف. ومن أمثلة ذلك أن تقوم المنشأة بتكليف مزاول لتنفيذ عملية تأكد بشأن تقرير أعدته عن ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن القائم بالقياس أو القائم بالتقييم ما يكون عندما يتم تكليف المزاول بتنفيذ عملية تأكد بشأن تقرير أعدته جهة حكومية عن ممارسات الاستدامة في شركة خاصة.
- في مهمة التصديق، يقدم عادة القائم بالقياس أو القائم بالتقييم للمزاول إقرار مكتوب عن معلومات التأكد. وفي بعض الحالات، قد لا يكون المزاول قادرا على الحصول على مثل الاقرار، على سبيل المثال عندما لا يكون الطرف القائم بالتكليف هو القائم بالقياس أو القائم بالتقييم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المرتقبين، ولكنه لا يكون المستخدم الوحيد.
- قد يكون الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقييم، والمستخدمون المرتقبون من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. ومن أمثلة الحالة الثانية، أن يطلب المجلس الإشرافي في هيكل تنظيمي لمنشأة تحتوي على مجلس من مستويين الحصول على تأكد بشأن المعلومات المقدمة من المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. ويلزم النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو القائم بالتقييم، والمستخدمين المرتقبين في سياق كل مهمة بعينها وقد تختلف هذه العلاقة عن التسلسل التقليدي المحدد للمسؤوليات. فعلى سبيل المثال في الإدارة العليا للمنشأة المستخدم المرتقب (أحد المزاولين بتنفيذ عملية تأكد بشأن جانب معين من أنشطة المنشأة يتولى المسؤولية المباشرة عنه مستوى أدنى من المستويات الإدارية) (الطرف المسؤول)، لكن المسؤولية النهائية عنه ترجع إلى الإدارة العليا.
- يمكن أن يكون الطرف القائم بالتكليف، الذي لا يكون في ذات الوقت الطرف المسؤول، هو المستخدم المرتقب.

٤- قد يكون استنتاج المزاول مُصاغا للتعبير عن:

- الموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو
- معلومات الموضوع والمقاييس المحددة المطبقة؛ أو
- بيان مقدم من الطرف المعني.

٥- يجوز أن يتفق المزاول والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكد على أحد المهام عندما لا يكون هناك مستخدمون مرتقبون سوى الطرف المسؤول لكن شريطة الوفاء بجميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. وفي مثل هذه الحالات، يشتمل تقرير المزاول على بيان بقصر استخدام التقرير على الطرف المسؤول.

الملحق الرابع

تصنيف موضوعات المهمة

يحتوي الجدول الوارد أدناه على تصنيف لمجموعة الموضوعات المحتمل أن تكون محل مهمة موضحة ببعض الأمثلة. وتوجد بعض الأصناف التي لم تذكر لها أي أمثلة نظرا لأنه من غير المرجح أن تنفذ عمليات تأكد فيما يتعلق بالمعلومات في هذه الأصناف. وليس بالضرورة أن يكون هذا التصنيف كاملا، وليس بالضرورة أيضا أن تستبعد هذه الأصناف بعضها بعضا، وقد تحتوي بعض موضوعات المهمة أو بعض معلومات الموضوعات على مكونات تقع في أكثر من صنف واحد، فعلى سبيل المثال يُرجّح أن يحتوي إعداد التقارير المتكاملة وإعداد التقارير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات على معلومات تاريخية وأخرى ذات توجه مستقبلي ومعلومات مالية وأخرى غير مالية، على السواء. وفي بعض الحالات، تكون الأمثلة هي معلومات الموضوع، وفي حالات أخرى تكون موضوع المهمة أو مجرد إشارة إلى نوع السؤال الذي يمكن أن تساعد المعلومات في الإجابة عليه، وذلك حسب الخيار الذي يكون أكثر دلالة على المعنى في ظل الظروف.

معلومات عن:		**معلومات تاريخية**	**معلومات ذات توجه مستقبلي**
أمور مالية	الأداء المالي	القوائم المالية المعدة وفقا لأطار التقارير المالية المطبق	التدفقات النقدية المتنبأ بها/المتوقعة
	المركز المالي		المركز المالي المتنبأ به/المتوقع
أمور غير مالية	الأداء غير المالي كاستخدام الموارد/ القيمة المحققة مقابل المال المدفوع	• قائمة غازات الاحتباس الحراري • تقرير الاستدامة • مؤشرات الأداء الرئيسية • بيان عن الاستخدام الفعال للموارد • بيان عن القيمة المحققة مقابل المال المدفوع • التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات	• الانخفاضات المتوقعة في الانبعاثات نتيجة استخدام تقنيه جديدة، أو احتجاز غازات الاحتباس الحراري عن طريق زراعة الأشجار. • التصريح بأن إجراءً مقترحا سيحقق قيمة مقابل المال المدفوع
	الوضع غير المالي	• وصف نظام/آلية أداء على النحو الذي يتم تطبيقه/تطبيقها في نقطة زمنية • الخصائص المادية، كحجم عقار مستأجر مثلا	
نظام /آلية أداء	الوصف	• وصف نظام الرقابة الداخلية	
	التصميم	• تصميم أدوات الرقابة في منشأة خدمية	• تصميم أدوات الرقابة المقترحة لآلية إنتاج وشيكة
	التشغيل/الأداء	• الفاعلية التشغيلية لإجراءات تعيين الموظفين وتدريبهم	
الجوانب السلوكية	الالتزام	• التزام المنشأة على سبيل المثال بتعهدات متعلقة بقرض أو بمتطلبات نظامية أو تنظيمية محددة	
	السلوك البشري	• تقييم فاعلية لجان المراجعة	
	اخري	• ملاءمة حزمة برمجيات للغرض منها	

بيان المصطلحات

(٢٠٢٥)

- **أدوات الرقابة على الوصول (Access controls):** إجراءات مصممة لتقييد الوصول إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات. وتتألف أدوات الرقابة على الوصول من "مصادقة المستخدم" و"تخويل المستخدم". ويُقصد بمصطلح "مصادقة المستخدم" - عادة - محاولة تحديد هوية المستخدم، من خلال تعريفات دخول أو كلمات مرور أو بطاقات وصول أو بيانات حيوية فريدة. ويتألف "تخويل المستخدم" من قواعد وصول لتحديد موارد الحاسب التي يُمكن أن يصل إليها كل مستخدم على حده. ويتم تصميم تلك الإجراءات على وجه الخصوص لمنع أو اكتشاف ما يلي:
  - وصول غير مصرح به إلى الأجهزة الطرفية المتصلة والبرامج والبيانات؛
  - إدخال معاملات غير مصرح بها؛
  - عمل تغييرات غير مصرح بها في ملفات البيانات؛
  - استخدام برامج حاسب من قبل عاملين غير مصرح لهم بذلك؛
  - استخدام برامج حاسب غير مصرح بها.
- * **التقدير المحاسبي (Accounting estimate):** تقدير تقريبي لمبلغ نقدي، في ظل غياب وسائل قياس دقيقة. ويُستخدم هذا المصطلح لمبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث يوجد عدم تأكد محيط بالتقدير، ويُستخدم أيضًا للمبالغ الأخرى التي تتطلب إجراء تقدير. وفي المواضع التي يقتصر فيها معيار المراجعة (٥٤٠) على تناول التقديرات المحاسبية التي تشمل القياس بالقيمة العادلة، يُستخدم مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة."
- **السجلات المحاسبية (Accounting records):** سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات المؤيدة مثل الشيكات وسجلات تحويل الأموال إلكترونيا والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على القوائم المالية التي لم تعكسها قيود اليومية الرسمية والسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات المؤيدة لتوزيع التكلفة والعمليات الحسابية والمطابقات والإفصاحات.
- **مهمة الإجراءات المتفق عليها (Agreed-upon procedures engagement):** مهمة يتم بموجبها تكليف المراجع بأداء تلك الإجراءات التي لها طبيعة المراجعة، والتي تم الاتفاق عليها بين المراجع والمنشأة وأي أطراف ثالثة معنية، وبإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة. ويُكوّن مستلمو التقرير الاستنتاجات الخاصة بهم من تقرير المراجع. ولا يُقدم التقرير إلا للأطراف التي اتفقت على الإجراءات التي سيتم تنفيذها، نظرا لأن الآخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يُسيئون تفسير النتائج.
- **الإجراءات التحليلية (Analytical procedures):** عمليات تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير.
- **التقرير السنوي (Annual report):** مستند، أو مجموعة من المستندات، تعدها عادة بشكل سنوي الإدارة أو المسؤولون عن الحوكمة طبقا للأنظمة أو اللوائح أو الأعراف، ويتمثل الغرض منها في تزويد الملاك (أو أصحاب مصلحة مماثلين) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو موضح في القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوي، أو تُرفق به، القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات

* للإشارة إلى مصطلح معرف في المعايير المصرية للمراجعة

(٢٠٢٥)

بشأنها، ويشتمل عادة على معلومات عن التطورات التي شهدتها المنشأة، وآفاقها ومخاطرها وحالات عدم التأكد المرتبطة بها في المستقبل، وبيان من الهيئة الحاكمة للمنشأة، وتقارير تتناول المسائل المتعلقة بالحوكمة.

- **حالة شاذة (Anomaly):** تحريف أو انحراف لا يمثل بشكل واضح التحريفات أو الانحرافات الموجودة في مجتمع العينة.
- **الضوابط المطبقة (في سياق معيار ارتباط التأكد (٣٤١٠) (Applicable criteria (in the context of ISAE ٣٤١٠)**: هي الضوابط التي تستخدمها المنشأة لقياس انبعاثاتها والتقرير عنها في قائمة غازات الاحتباس الحراري.
- **الضوابط المطبقة (في سياق معيار ارتباط التأكد (٣٤٢٠) (Applicable criteria(in the context of ISAE ٣٤٢٠):** الضوابط التي يستخدمها الطرف المسؤول عند تجميع المعلومات المالية الافتراضية. وقد تكون الضوابط مفروضة من قبل جهة مصرح لها أو معترف بها لوضع المعايير أو مفروضة بموجب نظام أو لائحة. وعندما لا توجد ضوابط مفروضة، فإن الطرف المسؤول هو من يقوم بوضعها.
- **إطار التقارير المالية المطبق (Applicable financial reporting framework):** إطار التقارير المالية الذي تقره الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لإعداد القوائم المالية والذي يكون مقبولا في ضوء طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية، أو هو ذلك الإطار الذي تفرضه الأنظمة أو اللوائح. وفي سياق معيار مهام الخدمات ذات الصله (٤٤١٠)، تكون الإشارة إلى المعلومات المالية، وليس القوائم المالية.

- ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل والواضح" للإشارة إلى إطار تقارير مالية يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار إضافة إلى ما يلي:

(أ) يقرّ، صراحة أو ضمناً، أنه لتحقيق عرض عادل وواضح للقوائم المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتعدى تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب الإطار؛ أو

(ب) يقر صراحة أنه قد يكون من الضروري للإدارة الخروج عن متطلب من متطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل والواضح للقوائم المالية. ومن المتوقع ألا يكون مثل هذا الخروج ضروري إلا في ظروف نادرة للغاية.

