معيار التدقيق الدولي (700)
حول تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية
معيار التدقيق الدولي (705)
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

I. نطاق المعيار

يتناول هذ المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية . كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق للبيانات المالية.

II. طبيعة تقرير التدقيق وأهميته:

1. هدف عملية التدقيق :

إن الهدف النهائي لخدمات التدقيق في إبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية، أو بمعنى آخر أن مسؤولية المدقق في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما جاء في رأيه الذي عبر عنه في صورة تقرير التدقيق.

ولا بد من الإشارة إلى أن المسؤولية الرئيسة عن إعداد القوائم المالية وتصويرها تقع على عاتق إدارة المشروع . بمعنى أن إدارة المشروع مسؤولة مسؤولية مباشرة عن تحقيق أهدافه، وعن استخدام سائر الوسائل والإجراءات اللازمة لضمان المحافظة على أصوله وصحة إثبات عملياته في السجلات والدفاتر المختلفة، وعن دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وسلامتها.

2. مسؤولية المدقق عن تعديل بيانات الشركة لتنسجم مع معايير المحاسبة الدولية :

لا يجوز أن يقوم المدقق بتعديل بيانات الشركة أو تغييرها دون موافقة إدارة المشروع، وفي حال احتواء القوائم المالية على مخالفات مادية تقتضي تعديل بعض بياناتها طبقاً لقناعة المدقق، فقد جرى العرف بأن يقوم المدقق بإبلاغ إدارة الشركة بوجهة نظره. وعليه :

- إذا اقتنعت إدارة الشركة بملاحظات المدقق ووافقت على إجراء التعديلات المقترحة فإن الأمر يكون منتهياً،
- في حالة عدم موافقة الشركة على وجهة نظره فإنه لا يملك الحق في تعديل القوائم المالية إطلاقاً ولكنه في الوقت نفسه يملك الحق في أن يحتفظ في تقريره وأن يشير إلى هذه المخالفات.

3. مفهوم رأي المدقق بعدالة القوائم المالية :

إن إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، يعني أن المدقق لا يضمن أو يشهد بدقة القوائم المالية وصدقها ، بل إن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية يتفق مع طبيعة تلك القوائم المالية والعملية المحاسبية، حيث أن كثيراً من بياناتها تستند في تحديد قيمتها إلى أحكام شخصية مستمدة من معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . وكذلك إن المدقق لا يقوم عادة باختبار جميع عمليات المشروع ومستنداته بل يعتمد على اختبار عينات منها.

III. عناصر التقرير:

أوضع المعيار (700) العناصر الأساسية لتقرير المدقق على النحو التالي:

1- عنوان التقرير:

ينبغي أن يحتوي التقرير على العنوان المناسب له. ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي الشركة، أو عن مجلس الإدارة ، أو عن تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات قواعد المهنة التي يلتزم بها المدقق المستقل.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير:

ينبغي أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف الارتباط بالتدقيق. ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة الشركة موضوع التدقيق (وليس إلى إدارة الشركة).

3- الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):

ينبغي أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية التي تم تدقيقها وتاريخها و الفترة الزمنية التي تغطيها هذه البيانات المالية. فضلاً عن ذلك يجب أن يبين في التقرير أن القوائم المالية وإعدادها هي من مسؤولية إدارة الشركة وأن دور المدقق ينحصر في إبداء الرأي في عادلة هذه القوائم. وأن يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

ويمكن أن تأخذ الفقرة التمهيدية الشكل التالي:

((لقد قمنا بتدقيق الميزانية المرفقة لشركة ,,, كما هي في 2009/12/31 وبيانات الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها للسنة المنتهية بذلك التاريخ و ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.))

4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

يجب أن يبين رأي المدقق أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق ، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي:

أ- تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.

ب- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة

ت- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف.

5- مسؤولية المدقق:

يجب أن يبين تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات بناء على التدقيق. كما يجب أن يبين التقرير أنه تم إجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، كما يجب أن يوضح تقرير المدقق كذلك أن هذه المعايير تتطلب أن يمتثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية، وأن على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

فضلاً عن ضرورة أن يصف التقرير ما يلي:

أ- التدقيق يتضمن أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والافصاحات في البيانات المالية.

ب- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، وعند إجراء هذه التقييمات للمخاطر على المدقق الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية الرقابة الداخلية .

ت- التدقيق يشمل كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للبيانات المالية. كما ينبغي على المدقق أن يبين في تقريره أنه يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

6- فقرة الرأي:

يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة الإفصاح في القوائم المالية وأن القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية. ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة

صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية. ويتم تحديد إطار إعداد التقارير والقوائم المالية بوساطة معايير المحاسبة الدولية.