- **أدوات الرقابة على التطبيقات في مجال تقنية المعلومات (Application controls in information technology)**: إجراءات يدوية أو آلية تعمل عادة على مستوى آليات العمل، ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون ذات طبيعة وقائية أو اكتشافيه، وهي تهدف إلى ضمان سلامة السجلات المحاسبية. وهكذا، فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها.
- **الضوابط المطبقة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠)) (Applied criteria(in the context of ISA ٨١٠)) (Revised):** الضوابط التي تطبقها الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة.
- **مناسبة (أدلة المراجعة) ((Appropriateness (of audit evidence)**: مقياس لجودة أدلة المراجعة؛ أي مدى ملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي مراقب الحسابات.
- **معاملة بإرادة حرة (Arm's length transaction):** معاملة تبرم طبقا لشروط وأحكام بين مشترٍ وبائع تتوفر لديهما الرغبة في التعامل ولا تربطهما أية علاقة، ويتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.
- **التأكيدات (Assertions)**: إقرارات من الإدارة، سواء أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في القوائم المالية، ويستخدمها المراقب للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وفي سياق معيار مهمام التأكد (٣٤١٠)، تُعرّف التأكيدات بأنها إقرارات من المنشأة، سواء أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري، ويستخدمها المحاسب القانوني للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.

(٢٠٢٥)

- **يقيم (Assess)**: يحلل مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي يتم تحديدها لاستنتاج مدى أهميتها. ولا يُستخدم لفظ "يقيم"، حسبما هو متعارف عليه، إلا فيما يتعلق بالخطر.
- **العلاقة (Association):** (انظر علاقة المراجع بالمعلومات المالية).
- *† **التأكد (Assurance):** (انظر التأكد المعقول)
- **مهمة تأكد (Assurance engagement)**: مهمة يهدف فيها المحاسب القانوني إلى الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة لإبداء استنتاج يهدف إلى رفع درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين، بخلاف الطرف المسؤول، حيال معلومات الموضوع (أي نتيجة تقييم أو قياس موضوع ما محل مهمة مقارنة بالضوابط). وتصنَّف كل مهمة تأكد تبعا لبُعدين اثنين:

(١) إما أنها مهمة تأكد معقول أو مهمة تأكد محدود:

أ. **مهمة التأكد المعقول:** هي مهمة تأكد يقوم فيها المحاسب القانوني بتقليص خطر المهمة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها في ظل ظروف المهمة، ليكون الأساس لاستنتاج المحاسب القانوني. ويُعبَّر عن الاستنتاج الذي خلص إليه المحاسب القانوني بصورة تنقل رأي المحاسب القانوني في نتيجة قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط.

ب. مهمة التأكد المحدود: هي مهمة تأكد يقوم فيه المحاسب القانوني بتقليص خطر المهمة إلى مستوى يمكن قبوله في ظل ظروف المهمة، ولكن يكون هذا الخطر أكبر مما هو عليه في مهمة التأكد المعقول، ليكون الأساس لإبداء استنتاج بصورة تنقل، بناء على الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان قد نما إلى علم المحاسب القانوني ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات موضوع المهمة مُحرّفة بشكل هام ومؤثر. وتكون الإجراءات المنفذة في إطار مهمة التأكد المحدود محدودة في طبيعتها وتوقيتها ومداها مقارنة بما هو مطلوب في مهمة التأكد المعقول ولكن يتم التخطيط لها للحصول على مستوى من التأكد يكون بحسب الحكم المهني للمحاسب القانوني مجديا. وحتى يكون مستوى التأكد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجديا، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في المعلومات موضوع المهمة إلى درجة بشكل واضح كونها معلومات غير مهمة.

(٢) إما أنها مهمة تصديق أو مهمة مباشرة:

أ. **مهمة التصديق:** هي مهمة تأكد يقوم فيها طرف آخر خلاف المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط. ويعرض غالباً أيضا طرف آخر خلاف المحاسب القانوني المعلومات الناتجة بشأن الموضوع في صورة تقرير أو بيان. لكن في بعض الحالات قد يقوم المحاسب القانوني بعرض معلومات الموضوع في تقرير تأكد. وفي مهمة التصديق، يتناول استنتاج المحاسب القانوني ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من التحريف الهام والمؤثر. ويمكن صياغة استنتاج المحاسب القانوني للتعبير عن:

١. الموضوع محل المهمة والضوابط المطبقة؛ أو

٢. معلومات الموضوع والضوابط المطبقة؛ أو

٣. بيان مقدم من الأطراف المعنية.

† للإشارة إلى مصطلح معرف في المعيار المصري لرقابة الجودة

(٢٠٢٥)

ب. المهمة المباشرة: هي مهمة تأكد يقوم فيها المحاسب القانوني بقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط المطبقة ويعرض المحاسب القانوني المعلومات الناتجة المتعلقة بالموضوع كجزء من تقرير التأكد أو في ملحق مرفق به. وفي المهمة المباشرة، يتناول استنتاج المحاسب القانوني النتيجة المعلن عنها لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط.

- **خطر مهمة التأكد (Assurance engagement risk):** خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجا غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر.
- **مهارات وأساليب التأكد (Assurance skills and techniques):** مهارات وأساليب التخطيط وجمع الأدلة وتقييمها والاتصال وإعداد التقارير التي يتمتع بها المحاسب القانوني المنفذ لمهمة التأكد والتي تكون مختلفة عن الخبرة في الموضوع الأساسى لأي مهمة تأكد بعينها أو قياسه أو تقييمها.
- * **توثيق أعمال المراجعة (Audit documentation):** سجل إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها وأدلة المراجعة الملائمة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها مراقب الحسابات (يُستخدم أيضا في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
- **أدلة المراجعة (Audit evidence):** معلومات يستخدمها مراقب الحسابات في التوصل إلى الاستنتاجات التي يبنى رأيه على أساسها. وتتضمن أدلة المراجعة كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية والتي أعدت -في ضوئها – القوائم المالية والمعلومات الأخرى. (انظر كفاية أدلة المراجعة ومناسبة أدلة المراجعة).
- ***ملف المراجعة (Audit file):** مجلد واحد أو أكثر، أو أي وسائط تخزين أخرى -في شكل مادي أو إلكتروني – تحتوي على السجلات التي تشكل توثيق أعمال المراجعة لمهمة محددة.
- *†**مكتب المراجعة (Audit firm)**: (انظر المكتب)
- ***رأي المراجعة (Audit opinion):** (انظر الرأي المعدل والرأي غير المعدل).
- ***خطر المراجعة (Audit risk):** خطر إبداء المراقب لرأي غير ملائمال، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل هام ومؤثر. ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر وخطر الاكتشاف.
- ***المراجعة بالعينة (اختيار العينة) ((Audit sampling (sampling):** تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من ١٠٠% من البنود داخل مجتمع عينة ذي أهمية للمراجعة، بحيث يتاح لجميع وحدات العينة فرصة لاختيارها، بهدف توفير أساس معقول للمراقب لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع العينة بالكامل.
- ***القوائم المالية التي تم مراجعتها (في سياق معيار المراجعة (٨١٠)) (Audited financial statements in the context of ISA(٨١٠):** قوائم مالية قام مراقب الحسابات بمراجعتها طبقا لمعايير المراجعة، وتُشتق منها القوائم المالية الملخصة.
- ***المراجع (Auditor):** هو شخص مهنى يعمل بنفسة او مع غيرة او لدى غيرة فى مهنة المراجعة المستقلة ويشار اليه:

"مراقب الحسابات" في معايير المراجعة و الفحص المحدود و معيار مهام التأكد (٣٤٠٢) للإشارة إلى الشخص أو الأشخاص الذي يعينهم الملاك للمراجعة القانونية للقوائم المالية السنوية أو الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية.

"محاسب قانونى" في مهام التأكد (أنظر محاسب قانونى)

"مراجع" فيماعدا ذلك.

- **علاقة المراجع بالمعلومات المالية (Auditor association with financial information):** تكون للمراجع علاقة بالمعلومات المالية عند قيامه بارفاق تقرير بتلك المعلومات، أو موافقته على استخدام اسمه في اتصال مهني.

(٢٠٢٥)

- ***الخبير الذي يستعين به المراقب (Auditor's expert):** فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، ويستخدم المراقب عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن يكون ذلك الخبير الذي يستعين به المراقب إما خبيرا داخليا (أي شريكا أو موظفا، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المراقب أو مكتب في مؤسسة المراقب) أو خبيرا خارجيا.
- ***تقدير المراقب لمبلغ واحد أو مدى من المبالغ (Auditor's point estimate or auditor's range):** المبلغ أو مدى المبالغ، على الترتيب، المستنبط من أدلة المراجعة لاستخدامه في تقييم المبلغ المحدد المقدر من الإدارة.
- ***تقدير المراقب لمدى من المبالغ (Auditor's range):** (انظر تقدير المراقب لمبلغ واحد).
- **سنة الأساس (Base year):** سنة محددة أو متوسط على مدار عدة سنوات تُقارن به انبعاثات المنشأة على مدار الوقت.
- ***خطر الأعمال (Business risk):** خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلبا على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.
- **الحدود المعينة والاتجار (Cap and trade):** هو نظام يفرض حدودا كلية للانبعاثات، ويخصص الانبعاثات المسموح بها للمشاركين، ويسمح لهم بالاتجار فيما بينهم في الانبعاثات المسموح بها وحصص الانبعاثات.
- **طريقة الاستثناء (Carve-out method):** طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، لكن تُ ستثنى أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن من وصف المنشأة الخدمية لنظامها ومن نطاق المهمة الخاصة بمراقب حسابات المنشأة الخدمية. ويشتمل وصف المنشأة الخدمية لنظامها ونطاق مهمة مراقب الحسابات المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية لرصد فاعلية أدوات الرقابة في المنشأة الخدمية من الباطن، وقد يشتمل ذلك على قيام المنشأة الخدمية بالاطلاع على تقرير تأكد بشأن أدوات الرقابة المطبقة لدى المنشأة الخدمية من الباطن.
- ***القوائم المالية المقارنة (Comparative financial statements):** هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة لغرض مقارنتها مع القوائم المالية للفترة الحالية، لكن إذا تمت مراجعتها، فيتم الإشارة إليها في رأي المراقب. ويكون مستوى المعلومات المُضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة مشابه ا لمستوى المعلومات الواردة في الق وائم المالية للفترة الحالية.
- ***المعلومات المقارنة (Comparative information):** المبالغ والإفصاحات المُضمّنة في القوائم المالية فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقا لإطار التقارير المالية المطبق. وفي سياق معيار ارتباط التأكد (٣٤١٠)، تُعرّف المعلومات المقارنة بأنها المبالغ والإفصاحات المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.
- **مهمة إعداد بيانات مالية (Compilation engagement):** مهمة يطبق فيه المحاسب القانوني الخبرات المحاسبية وخبرات التقرير المالي لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقا لإطار تقارير مالية مطبق، ويقوم فيه بإعداد التقارير وفقا لمتطلبات معيار الخدمات ذات الصلة. وفي جميع فقرات معيار الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠) (، تُستخدم الكلمات "يعد" و"إعداد" و "معده" في هذا السياق.
- ***أدوات الرقابة المكملة في المنشأة (Complementary user entity controls):** المستفيدة أدوات رقابة تفترض المنشأة الخدمية، في تصميمها للخدمة، أن المنشآت المستفيدة ستقوم بتطبيقها، وتكون هذه الأدوات محددة في وصف نظام المنشأة الخدمية، إذا كانت ضرورية لتحقيق أهداف الرقابة.

(٢٠٢٥)

• ***المكون (Component):** منشـأة أو نشـاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد معلومات مالية له ينبغي تضـمينها في القوائم المالية للمجموعة.
• ***مراقب حسـابات المكون (Component auditor):** المراقب الذي يقوم، بناء على طلب من فريق مهمة المجموعة، بتنفيذ عمل بشـأن المعلومات المالية المتعلقة بمكون من أجل مراجعة المجموعة.
• ***إدارة المكون (Component management):** الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية للمكون.
• ***الأهمية النسبية للمكون (Component materiality):** الأهمية النسبية للمكون التي يحددها فريق مهمة المجموعة.
• **أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب (Computer-assisted audit techniques):** تطبيق إجراءات المراجعة باستخدام الحاسب كأداة للمراجعة.
• **أنشطة الرقابة (Control activities):** السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من تنفيذ توجيهات الإدارة. وتعد أنشطة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.
• **بيئة الرقابة (Control environment):** تتضـمن مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمسؤولين عن الحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها للمنشأة. وتعد بيئة الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.
• **هدف الرقابة (Control objective):** المقصـد أو الغاية من جانب معين من أدوات الرقابة. وترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسـعى أدوات الرقابة للتخفيف من أثرها.
• ***خطر الرقابة (Control risk):** (انظر خطر التحريف الهام والمؤثر).
• **أدوات الرقابة في المنشـأة الخدمية (Controls at the service organization):** أدوات الرقابة المطبقة على تحقيق أحد أهداف الرقابة المشمولة في تقرير التأكد الخاص بمراقب حسابات المنشأة الخدمية.
• **أدوات الرقابة في المنشـأة الخدمية من الباطن (Controls at a subservice organization):** أدوات الرقابة المطبقة لدى منشـأة خدمية من الباطن من أجل تقديم تأكيد معقول بشأن تحقيق أحد أهداف الرقابة.
• **حوكمة الشركات (Corporate governance):** (انظر الحوكمة).
• ***الأرقام المقابلة (Corresponding figures):** هي معلومات مقارنة يتم فيها تضمين المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية، والمقصـود من ذلك هو أن تُقرأ هذه الأرقام فقط مقترنة بالمبالغ والإفصـاحات الأخرى للفترة الحالية (يُشار إليها بلفظ "أرقام الفترة الحالية"). ويُحدَّد مستوى التفصيل الذي تظهر به المبالغ والإفصاحات المقابلة بشكل أساس ي بناء على مدى الملاءمة لأرقام الفترة الحالية.
• **الضوابط (Criteria):** الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم الموضوع محل المهمة. و"الضوابط المطبقة" هي الضوابط المستخدمة فيما يتعلق بمهمة معينة.
• ***تاريخ إصـدار القوائم المالية (statements that comprise the financial statements):** التاريخ الذي يتم فيه إعداد جميع القوائم التي تتألف منها القوائم المالية، بما في ذلك الإيضـاحات ذات العلاقة، والذي يقر فيه أصـحاب الصـلاحية بتحمل المسـؤولية عن تلك القوائم المالية.
• †**تاريخ التقرير (فيما يتعلق برقابة الجودة (†(Date of report (in relation to quality control)):** التاريخ الذي يختاره المحاسب القانوني لتأريخ التقرير.

(٢٠٢٥)

- ***تاريخ تقرير مراقب الحسابات (Date of the auditor's report):** التاريخ الذي يؤرخ فيه المراقب تقريره عن القوائم المالية وفقا لمعيار المراجعة (٧٠٠).
- ***تاريخ القوائم المالية (Date of the financial statements):** تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها القوائم المالية.
- ***القصور في الرقابة الداخلية (Deficiency in internal control):** يوجد عندما:

(أ) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو

(ب) تكون أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب غائبة.

- ***خطر الاكتشاف (Detection risk):** خطر أن الإجراءات التي ينفذها المراقب لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها لن تكتشف تحريفا موجودا قد يكون هاماً ومؤثراً، سواء بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى.
- ***المساعدة المباشرة (Direct assistance):** الاستعانة بالمراجعين الداخليين لتنفيذ إجراءات المراجعة تحت توجيه وإشراف وفحص مراقب الحسابات.
- **العنصر (Element):** (انظر عنصر في قائمة مالية)
- ***عنصر في قائمة مالية (في سياق المعيار (٨٠٥)) (Element of a financial statement(in the context of ISA ٨٠٥ (Revised)):** عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية.
- **الانبعاثات (Emissions):** هي غازات الاحتباس الحراري المنبعثة خلال الفترة ذات العلاقة إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين. ويمكن تصنيف الانبعاثات إلى:

انبعاثات مباشرة (تعرف أيضا بانبعاثات النطاق (١))، وهي انبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها.

انبعاثات غير مباشرة، وهي الانبعاثات الناتجة عن أنشطة المنشأة، ولكنها تحدث في مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. ويمكن تصنيف الانبعاثات غير المباشرة أيضا إلى:

o انبعاثات النطاق (٢) وهي الانبعاثات المقترنة بالطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبلها.

o انبعاثات النطاق (٣) وهي جميع الانبعاثات الأخرى غير المباشرة.

الاقتطاع من الانبعاثات (Emissions deduction): أي بند مشمول في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة ويتم اقتطاعه من مجموع الانبعاثات المذكورة في التقرير، ولكنه لا يعد عملية إزالة؛ وغالب ا ما يتضمن حصص موازنة مشتراه، ويمكن أن يتضمن أيضا مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الأخرى مثل حصصا لأداء والانبعاثات المسموح بها المعترف بها من قبل خطة تنظيمية أو خطة أخرى تكون المنشأة جزءاً منها.

- **عامل الانبعاثات (Emissions factor):** هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلو مترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة لتربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) إلى تقدير لكمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بذلك النشاط.
- **برنامج التعامل التجاري مع الانبعاثات (Emissions trading scheme):** هو برنامج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على غازات الاحتباس الحرار ي عن طريق توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في انبعاثات تلك الغازات.

(٢٠٢٥)

- ***فقرة لفت الانتباه (Emphasis of Matter paragraph):** فقرة يتضمنها تقرير مراقب الحسابات تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية ويُعد، حسب حكم المراقب، على قدر كبير من الأهمية بحيث إنه يشكل أساس الفهم المستخدمين للقوائم المالية.
- **ظروف المهمة (Engagement circumstances):** السياق العام المحدد لمهمة معينه، والذي يتضمن: شروط المهمة، وما إذا كانت مهمة تأكد معقول أو مهمة تأكد محدود، وخصائص الموضوع محل المهمة، وضوابط القياس أو التقييم، واحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، والقائم بالقياس أو التقييم، والطرف القائم بالتكليف وبيئته، وأمور أخرى مثل الأحداث والمعاملات والأحكام والممارسات التي قد يكون لها تأثير كبير على المهمة.
- †**توثيق أعمال المهمة (Engagement documentation):** سجل الأعمال المنفذة والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها المحاسب القانوني) يُستخدم أيضا في بعض الأحيان مصطلح مثل "أوراق العمل").
- **خطاب الارتباط (Engagement letter):** شروط مكتوبة لمهمة ما في شكل خطاب.
- ***†الشريك المسؤول عن المهمة (Engagement partner):** الشريك، أو شخص آخر في المكتب يكون مسؤولا عن المهمة وأدائها، وعن التقرير الذي يصدر من خلال المكتب، وتكون له -إذا تطلب الأمر- الصلاحية المناسبة من جهة مهنية أو نظامية أو تنظيمية. ويُقرأ مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمة" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.
- ***†فحص رقابة جودة المهمة (Engagement quality control review):** آلية مصممة لتقديم تقييم موضوعي، في تاريخ التقرير أو قبله، للأحكام المهنية المهمة التي اتخذها فريق المهمة والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير. وتستهدف آلية فحص رقابة جودة المهمة عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المقيدة والمهام الأخرى، إن وجدت، التي يرى المكتب أنه من الضروري إجراء فحص لرقابة جودتها.
- ***†فاحص رقابة جودة المهمة (Engagement quality control reviewer):** شريك، أو شخص آخر في المكتب، أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب، أو فريق مكون من مثل هؤلاء الأفراد، ليس من بينهم من هو جزء من فريق المهمة، ولديهم صلاحية وخبرة كافية ومناسبة لإجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي اتخذها فريق المهمة والاستنتاجات التي توصل إليها في صياغة التقرير.
- **خطر المهمة (Engagement risk):** خطر إبداء المحاسب القانوني استنتاجا غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر.
- ***†فريق المهمة (Engagement team):** جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون المهمة، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في مؤسسة لتنفيذ إجراءات خاصة بالارتباط. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المراقب والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في مؤسسة. ويُستثنى من مصطلح "فريق المهمة" أيضا الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية لدى العميل الذين يقدمون مساعدة مباشرة بشأن مهمة مراجعة ما عندما يلتزم مراقب الحسابات بمتطلبات معيار المراجعة (٦١٠).
- ***†فريق المهمة (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) (ISAE ٣٠٠٠)): Engagement team (in the context of** جميع الشركاء والموظفين الذين ينفذون المهمة، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المكتب أو مكتب في مؤسسة لتنفيذ إجراءات خاصة بالمهمة. ويُستثنى من ذلك الخبير الخارجي الذي يستعين به المحاسب القانوني والذي يقوم بتكليفه المكتب أو مكتب في مؤسسة.
- **الطرف القائم بالتكليف (Engaging party):** الطرف الذي يكلف المحاسب القانوني بأداء مهمة التأكد.
- **المنشأة (في سياق معيار مهام التأكد (٣٤١٠)) ((ISAE ٣٤١٠): Entity (in the context of** هي منشأة قانونية أو منشأة اقتصادية أو الجزء القابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، مصنع منفرد أو أي شكل آخر من أشكال المرافق مثل موقع مكب

(٢٠٢٥)

نفايات) أو خليط من المنشآت القانونية أو المنشآت الأخرى أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك (التي ترتبط بها الانبعاثات في قائمة غازات الاحتباس الحراري).

- **آلية المنشـــأة لتقييم (Entity's risk assessment process):** المخاطر مكون من مكونات الرقابة الداخلية، يمثل الآلية التي تتبعها المنشـــأة لتحديد مخاطر الأعمال ذات الصـــلة بأهداف التقرير المالي واتخاذ القرارات المتعلقة بالإجراءات اللازمة لمواجهة تلك المخاطر، والنتائج المترتبة على ذلك.
- **الخطر البيئي (Environmental risk):** في ظروف معينة، قد تنطوي العوامل ذات الصـــلة بتقييم الخطر الملازم لتطوير الخطة العامة للمراجعة على خطر التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية بسبب أمور بيئية.
- **خطأ (Error):** هو تحريف غير متعمد في القوائم المالية، بما في ذلك إغفال ذكر مبلغ أو إفصاح.
- ***عدم تأكد التقدير (Estimation uncertainty):** قابلية التقدير المحاسبي وما يرتبط به من إفصاحات لوجود نقص ملازم في دقة قياسه.
- ***يُقيم (Evaluate):** يحدد القضـايا ذات العلاقة ويحللها، بما في ذلك تنفيذ إجراءات إضـافية متى كان ذلك ضـروريا، للتوصـل إلى اسـتنتاج محدد حول موضـــوع ما. ويُســـتخدم عادة مصـــطلح "التقييم" فقط فيما يتعلق بمجموعة من الأمور، مثل الأدلة ونتائج الإجراءات وفاعلية مواجهة الإدارة للمخاطر. (انظر أيضا "يقيم")
- **الأدلة (Evidence):** معلومات يستخدمها المحاسب القانوني في التوصل إلى استنتاجه. وتتضمن الأدلة كلا من المعلومات الواردة في نظم المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض معايير مهام التأكد فإن:

(١) كفاية الأدلة هي مقياس لكميتها.