إضافة لإبداء الرأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة والعادلة، قد يحتاج المدقق إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع القوانين والأنظمة النافذة.

ونورد فيما يلي مثالاً يبين فقرة الرأي:

((برأينا أن القوائم المالية تمثل بصورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية) المركز المالي للشركة كما في 2009/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو المعايير الوطنية وتتفق مع الأنظمة والقوانين المتبعة))

7- تاريخ التقرير:

يؤرخ التقرير بتاريخ انتهاء العمل الميداني. ويبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق.

8- عنوان المدقق:

يجب أن يذكر التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.

9- توقيع المدقق:

يجب أن يوقع التقرير باسم منشأة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسبما هو مناسب. ويوقع التقرير عادة باسم المنشأة بالنظر لافتراض أن المنشأة مسؤولة عن عملية التدقيق.

IV.أنواع الرأي المهني:

إن رأي المدقق في القوائم المالية التي قام بتدقيقها، يختلف تبعاً لاختلاف نتائج عمليتي الفحص والتحقق وما تتطلبه من ضرورة الحصول على الأدلة والبراهين اللازمة للحكم على عدالة الإفصاح الذي تقدمه هذه القوائم.

وإن اختلاف رأي المدقق في القوائم المالية تبعاً لاختلاف النتائج التي يتوصل إليها نتيجة القيام بعملية التدقيق يعني وجود أنواع متعددة من تقارير إبداء الرأي يتفق كل منها مع الأحكام الشخصية التي يتوصل إليها بخصوص مدى عدالة تمثيل هذه القوائم نشاط المشروع ومركزه المالي. وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير مدقق الحسابات هي:

1- التقرير النظيف.
2- التقرير التحفظي.
3- التقرير السالب.

4- تقرير عدم إبداء الرأي.

إن تعدد أنواع تقارير إبداء الرأي يتفق تماماً مع المفاهيم التي تحكم معايير التدقيق الدولية، والتي تشير بطريقة مباشرة إلى هذه التعدد. حيث إنها تنص على وجوب إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة. وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك. ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة التي يقوم بها المدقق وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداءه هذه الخدمة.

ويمكن تلخيص أنواع التقارير كما يلي :

طبيعة المسألة التي تدعو إلى التدقيق	**حكم المدقق حول الأثر على القوائم المالية**	
	جوهري ولكن ليس واسع النطاق	**جوهري وواسع النطاق**
البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية	رأي متحفظ	رأي سلبي
تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة	رأي متحفظ	امتناع عن إبداء الرأي
ضعف استقلالية المراجع	X	امتناع عن إبداء الرأي

وفيما يلي أمثلة عن تقارير التدقيق

تقرير مدقق الحسابات المستقل (نظيف – غير متحفظ)

إلى : السادة الشركاء في شركة .....

قمنا بتدقيق القوائم المالية المرفقة لشركة .... والمكونة من قائمة المركز المالي كما في 31 كانون الأول 2009 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية ذلك التاريخ ، وملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية إدارة الشركة عن القوائم المالية

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية والعرض العادل لها بما ينسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . وتشمل هذه المسؤولية إعداد وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلي متعلق بإعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة و خالية من الانحرافات الجوهرية سواء أكانت ناتجة عن احتيال أو خطأ ، وكذلك اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة ، والقيام بالتقديرات المحاسبية المناسبة حسب الظروف .

مسؤولية مدقق الحسابات

إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية بناء على أعمال التدقيق التي قمنا بها . تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية . وتتطلب هذه المعايير الالتزام بقواعد السلوك المهني وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية .

تتضمن أعمال التدقيق القيام بإجراءات تهدف إلى الحصول على الأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة في القوائم المالية . يعتمد اختيار إجراءات التدقيق على تقدير المراجع ، بما في ذلك تقييم مخاطر احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية سواء الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ. وبهدف تقييم المخاطر هذه ، يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة بهدف تصميم إجراءات التدقيق المناسبة حسب الظروف ، وليس بغرض إبداء رأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة . كما تتضمن التدقيق أيضاً تقييماً للسياسات المحاسبية المستخدمة وفيما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي اعتمدتها الإدارة معقولة ، بالإضافة إلى تقييم العرض العام للقوائم المالية .

وإننا نرى أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها تقدم أساسا كافياً ومناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

الرأي

وفي رأينا .. أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح ـ في كل جوانبها الهامة ـ عن المركز المالي للشركة في 31 كانون الأول 2009 ، وعن نتائج عملياتها والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ بما ينسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

(سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المدقق بالاعتماد على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير).