(٢) مناسبة الأدلة هي مقياس لجودتها.

- ***الاستثناء (Exception):** يشير إلى وجود اختلاف بين المعلومات المطلوب المصادقة عليها أو الواردة في سجلات المنشأة، والمعلومات المقدمة من الطرف القائم بالمصادقة.
- ***محاسب قانونى خبير (Experienced auditor):** فرد (سواء من داخل مكتب المراجعة أو من خارجه) يمتلك خبرة عملية في المراجعة وفهما معقولا لما يلي:

(أ) آليات المراجعة؛

(ب) معايير المراجعة والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛

(ج) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛

(د) قضايا المراجعة والتقرير المالي ذات الصلة بالقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

- ***الخبير (Expert):** (انظر الخبير الذي يستعين به المراجع والخبير الذي تستعين به الإدارة)
- ***الخبرة (Expertise):** المهارات والمعرفة والتجربة في مجال معين.
- ***المصادقة الخارجية (External confirmation):** أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراقب من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أية وسيلة أخرى.
- ***إطار العرض العادل والواضـــح (Fair presentation framework):** (انظر إطار التقارير المالية المطبق والإطار ذو الأغراض العامة).

(٢٠٢٥)

- ***القوائم المالية (Financial statements):** عرض مهيكل لمعلومات مالية تاريخية، بما فيها الإفصاحات، بهدف الإبلاغ بالالتزامات أو الموارد الاقتصادية لمنشأة ما في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات التي طرأت على هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة، وذلك وفقا لأحد أُطُر التقارير المالية. ويشير مصطلح "القوائم المالية" عادة إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية، كما تحددها متطلبات إطار التقارير المالية المطبق، ولكنه يمكن أن يشير أيضا إلى قائمة مالية واحدة. وتشتمل الإفصاحات على معلومات توضيحية أو وصفية، موضحة حسبما هو مطلوب أو مسموح به صراحة أو مصرح به بأي شكل آخر بموجب إطار التقارير المالية المطبق، في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، أو مُضمّنة فيها بإشارات مرجعية.
- ***†المكتب (Firm):** محاسب قانوني فرد أو مؤسسة لمحاسبين مهنيين. ويُقرأ مصطلح "المكتب" على أنه يشير إلى ما يعادله في القطاع العام، عند الاقتضاء.
- **التنبؤ (Forecast):** معلومات مالية مستقبلية، معدة على أساس افتراضات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها، والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها الإدارة حيال هذه الأحداث في تاريخ إعداد هذه المعلومات (افتراضات أفضل تقدير).
- ***غش (Fraud):** تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المسؤولون عن الحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.
- ***عوامل خطر الغش (Fraud risk factors):** أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهيئ الفرصة لارتكابه.
- **تقرير مالي مغشوش (Fraudulent financial reporting):** ينطوي على تحريفات متعمدة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية، لتضليل مستخدمي القوائم المالية.
- **الإجراءات الإضافية (Further procedures):** هي إجراءات يتم اتخاذها استجابة للمخاطر المقيمة للتحريفات الهامة والمؤثرة، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة (إن وجدت) واختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.
- **أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (General IT controls):** السياسات والإجراءات ذات العلاقة بالعديد من التطبيقات، والتي تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على التطبيقات، عن طريق المساعدة في ضمان استمرار التشغيل الملائم لنظم المعلومات. وتتضمن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، بشكل عام، أدوات الرقابة على عمليات مركز البيانات والشبكة، واقتناء برنامج النظام وتغييره وصيانته، وأمن الوصول، واقتناء نظام التطبيق وتطويره وصيانته.
- ***القوائم المالية ذات الاغراض العامة(General purpose financial statements):** قوائم مالية معدة وفقا لإطار ذي غرض عام.
- ***الإطار ذو الاغراض العامة (General purpose framework):** إطار تقارير مالية مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات المالية لقطاع واسع من المستخدمين.
- ويُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل والواضح" للإشارة إلى إطار تقارير مالية يتطلب الالتزام بمتطلبات هذا الإطار.
- **قائمة غازات الاحتباس الحراري (GHG statement):** هي قائمة تعرض العناصر الأساسية وتقيس انبعاثات غازات الاحتباس الحراري للمنشأة لفترة معينة (تعرف أحيانا بلفظ مخزون الانبعاثات) وتعرض، عند الاقتضاء، معلومات مقارنة وإيضاحات تفسيرية تشمل ملخصا للسياسات المهمة الخاصة بقياس الكمية والتقرير. وقد تشتمل قائمة غازات الاحتباس الحراري أيضا على قائمة مصنفة تضم عمليات الإزالة أو البنود المقتطعة من الانبعاثات. وعندما لا يغطي الارتباط كامل قائمة غازات الاحتباس الحراري، فإن "قائمة غازات الاحتباس الحراري" تقرأ على أنها ذلك الجزء الذي يغطيه الارتباط. وتكون قائمة غازات الاحتباس الحراري هي "معلومات الموضوع" الخاصة بالارتباط.
- **غازات الاحتباس الحراري (Greenhouse gases (GHGs):** ثاني أكسيد الكربون وأي غازات أخرى يجب تضمينها وفقا لضوابط المنطبقة في قائمة الاحتباس الحراري، مثل: الميثان وأكسيد النيتروز وسداس ي فلوريد الكبريت والهيدروفلورو كربون ومركبات الكربون

(٢٠٢٥)

المشبع بالفلور ومركبات الكربون الكلورية فلورية. وغالبا ما يُعبّر عن الغازات باستثناء ثاني أكسيد الكربون بمعادلات ثاني أكسيد الكربون (CO^2-e).
• ***الحوكمة (Governance):** تصف دور أشخاص أو مؤسسات يتحملون مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلة المنشأة.
• ***المجموعة (Group):** جميع المكونات التي تُدرج معلوماتها المالية في القوائم المالية للمجموعة. ودائما ما تحتوي المجموعة على أكثر من مكون واحد.
• ***مراجعة المجموعة (Group audit):** مراجعة القوائم المالية للمجموعة.
• ***رأي مراجعة المجموعة (Group audit opinion):** رأي المراجعة في القوائم المالية للمجموعة.
• ***الشريك المسؤول عن مهمة مراجعة المجموعة (Group engagement partner):** شريك، أو شخص آخر في المكتب، يكون مسؤولا عن مهمة مراجعة المجموعة و تنفيذ المهمة، وعن تقرير مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية للمجموعة الذي يصدر من خلال المكتب. وعندما يشترك أكثر من مراقب حسابات في مراجعة المجموعة، فإن الشركاء المتشاركين المسؤولين عن المهمة وفرق المهمة التابعة لهم يشكلون مجتمعين الشريك المسؤول عن مهمة مراجعة المجموعة وفريق مهمة مراجعة المجموعة.
• ***فريق مهمة مراجعة المجموعة (Group engagement team):** الشركاء، بما فيهم الشريك المسؤول عن مهمة مراجعة المجموعة، والموظفون الذين يضعون الاستراتيجية العامة لمراجعة المجموعة، ويتواصلون مع مراقبي الحسابات المكونات، ويؤدون العمل المتعلق بآلية التوحيد، ويقومون الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة باعتبارها الأساس لتكوين الرأي في القوائم المالية للمجموعة.
• ***القوائم المالية للمجموعة (Group financial statements):** القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المالية لأكثر من مكون واحد. ويشير مصطلح "القوائم المالية للمجموعة" أيضا إلى القوائم المالية التجميعية التي تجمع معلومات مالية مُعدة من قبل مكونات ليست لها شركة أم ولكنها تقع تحت نفس السيطرة.
• ***إدارة المجموعة (Group management):** الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية للمجموعة.
• ***أدوات الرقابة على مستوى المجموعة (Group-wide controls):** أدوات رقابة على التقارير المالية للمجموعة تصممها وتطبقها إدارة المجموعة، وتقوم بحفظها.
• ***المعلومات المالية التاريخية (Historical financial information):** معلوماتٌ تخص منشأة معينة، معبرٌ عنها بمصطلحات مالية، ومستمدة أساسا من النظام المحاسبي لتلك المنشأة، بشأن الأحداث الاقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة، أو بشأن الأوضاع أو الظروف الاقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.
• **الطريقة الشاملة (Inclusive method):** طريقة للتعامل مع الخدمات المقدمة من منشأة خدمية من الباطن، يشتمل بموجبها وصف المنشأة الخدمية لنظامها على طبيعة الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية من الباطن، ويتم تضمين أهداف الرقابة ذات الصلة الخاصة بتلك المنشأة الخدمية من الباطن في وصف المنشأة الخدمية لنظامها وفي نطاق المهمة الخاص بمراقب حسابات المنشأة الخدمية.
• **الاستقلال (Independence):** يشمل: (أ)**الاستقلال الذهني (Independence of mind):** الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي دون أن يتأثر بمؤثرات تُضعف الحكم المهني، وتسمح للفرد أن يتصرف بنزاهة، وأن يمارس الموضوعية ونزعة الشك المهني.

(٢٠٢٥)

(ب)**الاســـتقلال الظاهري (Independence in appearance):** تجنب الحقائق والظروف، التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفا ثالثا عقلانيا ومطلعا، ولديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك أي تدابير وقائية مطبقة، يستنتج بشكل معقول أنه قد تم المساس بنزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني لمكتب المراجعة أو عضو في فريق التأكد.

- **نظام المعلومات ذو الصـــلة بالتقرير المالي (Information system relevant to financial reporting):** مكون من مكونات الرقابة الداخلية، يتضمن نظام التقرير المالي، ويتألف من إجراءات وسجلات أنشئت لبدء معاملات المنشأة (إضافة إلى الأحداث والحالات) وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها.
- ***الخطر المتأصل (Inherent risk):** (انظر خطر التحريف الهام والمؤثر)
- ***مهمة مراجعة لأول مرة (Initial audit engagement):** هي مهمة إما أنه:

  (أ) لم تتم فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة، أو

  (ب)تمت فيه مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة بواسطة مراجع سابق.
- **الاستفسار (Inquiry):** يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها.

  الاستفسار (في سياق معيار مهام الفحص) (٢٤١٠) (Inquiry (in the context of ISRE ٢٤١٠ (Revised))): يتكون الاستفسار من طلب الحصول على معلومات من أشخاص مطلعين من داخل المنشأة أو خارجها.
- **التقصـــي (كإجراء مراجعة) (Inspection (as an audit procedure)):** التحقق من الســجلات أو الوثائق، ســواء أكانت داخلية أو خارجية، أو في شكل ورقي أو إلكتروني أو غير ذلك، أو إجراء معاينة فعلية لأصل من الأصول.
- ***†التقصي (فيما يتعلق برقابة الجودة) (Inspection (in relation to quality control):** فيما يخص المهام المكتملة، هو إجراءات مصممة لتقديم أدلة على التزام فرق المهمة بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمكتب.
- **المستخدمون المستهدفون (Intended users):** الأفراد أو الكيانات أو مجموعات الأفراد أو الكيانات الذين يتوقع المحاسب القانوني أنهم سيستخدمون تقرير التأكد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون آخرون بخلاف الموجه لهم تقرير التأكد.
- **المعلومات أو القوائم المالية الدورية (Interim financial information or statements):** معلومات مالية (قد تكون أقل من مجموعة كاملة من القوائم المالية حسب التعريف الوارد أعلاه) صادرة في تواريخ دورية (عادة نصف أو ربع سنوية) فيما يتعلق بفترة مالية.
- ***وظيفة المراجعة الداخلية (Internal audit function):** وظيفة في المنشــأة تقوم بتنفيذ أنشــطة تأكيدية واســتشــارية مصــممة لتقييم وتحسين فاعلية حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر وآلياتها الخاصة بالرقابة الداخلية.
- ***المراجعون الداخليون (Internal auditors):** الأفراد الذين ينفذون أنشــطة وظيفة المراجعة الداخلية. ويمكن أن ينتمي المراجعون الداخليون إلى قسم المراجعة الداخلية أو وظيفة معادلة.
- ***الرقابة الداخلية (Internal control):** آلية يصــممها ويطبقها ويحافظ عليها المســؤولون عن الحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشــأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة "إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
- ***المعايير الدولية للتقرير المالي (International Financial Reporting Standards):** المعايير الدولية للتقرير المالي الصــادرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة.

(٢٠٢٥)

- **يتحرى (Investigate):** يستفسر عن أمور ناشئة عن إجراءات أخرى لحلها.
- **بيئة تقنية المعلومات (IT environment):** السياسات والإجراءات التي تطبقها المنشأة، والبنية التحتية لتقنية المعلومات (الأجهزة وأنظمة التشغيل وخلافه) وبرامج التطبيقات التي تستخدمها لدعم عمليات النشاط وتحقيق استراتيجياته.
- **الأمور الرئيسة للمراجعة (Key audit matters):** تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة.
- **التأكد المحدود (في سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤١٠) (Limited assurance) ٢٤١٠ ISRE in the context of):** مستوى التأكد الذي يتم الوصول إليه عند انخفاض خطر المهمة إلى مستوى مقبول في ظروف المهمة، ولكن بحيث يكون ذلك الخطر أكبر منه في حالة القيام بمهمة تأكد معقول، كأساس لإبداء استنتاج وفقا لهذا المعيار. ويُعدّ المزيج من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كافيا على الأقل لوصول المحاسب القانوني إلى مستوى مجدٍ من التأكد. وحتى يكون مستوى التأكد الذي يحصل عليه المحاسب القانوني مجديا، فمن المرجح أن يعزز هذا المستوى ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية.
- **مهمة تأكد محدود (Limited assurance engagement):** (انظر مهمة التأكد)
- *†**المنشأة المقيدة (Listed entity):** هي منشأة تكون أسهمها أو ديونها مسجلة أو مقيدة في سوق معترف بها للأوراق المالية، أو يتم تداول لأسهمها أو ديونها طبقا للوائح سوق معترف بها للأوراق المالية أو جهة أخرى مماثلة.
- ***الإدارة (Management):** شخص (أشخاص) يتحمل المسؤولية التنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، تشمل الإدارة بعض أو جميع المسؤولين عن الحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس الحوكمة، أو المدير المالك.
- ***تحيز الإدارة (Management bias):** فقدان الإدارة لحيادها عند إعداد المعلومات.
- ***الخبير الذي تستعين به الإدارة (Management's expert):** فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو المراجعة، وتستخدم المنشأة عمله في ذلك المجال لمساعدتها في إعداد القوائم المالية.
- ***تقدير الإدارة لمبلغ واحد (Management's point estimate):** المبلغ الذي تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه في القوائم المالية كتقدير محاسبي.
- **القائم بالقياس أو التقييم (Measurer or evaluator):** الطرف الذي يقيس أو يقيم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط. ويمتلك القائم بالقياس أو التقييم الخبرة في الموضوع محل المهمة.
- **اختلاس الأصول (Misappropriation of assets):** يشمل سرقة أصول المنشأة وغالبا ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبيا وغير جوهرية. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضا الإدارة التي تكون عادة أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها.
- * **التحريف (Misstatement):** اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية أو تبويبه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تبويبه أو عرضه أو الإفصاح عنه وفقا لإطار التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.

وعندما يبدي المراجع رأيه بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة، فإن التحريفات تشمل أيضا التعديلات في المبالغ أو التبويبات أو العرض أو الإفصاحات التي تُعد، حسب حكم المراقب، ضرورية لعرض القوائم المالية بشكل عادل وواضح في جميع الجوانب الهام.

وفي سياق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)، يُعرَّف التحريف بأنه اختلاف بين معلومات الموضوع والقياس أو التقييم المناسب للموضوع محل المهمة وفقا للضوابط. ويمكن أن يكون التحريف متعمدا أو غير متعمد، نوعيا أو كميا، ويمكن أن يتضمن إغفالات.

(٢٠٢٥)

وفي سياق معيار مهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠)، يُعرَّف التحريف بأنه اختلاف بين مبلغ بند من بنود المعلومات المالية أو تبويبه أو عرضه أو الإفصاح عنه وما يجب أن يكون عليه مبلغ هذا البند أو تصنيفه أو عرضه أو الافصاح عنه طبقا لما يتطلبه إطار التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تنشأ التحريفات عن طريق خطأ أو غش.

- **تحريف الحقائق (فيما يتعلق بالمعلومات ا لأخرى) (في سياق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)) (Misstatement of fact (with respect to other information) (in the context of ISAE ٣٠٠٠ (Revised)):** معلومات أخرى غير متعلقة بالأمور الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكد، تم وضعها أو عرضها بشكل غير صحيح. وقد يقوض التحريف الهام والمؤثر لإحدى الحقائق مصداقية المستند الذي يحتو ي على معلومات الموضوع.

- **تحريف المعلومات الأخرى (Misstatement of the other information):** يوجد تحريف في المعلومات الأخرى عندما يتم ذكر المعلومات الأخرى بشكلٍ غير صحيح أو عندما تكون مضللة بأية صورة أخرى (لأسباب من بينها أنها تغفل أو تحجب معلومات لازمة لسلامة فهم أمر مفصح عنه في المعلومات الأخرى).

- ***الرأي المعدل (Modified opinion):** رأي متحفظ أو رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي في القوائم المالية.

- ***†المتابعة (فيما يتعلق برقابة الجودة) ((Monitoring (in relation to quality control):** آلية تتألف من مراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة في المكتب وتقييمه، بما في ذلك، إجراء تقصٍ دوري لمجموعة مختارة من المهام المكتملة، بغية تزويد المكتب بتأكد مناسب بأن نظام رقابة الجودة لديه يعمل بفاعلية.

- ***متابعة أدوات الرقابة (Monitoring of controls):** آلية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت. وتتضمن هذه المتابعة تقييم تصميم أدوات الرقابة وتشغيلها في الوقت المناسب واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية مُعدَّلة تبعا للتغيرات في الظروف. وتمثل متابعة أدوات الرقابة أحد مكونات الرقابة الداخلية.

- ***طلب المصادقة السلبية (Negative confirmation request):** طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرة فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المقدمة في الطلب.

- ***†المؤسسة (Network):** هيكل أكبر حجما
  (أ) يهدف إلى تحقيق التعاون،
  (ب)يهدف بوضوح إلى التشارك في الأرباح أو التكاليف، أو يخضع لملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة، أو يطبق سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة أو استراتيجية عمل مشتركة، أو يستخدم اسما تجاريا مشتركا أو جزءا مهما من الموارد المهنية.

- ***†مكتب في مؤسسة (Network firm):** هو مكتب أو منشأة تنتمي إلى مؤسسة.

- ***عدم الالتزام (في سياق معيار المراجعة (٢٥٠)) (Non-compliance (in the context of ISA (٢٥٠)):** تصرفات المنشأة بالامتناع عن فعل أو ارتكابه، سواء عن قصد أو غير قصد، بالمخالفة للأنظمة أو اللوائح السارية. وتتضمن هذه التصرفات المعاملات التي تبرمها المنشأة أو تُبرم باسمها أو يُبرمها بالنيابة عنها المسؤولون عن الحوكمة أو الإدارة أو الموظفون. ولا يشمل عدم الالتزام سوء السلوك الشخصي (غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة) من جانب المسؤولين عن الحوكمة أو الإدارة أو الموظفين في المنشأة.

- ***عدم الرد (Non-response):** إخفاق الطرف القائم بالمصادقة في الرد، أو الرد بشكل كامل، على طلب مصادقة إيجابية، أو عودة طلب المصادقة بسبب عدم استلامه من الطرف القائم بالمصادقة.

- ***خطر غير مرتبط بالعينة (Non-sampling risk):** خطر توصل مراقب الحسابات إلى استنتاج خاطئ لأي سبب غير متعلق بخطر العينة.

(٢٠٢٥)

• الملاحظة **(Observation):** تتألف من النظر إلى آلية أو إجراء يُنفذه آخرون، ومثال ذلك ملاحظة المراقب لجرد العاملون في المنشـأة للمخزون، أو ملاحظته لأداء أنشطة الرقابة.
• ***الأرصدة الافتتاحية (Opening balances):** أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أرصدة إقفال الفترة السابقة، وتعكس تأثيرات المعاملات والأحداث في فترات سابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وتتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا أمورا كانت موجودة في بداية الفترة تتطلب ا لإفصاح عنها، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات.
• **الحد التنظيمي (Organizational boundary):** الحد الذي يقرر العمليات التي يلزم تضـمينها في قائمة غازات الاحتباس الحراري للمنشأة.
***المعلومات الأخرى (Other information):** معلومات مالية أو غير مالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراقب الحسـابات بشـأنها) يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة.
• **المعلومات الأخرى (في سـياق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)) ((٣٠٠٠ ISAE (in the context of Other information):** (المعلومات بخلاف معلومات الموضوع وتقرير التأكد بشأنها) التي يتم تضمينها، إما بموجب نظام أو لائحة أو عرف، في مستند يحتوي على معلومات الموضوع وتقرير التأكد بشأنها.
• ***فقرة أمر آخر (Other Matter paragraph):** فقرة ترد في تقرير مراقب الحسابات، وتشير إلى أمر ما بخلاف الأمور المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية، وتُعد -حسب حكم المراقب- ذات صلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو مسؤوليات المراقب أو تقريره.
• ***نتيجة التقدير المحاسبي (Outcome of an accounting estimate):** المبلغ النقدي الفعلي الناتج من اتضـاح المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأساسية التي تناولها التقدير المحاسبي.
• **الاسـتراتيجية العامة للمراجعة (Overall audit strategy):** تحدد نطاق المراجعة وتوقيتها واتجاهها، وتقدم إرشـادات لوضـع خطة مراجعة أكثر تفصي لا.
• ***†الشريك (†Partner):** أي فرد يحظى بصلاحية إلزام المكتب بتنفيذ مهام الخدمات المهنية.
• ***الأهمية النسـبية للأداء (Performance materiality):** المبلغ أو المبالغ التي يحددها مراقب الحسـابات بما يقل عن الأهمية النسـبية للقوائم المالية ككل، ليقلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسـبية للقوائم المالية ككل. وتشـير الأهمية النسـبية للتنفيذ أيضـا، في حالة الانطباق، إلى المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراقب بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة. وفي سياق معيار مهام التأكد (٣٤١٠)، تُعرّف الأهمية النسـبية للتنفيذ بأنها الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسـب القانوني بما يقل عن الأهمية النسـبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري، ليقلص إلى مسـتوى منخفض بدرجة مناسـبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصـححة وغير المكتشـفة الأهمية النسـبية لقائمة غازات الاحتباس الحراري. وتشير الأهمية النسبية للتنفيذ أيضا، في حالة الانطباق، إلى الكمية أو الكميات التي يحددها المحاسب القانوني بما يقل عن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأنواع معينة من الانبعاثات أو الإفصاحات.
• ***†العاملون (Personnel):** الشركاء والموظفون.
***منتشـر (Pervasive):** مصـطلح يسـتخدم في سـياق التحريفات لوصـف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية أو التأثيرات المحتملة عليها بسـبب التحريفات التي لا يتم اكتشـافها، إن كانت موجودة، بسـبب عدم إمكانية الحصـول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسـبة. والتأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون، حسب حكم مراقب الحسابات:

(٢٠٢٥)

(أ) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود معينة في القوائم المالية؛ أو

(ب) إذا كانت مقتصرة، فإنها تمثل أو يمكن أن تمثل جزء ا أساسي ا من القوائم المالية؛ أو

(ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، فإنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية.

- ***مجتمع العينة (Population):** المجموعة الكاملة من البيانات التي يتم اختيار عينة منها، ويأمل مراقب الحسابات في استخلاص استنتاجات بشأنها.
- ***طلب المصادقة الإيجابية (Positive confirmation request):** طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرة على مراقب الحسابات، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافقا أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
- **المحاسب القانوني (Practitioner):** محاسب مهني في الممارسة العامة.
- **المحاسب القانوني (في سياق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)) (Practitioner (in the context of ISAE ٣٠٠٠ (Revised))):** الشخص أو الأشخاص الذين يؤدون المهمة (وهو عادة الشريك المسؤول عن المهمة أو أعضاء فريق المهمة الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال). وفي المواطن التي يهدف فيها معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن المهمة بالوفاء بأحد المتطلبات أو مسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمة" بد لا من "المحاسب القانوني".
- **المحاسب القانوني (في سياق معيار مهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠)) (Practitioner(in the context of ISAE ٣٠٠٠ (Revised))):** محاسب مهني في الممارسة العامة يؤدي مهمة إعداد بيانات مالية. ويشمل المصطلح الشريك المسؤول عن المهمة أو أعضاء فريق المهمة الآخرين أو المكتب، حسب مقتضى الحال. وفي المواطن التي يهدف فيها معيار مهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠) صراحة إلى قيام الشريك المسؤول عن المهمة بالوفاء بأحد المتطلبات أو المسؤوليات، يُستخدم مصطلح "الشريك المسؤول عن المهمة" بدلا من "المحاسب القانوني".

ويُقرأ مصطلحا "الشريك المسؤول عن المهمة" و"المكتب" على أنهما يشيران إلى ما يعادلهما في القطاع العام، عند الاقتضاء.

- **الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني (Practitioner's expert):** فرد أو كيان يمتلك خبرة في مجال آخر غير التأكد، يستخدم المحاسب القانوني عمله في ذلك المجال لمساعدته في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة. ويمكن أن يكون الخبير الذي يستعين به المحاسب القانوني إما خبيرا داخليا) أي شريكا أو موظفا، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مكتب المحاسب القانوني أو مكتب في مؤسسة المحاسب القانوني (أو خبيرا خارجيا).
- ***الشروط المسبقة للمراجعة (Preconditions for an audit):** استخدام الإدارة لإطار تقارير مالية مقبول في إعداد القوائم المالية، وموافقة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، على الافتراض الأساسي الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة.
- ***مراقب الحسابات السابق (Predecessor auditor):** مراقب حسابات من مكتب مراجعة مختلف، الذي قام بمراجعة القوائم المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة، وتم استبداله بالمراقب الحالي.
- ***الافتراض الأساسي،** فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، الذي يتم على أساسه إجراء المراجعة—أن الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، قد أقروا وفهموا أنهم يتحملون المسؤوليات الآتية التي تُعد ضرورية للقيام بالمراجعة، وفقا لمعايير المراجعة. وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:

(أ) إعداد القوائم المالية طبقا لإطار التقارير المالية المطبق،

(ب) الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، أنها ضرورية للمساعدة في إعداد قوائم مالية خالية من التحريف الهام والمؤثر سواء بسبب غش أو خطأ؛

(٢٠٢٥)

(ج) تمكين مراقب الحسابات مما يلي:

(١) الوصـول إلى جميع المعلومات التي تدرك الإدارة والمسـؤولون عن الحوكمة، حسـب مقتض ى الحال، أنها ذات صـلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المراقب من الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة، حسب مقتضى الحال، لغرض المراجعة؛

(٣) الوصول غير المقيد إلى أشخاص داخل المنشأة يرى المراقب أنه من الضروري الحصول منهم على أدلة مراجعة.

- **التعديلات الافتراضية (Pro forma adjustments):** فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المعدَّلة، تتضمن:

(أ) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي توضـح أثر حدث أو معاملة مهمة("حدث" أو "معاملة")كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سابق يتم اختياره لأغراض التوضيح؛

(ب) التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة التي تعد ضـرورية للمعلومات المالية الافتراضية التي سيتم إعدادها على أساس متسق مع إطار التقارير المالية المطبق في المنشأة المعدة للتقرير("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار.

وتتضمن التعديلات الافتراضية المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة أعمال تم الاستحواذ عليها أو من المقرر أن يتم الاستحواذ عليها)"المنشأة المستحوذ عليها"(، أو منشأة أعمال تم التخلص منها أو من المقرر أن يتم التخلص منها ("المنشأة المتخلص منها")، طالما كانت هذه المعلومات مستخدمة في إعداد المعلومات المالية الافتراضية ("المعلومات المالية للمنشأة المستحوذ عليها أو المتخلص منها").

- **المعلومات المالية الافتراضية (Pro forma financial information):** المعلومات المالية التي تظهر مع تعديلات لتوضـيح أثر حدث أو معاملة على المعلومات المالية غير المعدلة كما لو كان الحدث قد وقع أو كانت المعاملة قد تمت في تاريخ سـابق يتم اختياره لأغراض التوضـيح. وفي هذا المعيار، يُفترض أن المعلومات المالية الافتراضـية يتم عرضـها في شـكل عمودي يتألف من العمود (أ) للمعلومات المالية غير المعدلة؛ والعمود (ب) للتعديلات الافتراضية؛ والعمود (ج) وهو العمود الافتراضي الناتج.

- **محاسب مهني (Professional accountant):** أنظر (محاسب قانونى).

- **محاسـب مهني في الممارسـة العامة (Professional accountant in public practice):** محاسـب مهني، بصـرف النظر عن التصنيف الوظيفي (على سبيل المثال، مراجعة أو ضريبة أو استشارة)، في مكتب يقدم خدمات مهنية. ويُستخدم هذا المصطلح أيضا للإشارة إلى مكتب يضم محاسبين مهنيين في الممارسة العامة.

- ***الحكم المهني (Professional judgment):** تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السـياق الذي توفره معايير المحاسـبة والمراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسـة بشـأن التصـرفات التي تكون مناسـبة في ظل الظروف المحيطة بمهمة المراجعة.

- **الحكم المهني (في سياق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)) (Professional judgment(in the context of ISAE ٣٠٠٠):** تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السياق الذي توفره معايير التأكد وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بالمهمة.

- **الحكم المهني (في سـياق معيار مهام الفحص (٢٤١٠)) (Professional judgment in the context of ISRE ٢٤١٠):** تطبيق ما هو ملائم من تدريب ومعرفة وخبرة، في السـياق الذي توفره معايير التأكد والمحاسـبة ومعايير سـلوك وآداب المهنة، عند اتخاذ قرارات مدروسة بشأن التصرفات التي تكون مناسبة في ظل الظروف المحيطة بمهمة الفحص.

(٢٠٢٥)

- ***نزعة الشك المهني (Professional skepticism):** موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ أو غش، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.
- **نزعة الشك المهني (في سياق معيار ارتباطات التأكيد (٣٠٠٠)) (Professional skepticism (in the context of ISAE ٣٠٠٠ (Revised)):** موقف سلوكي يتضمن التحلي بعقلية متسائلة، والتيقّظ للحالات التي قد تشير إلى إمكانية وجود تحريف، وإجراء تقييم نقدي للأدلة.
- ***المعايير المهنية (Professional standards):** المعايير المصرية للمراجعة والمتطلبات السلوكية ذات الصلة.
- †**المعايير المهنية (في سياق المعيار المصرى لرقابة الجودة (١)) (Professional standards (in the context of ISQC (١١:** معايير المهام الصادرة عن اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى، المحددة في التمهيد لإصدارات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى والخدمات ذات الصلة، والمتطلبات السلوكية ذات الصلة.
- **التوقع (Projection):** معلومات مالية مستقبلية معدة على أساس:

  (أ) افتراضات نظرية بشأن الأحداث المستقبلية وتصرفات الإدارة التي لا يُتوقع حدوثها بالضرورة، مثلا عندما تكون بعض المنشآت في مرحلة التأسيس، أو تكون بصدد إجراء تغيير رئيسي في طبيعة عملياتها؛ أو

  (ب)مزيج من افتراضات أفضل تقدير والافتراضات النظرية.
- **المعلومات المالية المستقبلية (Prospective financial information):** معلومات مالية مستندة إلى افتراضات عن الأحداث التي يمكن أن تحدث في المستقبل والتصرفات المحتملة من جانب المنشأة. وقد تظهر المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤ أو توقع أو مزيج من كليهما. (انظر التنبؤ والتوقع)
- **نشرات الاكتتاب (Prospectus):** مستند صادر وفقا للمتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالأوراق المالية للمنشأة، والتي من المزمع أن يتخذ طرف ثالث قرارا استثماريا بشأنها.
- **القطاع العام (Public sector):** الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية)على سبيل المثال لولاية أو مقاطعة أو إقليم (والحكومات المحلية) على سبيل المثال لمدينة أو بلدة(وما يرتبط بها من جهات حكومية)على سبيل المثال، الوكالات والمجالس والهيئات والمؤسسات).
- **المعلومات المالية المنشورة (Published financial information):** المعلومات المالية للمنشأة أو لمنشأة مستحوذ عليها أو متخلص منها والتي تكون متاحة للجمهور.
- **الحصة الموازنة المشتراة (Purchased offset):** اقتطاع من الانبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل انبعاثات منشأة أخرى (تخفيض الانبعاثات) أو زيادة عمليات الإزالة لمنشأة أخرى (عمليات تحسين الإزالة)، مقارنة بخط أساس افتراضي.
- **قياس الكمية (Quantification):** آلية تحديد كمية غازات الاحتباس الحراري المرتبطة بالمنشأة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، حسب انبعاثها من أو إزالتها بواسطة (مصادر أو أحواض معينة).
- *†**تأكد معقول (في سياق مهام المراجعة، وفي رقابة الجودة) (Reasonable assurance (in the context of audit†):** مستوى تأكد مرتفع، ولكنه غير مطلق.
- **مهمة التأكد المعقول (Reasonable assurance engagement):** (انظر مهمة التأكد)
- **إعادة الاحتساب (Recalculation):** يتألف من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات.

(٢٠٢٥)

• ***طرف ذو علاقة (Related party):** طرف إما أن يكون: (أ) طرفا ذا علاقة حسب التعريف الوارد في إطار التقارير المالية المطبق؛ أو (ب) عندما يضع إطار التقارير المالية المطبق حدا أدنى من المتطلبات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يضع أي متطلبات على الإطلاق، فإن الطرف ذي العلاقة يكون: (١) شخصا أو منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو (٢) منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو (٣) منشأة أخرى تكون تحت نفس السيطرة مع المنشأة معدة التقرير من خلال أ. سيطرة واحدة على ملكيتهما؛ أو ب. ملاكهما الذين يمثلون أفراد أسرة مقربين؛ أو ج. خضوعهما لنفس الإدارة. ومع ذلك، لا تعد المنشآت الخاضعة لسيطرة واحدة من جانب الدولة) بعبارة أخرى، حكومة وطنية أو إقليمية أو محلية(ذات علاقة، ما لم ترتبط بمعاملات مهمة أو تشترك في الموارد إلى حد كبير مع بعضها.
• **مهام الخدمات ذات الصلة (Related services):** تشمل الإجراءات المتفق عليها وأعمال إعداد بيانات مالية.
• ***†المتطلبات السلوكية ذات الصلة (†Relevant ethical requirements):** المتطلبات السلوكية، التي يخضع لها فريق المهمة وفاحص رقابة جودة المهمة، والتي تشمل عادة الجزأين (أ) و(ب) من قواعد آداب وسلوكيات المهنة، جنبا إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشددا. وفي سياق معيار ارتباطات الفحص (٢٤١٠)، تُعرَّف المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بأنها المتطلبات الاخلاقية التي يخضع لها فريق المهمة عند القيام بمهام الفحص، والتي تشمل عادة الجزأين (أ) و(ب) من قواعد آداب وسلوكيات المهنة، جنبا إلى جنب مع المتطلبات الوطنية التي تكون أكثر تشددا. وفي سياق معيار مهام الخدمات ذات الصلة (٤٤١٠)، تُعرَّف المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بأنها المتطلبات الاخلاقية التي يخضع لها فريق المهام عند القيام بمهام إعداد بيانات مالية. وتشمل هذه المتطلبات عادة الجزأين (أ) و(ب) من قواعد آداب وسلوكيات المهنة.
• **الإزالة (Removal):** هي غازات الاحتباس الحراري التي قامت المنشأة خلال الفترة بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم احتجازها وتوجيهها نحو حوض معين.
• **إعادة التنفيذ (Reperformance):** التنفيذ المستقل من جانب مراقب الحسابات للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من أدوات الرقابة الداخلية للمنشأة.

(٢٠٢٥)

• ***تقرير وصـف أدوات الرقابة وتصـميمها في منشـأة خدمية (يشـار إليه في معيار المراجعة (٤٠٢) بلفظ "تقرير من النوع (١)"): هو تقرير يشمل(Report on the description and design of controls at a service organization):** (أ) وصـفا أعدته إدارة المنشـأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصـة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي صُممت وطُبقت في تاريخ محدد؛ **(ب)** تقريرا يعده مراقب حسابات المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكد معقول يتضمن رأي مراقب حسابات المنشأة الخدمية في وصف نظام المنشأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.
تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها في منشأة خدمية (يشار إليه في معيار ارتباطات التأكيد (٣٤٠٢) بلفظ "تقرير من النوع (١)"): هو تقرير يشمل (Report on the description and design of controls at a service organization): (أ) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛ (ب) بيانا مكتوبا من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع الجوانب الجوهرية، واستنادا إلى الضوابط المناسبة، فإن: (١) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه في التاريخ المحدد؛ (٢) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب في التاريخ المحدد؛ **(ج)**تقرير تأكد من مراقب حسابات المنشأة الخدمية يقدم استنتاج تأكد مناسب بشأن الأمور الواردة في الفقرتين "(ب) (١) (٢)" أعلاه.
• *** تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في معيار المراجعة (٤٠٢) بلفظ "تقرير من النوع (٢)") (Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISA ٤٠٢ as a type ٢ report):**هو تقرير يشمل: (أ) وصفا أعدته إدارة المنشأة الخدمية لنظامها وأهداف الرقابة الخاصة بها وأدوات الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛ (ب) تقريرا يعده مراقب حسابات المنشأة الخدمية بهدف إعطاء تأكد مناسب يتضمن: (١) رأي مراقب حسـابات المنشـأة الخدمية في وصـف نظام المنشـأة الخدمية وأهداف الرقابة الخاصـة بها أدوات الرقابة ذات العلاقة، ومناسبة تصميم أدوات الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة؛ (٢) وصفا للاختبارات التي أجراها مراقب حسابات المنشأة الخدمية على أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

(٢٠٢٥)

(أ) **تقرير وصف أدوات الرقابة وتصميمها وفاعليتها التشغيلية في منشأة خدمية (يشار إليه في مهام التأكد التأكيد (٣٤٠٢) بلفظ "تقرير من النوع (٢)") (في سياق معيار مهام التأكد (٣٤٠٢) (Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISAE ٣٤٠٢ as a "type ٢ report") (in the context of ISAE ٣٤٠٢):** هو تقرير يشمل:

(ب) وصف المنشأة الخدمية لنظامها؛

(ت) بيانا مكتوبا من قبل المنشأة الخدمية بأنه، من جميع النواحي الهامة والمؤثرة، واستنادا إلى ضوابط مناسبة، فإن:

(١) الوصف يعرض بشكل عادل نظام المنشأة الخدمية حسب تصميمه وتطبيقه طوال الفترة المحددة؛

(٢) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المذصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت مصممة بشكل مناسب طوال الفترة المحددة؛

(٣) أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة المحددة؛

(٣) تقرير تأكد من مراقب حسابات المنشأة الخدمية:

(١) يقدم استنتاج تأكد معقول بشأن الأمور الواردة في الفقرات (ب) (١) (٣) أعلاه؛

(٢) يشتمل على وصف لاختبارات أدوات الرقابة ونتائج تلك الاختبارات.

- **الطرف المسؤول (Responsible party):** الطرف المسؤول عن الموضوع محل المهمة.
- **الفحص (فيما يتعلق برقابة الجودة) ((Review (in relation to quality control):** تقييم جودة العمل الذي نفذه آخرون والاستنتاجات التي توصلوا إليها.
- **مهمة الفحص المحدود (Review engagement):** يتمثل هدف مهمة الفحص المحدود في تمكين مراقب الحسابات، استنادا إلى إجراءات لا توفر جميع الأدلة التي كانت لتُطلب عند إجراء مراجعة، من بيان ما إذا كان هناك أي شيء نما إلى علمه ويدفعه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لم يتم إعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، طبقا لإطار تقارير مالية مطبق.
- **إجراءات الفحص المحدود (Review procedures):** الإجراءات التي تُعد ضرورية لتحقيق أهداف مهمة الفحص، وهي تتمثل بشكل أساسي في الحصول على استفسارات من العاملين في المنشأة وتطبيق إجراءات تحليلية على البيانات المالية.
- ***إجراءات تقييم المخاطر (Risk assessment procedures):** إجراءات المراجعة المنفذة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، للتعرف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، سواء أكانت بسبب غش أو خطأ، على مستويي القوائم المالية والتأكيدات.
- ***خطر التحريف الهام والمؤثر (Risk of material misstatement):** خطر أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل هام ومؤثر قبل المراجعة. ويتألف ذلك من مكونين، يتم توضيحهما كما يلي على مستوى التأكيدات:

(أ)الخطر المتأصل (Inherent risk): قابلية احتواء أحد التأكيدات عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما على تحريف يمكن أن يكون هاما ومؤثرا، سواء بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل أن تؤخذ في الحسبان أية أدوات رقابة ذات علاقة.

(ب) خطر الرقابة (Control risk): خطر أن التحريف الذي يمكن أن يحدث في تأكيد عن فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريف الهام والمؤثر، سواء بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، لن يتم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية للمنشأة.

(٢٠٢٥)

• **خطر تحريف هام ومؤثر (في سـياق معيار مهام التأكد (٣٠٠٠)) (Risk of material misstatement(in the context of ISAE ٣٠٠٠ (Revised)):** خطر أن تكون معلومات الموضوع محرفة بشكل هام ومؤثر قبل المهمة.
• ***اختيار العينة:** (انظر المراجعة بالعينة).
• ***خطر العينة (Sampling risk):** خطر أن اسـتنتاجات مراقب حسـابات المبنية على عينة ما قد تختلف عن الاسـتنتاجات التي كان سـيتم التوصـل إليها فيما لو تم إخضـاع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءات المراجعة. ويمكن أن يؤدي خطر العينة إلى نوعين من الاسـتنتاجات الخاطئة: (أ) في حالة اختبار أدوات الرقابة، اسـتنتاج أن أدوات الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعليا، أو في حالة اختبار التفاصـيل، اسـتنتاج عدم وجود تحريف هام ومؤثر رغم وجوده في الواقع. ويهتم المراقب بشكل أساسي بهذا النوع من الاستنتاجات الخاطئة، لأنها تؤثر على فاعلية المراجعة ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي مراجعة غير مناسب. (ب) في حالة اختبار أدوات الرقابة، اسـتنتاج أن أدوات الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعليا، أو في حالة اختبار التفاصـيل، اسـتنتاج وجود تحريف هام ومؤثر رغم عدم وجوده في الواقع. ويؤثر هذا النوع من الاسـتنتاج الخاطئ على كفاءة المراجعة، لأنه يؤدي عادة إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الاستنتاجات الأولية كانت غير صحيحة.
• ***وحدة العينة (Sampling unit):** البنود الفردية التي يتألف منها مجتمع العينة.
• **نطاق الفحص (Scope of a review):** إجراءات الفحص التي تُعد ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف الفحص.
• ***مراقب حسابات المنشأة الخدمية (Service auditor):** هو مراقب حسابات يقدم، بناء على طلب من المنشأة الخدمية، تقرير تأكد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
• ***مراقب حسـابات المنشـأة الخدمية (في سـياق معيار مهام التأكد (٣٤٠٢)) (Service auditor (in the context of ISAE ٣٤٠٢):** هو مراقب حسابات يقدم، بناء على طلب من منشأة خدمية، تقرير تأكد بشأن أدوات الرقابة في منشأة خدمية.
• ***المنشأة الخدمية (Service organization):** منشأة تُعد طرفا ثالثا (أو قسم في منشأة تُعد طرفا ثالثا) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، وتُعد هذه الخدمات جزءا من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت.
• **المنشأة الخدمية (في سياق معيار مهام التأكد (٣٤٠٢)) (Service organization (in the context of ISAE ٣٤٠٢):** منشأة تُعد طرفا ثالثا (أو قسم في منشأة تُعد طرفا ثالثا) تقدم خدمات لمنشآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
• **بيان المنشـأة (Service organization's statement):** الخدمية البيان الكتابي بشـأن الأمو ر المشـار إليها في الفقرة (ب)من تعريف التقرير المتعلق بوصـف أدوات الرقابة في منشـأة خدمية وتصـميمها وفاعليتها التشـغيلية (في حالة التقرير الذي من النوع (٢)) أو الفقرة (ب)من تعريف التقرير المتعلق بوصف أدوات الرقابة في منشأة خدمية) في حالة التقرير الذي من النوع (١)).
• ***نظام المنشـأة الخدمية (Service organization's system):** السـياسـات والإجراءات التي تصـممها وتطبقها وتحافظ عليها المنشـأة الخدمية، لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية.
• **نظام المنشأة الخدمية (أو النظام) (في سياق معيار مهام التأكد (٣٤٠٢)) (Service organization's system (or the system)):** السياسات والإجراءات التي تصممها وتطبقها المنشأة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير تأكد مراقب حسابات

(٢٠٢٥)

المنشـأة الخدمية. ويتضـمن وصـف المنشـأة الخدمية لنظامها تحديد: الخدمات المشـمولة؛ والفترة، أو التاريخ في حالة التقرير من النوع (١)، الذي يتعلق به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأدوات الرقابة ذات العلاقة.

- **الأهمية (Significance):** الوزن النسبي لأمر ما، مأخوذ ا في سياقه. ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المحاسب القانوني في السياق الذي يتم النظر فيه في هذا الأمر. ومن الممكن أن يتضمن ذلك، على سبيل المثال، الاحتمال المعقول بأن يغير أو يؤثر هذا الأمر على قرارات المسـتخدمين الموجه لهم تقرير المحاسـب القانوني؛ أو كمثال آخر عندما يكون السـياق هو الحكم على ما إذا كان سـيتم التقرير عن أمر ما للمسـؤولين عن الحوكمة، ما إذا كان هذا الأمر سـيُعد مهما لهم في ضـوء واجباتهم. ويمكن أن تُراعَى الأهمية في سـياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع والمصالح المُعبّر عنها الخاصة بالمستخدمين المستهدفين أو مستلمي التقرير.
- ***المكون المهم (Significant component):** مكوّن يحدده فريق مهمة المجموعة، (١) وتكون له أهمية مالية مستقلة بالنسبة للمجموعة أو (٢) من المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن ينطوي على مخاطر تحريف هام ومؤثر مهمة في القوائم المالية للمجموعة.
- ***قصـور مهم في الرقابة الداخلية (Significant deficiency in internal control):** قصـور أو مجموعة من أوجه القصـور في الرقابة الداخلية، يكون لها بحسب الحكم المهني للمراقب أهمية كافية لجعلها جديرة باهتمام المسؤولين عن الحوكمة.
- **المرفق المهم (Significant facility):** مرفق ذو أهمية مستقلة بسبب حجم انبعاثاته مقارنة بمجموع الانبعاثات المشمولة في قائمة غازات الاحتباس الحراري أو بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف التي تؤدي إلى نشوء مخاطر تحريف هام ومؤثر معينة.
- ***الخطر المهم (Significant risk):** خطر للتحريف الهام والمؤثر تم التعرف عليه وتم تقييمه، يتطلب، بحسـب حكم المراقب، مراعاة خاصة عند المراجعة.
- **الحوض (Sink):** وحدة أو آلية مادية تزيل غازات الاحتباس الحراري من الجو.
- **المنشأة الصغيرة (Smaller entity):** منشأة تتصف عادة بخصائص نوعية مثل:

(أ) تركز الملكية والإدارة في عدد قليل من الأفراد (عادة فرد واحد، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تمتلك المنشأة شريطة اتصاف المالك بالخصائص النوعية ذات الصلة)؛

(ب) واحد أو أكثر مما يلي:

(١) معاملات بسيطة وغير معقدة؛ أو

(٢) مسك دفاتر بسيطة؛ أو

(٣) قلة مسارات العمل، وقلة المنتجات ضمن هذه المسارات؛ أو

(٤) قلة أدوات الرقابة الداخلية؛ أو

(٥) قلة المستويات الإدارية التي تكون مسؤولة عن مجموعة كبيرة من أدوات الرقابة؛ أو

(٦) قلة العاملين، الذين يتحمل الكثير منهم مدى واسعا من الواجبات.

وهذه الخصائص النوعية ليست شاملة، وهي غير قاصرة على المنشآت الصغيرة، ولا يلزم أن تتوفر جميعها في المنشآت الصغيرة.

- **المصدر (Source):** وحدة أو آلية مادية تطلق غازات الاحتباس الحراري في الجو.
- ***القوائم المالية ذات الأغراض الخاصـة (Special purpose financial statements):** قوائم مالية مُعدَّة وفقا لإطار ذي غرض خاص.

(٢٠٢٥)

- ***الإطار ذو الغرض الخاص (Special purpose framework):** إطار تقارير مالية مصـــمم لتلبية احتياجات مســـتخدمين معينين من المعلومات المالية.
- ***†الموظفون المهنيون (Staff):** بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء يوظفهم المكتب.
- ***الاختيار الإحصائي للعينة (Statistical sampling):** منهج لاختيار العينة يتميز بالخصائص الآتية:

  (أ) الاختيار العشوائي لبنود العينة؛

  (ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقويم نتائج العينة، بما في ذلك قياس خطر العينة.

  ويُعد منهج اختيار العينة الذي لا يتصف بالخاصيتين (أ)و(ب)اختيارا غير إحصائيّ للعينة.
- ***التقسـيم الطبقي (Stratification):** آلية تقسـيم مجتمع العينة إلى مجتمعات فرعية، كل منها عبارة عن مجموعة تتألف من وحدات عينة ذات خصائص متماثلة (غالبا القيمة النقدية).
- **معلومات الموضوع (Subject matter information):** نتيجة قياس أو تقييم الموضوع محل المهمة مقارنة بالضوابط، وبعبارة أخرى، المعلومات التي تنتج من تطبيق الضوابط على الموضوع محل المهمة.
- ***الأحداث اللاحقة (Subsequent events):** الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحســـابات، والحقائق التي تصبح معروفة لدى المراقب بعد تاريخ تقريره.
- ***المنشأة الخدمية من (Subservice organization):** الباطن منشأة خدمية تستخدمها منشأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستفيدة، التي تعد جزءا من نُظُم المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي في تلك المنشآت المستفيدة.
- ***المنشأة الخدمية من الباطن (في سياق معيار مهام التأكد) (٣٤٠٢) (Subservice organization):** منشـأة خدمية تستخدمها منشـأة خدمية أخرى لتأدية بعض الخدمات المقدمة لمنشـآت مستفيدة، ومن المرجح أن تكون تلك الخدمات ذات صلة بالرقابة الداخلية المتعلقة بعملية التقرير المالي في المنشآت المستفيدة.
- ***الإجراء الأساسي (Substantive procedure):** إجراء مراجعة مُصمم لاكتشـاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات. وتشمل الإجراءات الأساسية ما يلي:

  (أ) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛

  (ب) الإجراءات التحليلية الأساسية.
- ***الكفاية (فيما يتعلق بأدلة المراجعة) ((Sufficiency (of audit evidence):** هي مقياس لكمية أدلة المراجعة. وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الهام والمؤثر، وأيضا بجودة مثل هذه الأدلة.
- **الضوابط المناسبة (Suitable criteria):** (انظر الضوابط)
- ***†شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب (Suitably qualified external person):** شخص من خارج المكتب لديه الكفاءات والقدرات اللازمة للتصرف كشريك مسؤول عن المهمة، على سبيل المثال، شريك من مكتب آخر، أو موظف (لديه الخبرة المناسبة) من هيئة محاسبة مهنية يجوز لأعضـائها تنفيذ عمليات مراجعة وفحص للمعلومات المالية التاريخية أو أداء مهام تأكد أو مهام الخدمات ذات الصـله أخرى، أو من منشأة تقدم خدمات رقابة جودة ذات الصلة.
- ***القوائم المالية الملخصة (في سياق معيار المراجعة (٨١٠)) (Summary financial statements (in the context of ISA (Revised)) ٨١٠):** معلومات مالية تاريخية مُشـتقة من القوائم المالية، لكنها تحتوي على تفاصـيل أقل من القوائم المالية، ومع ذلك فهي لا

(٢٠٢٥)

تزال توفر عرضـا هيكليا يتسـق مع العرض الوارد في القوائم المالية للموارد الاقتصـادية للمنشـأة أو التزاماتها في لحظة زمنية معينة، أو التغيرات الطارئة عليها خلال فترة زمنية.
• **المعلومات الإضـافية (Supplementary information):** معلومات يتم عرضـها مع القوائم المالية، لا يتطلبها إطار التقارير المالية المطبق المستخدم في إعداد القوائم المالية، وتُعرض عاد ة إما في جداول ملحقة أو إيضاحات إضافية.
• **الاختبار (Test):** تطبيق إجراءات على بعض بنود مجتمع العينة أو جميعها.
• **اختبار أدوات الرقابة (في سـياق معيار مهام التأكد (٣٤٠٢)) (Test of controls (in the context of ISAE ٣٤٠٢)):** إجراء مصمم لتقييم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المنصوص عليها في وصف المنشأة الخدمية لنظامها.
• ***اختبارات أدوات الرقابة (Tests of controls):** إجراء مراجعة مصـمم لتقييم الفاعلية التشـغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشـاف وتصحيح، التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات.
• ***المسؤولون عن الحوكمة (Those charged with governance):** أشخاص أو مؤسسات (على سبيل المثال، مجلس أمناء) يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المرتبطة بمساءلتها. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي.
• ***تحريف يمكن قبوله (Tolerable misstatement):** مبلغ نقدي يحدده مراقب حسابات ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكد بشأن عدم تجاوز التحريف الفعلي في مجتمع العينة لهذا المبلغ النقدي الذي حدده.
• ***معدل انحراف يمكن قبوله (Tolerable rate of deviation):** معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة، يحدده مراقب الحسابات ويسعى أن يحصل على مستوى مناسب من التأكد بشأن عدم تجاوز المعدل الفعلي للانحراف في مجتمع العينة لهذا المعدل الذي حدده.
• **نوع الانبعاث (Type of emission):** تصنيف الانبعاثات إلى مجموعات استنادا، على سبيل المثال، إلى مصدر الانبعاث أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرفق.
• **المعلومات المالية غير المعدلة (Unadjusted financial information):** المعلومات المالية للمنشـأة التي يتم تطبيق التعديلات الافتراضية عليها من قبل الطرف المسؤول.
• **عدم التأكد (Uncertainty):** أمر تعتمد نتيجته على أفعال أو أحداث مستقبلية لا تخضع للسيطرة المباشرة للمنشأة، ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية.
• ***التحريفات غير المصـححة (Uncorrected misstatements):** تحريفات قام مراقب الحسـابات بتجميعها خلال المراجعة ولم يتم تصحيحها.
• **الموضوع محل المهمة (Underlying subject matter)** :الحدث الذي يتم قياسه أو تقييمه عن طريق تطبيق الضوابط.
• ***رأي غير معدل (Unmodified opinion):** الرأي الذي يعبر عنه مراقب الحسابات عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية قد تم إعدادها، في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة، طبقا لإطار التقارير المالية المطبق.
• ***مراقب حسابات المنشأة المستفيدة (User auditor):** مراقب الحسابات الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.
• **مراقب حسابات المنشأة المستفيدة (في سياق معيار مهام التأكد (٣٤٠٢)) (User auditor (in the context of ISAE ٣٤٠٢)):** المراقب الذي يقوم بعمليات المراجعة وإعداد التقرير عن القوائم المالية للمنشأة المستفيدة.

(٢٠٢٥)

• ***المنشأة المستفيدة (User entity):** منشأة تستخدم منشأة خدمية، وهي المنشأة التي يتم مراجعة قوائمها المالية.
• **المنشأة المستفيدة (في سياق معيار مهام التأكد (٣٤٠٢)) ((User entity (in the context of ISAE ٣٤٠٢):** منشأة تستخدم منشأة خدمية.
• **اختبار التتبع (Walk-through test):** اختبار ينطوي على تتبع عدد قليل من المعاملات من خلال نظام التقارير المالية.
• ***إقرار مكتوب (Written representation):** بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى مراقب الحسابات للمصادقة على بعض الأمور أو لدعم أدلة مراجعة أخرى. ولا تتضمن الاقرارات المكتوبة، في هذا السياق، القوائم المالية أو التأكيدات الواردة فيها أو السجلات والدفاتر الداعمة.

طبعت بالهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

رئيس مجلس الإدارة

محاسب/ أشرف إمام عبد السلام

رقم الإيداع بدار الكتب ٦٥ لسنة ٢٠٢٥

٢٠٢٥/٢٥٣٨٧ - ٢٠٢٥/١٠/٢٨ - ٥٠٩