دمشق في 30 آذار 2010

اسم المدقق

توقيعه

عنوانه

تقرير مدقق الحسابات المستقل (متحفظ بسبب مخالفة معايير المحاسبة)

إلى : السادة الشركاء في شركة .....

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية إدارة الشركة عن القوائم المالية

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية مدقق الحسابات

نفس الفقرة المعيارية

أساس الرأي المتحفظ

لم تقم الشركة برسملة بعض المباني والديون في الميزانية والناتجة عن عقود استئجار تمويلية وإنما عالجتها في القوائم المالية على أنها عقود استئجار تشغيلية ، وإننا نعتقد أنه من الواجب رسملتها إنسجاماً مع معايير المحاسبة الدولية . وفيما لو تم رسملة هذه الأصول والديون ، لزادت أصول الشركة بمبلغ .... ل.س والتزاماتها طويلة الأجل بمبلغ .... ل.س والأرباح المحتجزة بمبلغ ... ل.س كما في 31 كانون الأول 2009 وصافي الأرباح وربحية السهم العادي بمبلغ ... و ... على التوالي للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ .

الرأي

وفي رأينا ، باستثناء آثار المسألة المبينة في أساس الرأي المتحفظ ، فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح ـ في كل جوانبها الهامة ـ عن المركز المالي للشركة في 31 كانون الأول 2009 ، وعن نتائج عملياتها والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ بما ينسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

دمشق في 30 آذار 2010

اسم المدقق

توقيعه

عنوانه

تقرير مدقق الحسابات المستقل (سلبي بسبب مخالفة معايير المحاسبة)

إلى : السادة الشركاء في شركة .....

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية إدارة الشركة عن القوائم المالية

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية مدقق الحسابات

نفس الفقرة المعيارية

أساس الرأي السلبي

لم تقم الشركة برسملة بعض المباني والديون في الميزانية والناتجة عن عقود استئجار تمويلية وإنما عالجتها في القوائم المالية على أنها عقود استئجار تشغيلية ، وإننا نعتقد أنه من الواجب رسملتها إنسجاماً مع معايير المحاسبة الدولية . وفيما لو تم رسملة هذه الأصول والديون ، لزادت أصول الشركة بمبلغ .... ل.س والتزاماتها طويلة الأجل بمبلغ .... ل.س والأرباح المحتجزة بمبلغ ... ل.س كما في 31 كانون الأول 2009 وصافي الأرباح وربحية السهم العادي بمبلغ ... و ... على التوالي للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ .

الرأي

وفي رأينا ، وبسبب آثار المسألة المبينة في أساس الرأي السلبي ، فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه **لا** تعبر بوضوح ـ في كل جوانبها الهامة ـ عن المركز المالي للشركة في 31 كانون الأول 2009 ، وعن نتائج عملياتها والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ بما ينسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

دمشق في 30 آذار 2010

اسم المدقق

توقيعه

عنوانه

تقرير مدقق الحسابات المستقل (متحفظ بسبب تضييق نطاق عمل المراجع)

إلى : السادة الشركاء في شركة .....

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية إدارة الشركة عن القوائم المالية

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية مدقق الحسابات

نفس الفقرة المعيارية

أساس الرأي المتحفظ

لم تقم الشركة بجرد المخزون السلعي الوارد في الميزانية بقيمة .... ل.س كما في 31 – 12 – 2009 ، كما أنه لا يوجد مستندات تؤيد قيمة الألات والمعدات التي تم شراؤها خلال العام 2009 ، و لا تسمح سجلات الشركة بتطبيق إجراءات تدقيق أخرى للتحقق من قيمة المخزون والآلات والمعدات .

الرأي

وفي رأينا ، وباستثناء التعديلات التي قد تنتج فيما لو تم جرد المخزون وتحققنا من قيمة الآلات والمعدات ، ، فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح ـ في كل جوانبها الهامة ـ عن المركز المالي للشركة في 31 كانون الأول 2009 ، وعن نتائج عملياتها والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ بما ينسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

دمشق في 30 آذار 2010

اسم المدقق

توقيعه

عنوانه

تقرير مدقق الحسابات المستقل (امتناع عن إبداء الرأي بسبب تضييق نطاق عمل المراجع)

إلى : السادة الشركاء في شركة .....

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية إدارة الشركة عن القوائم المالية

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية والعرض العادل لها بما ينسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . وتشمل هذه المسؤولية إعداد وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلي متعلق بإعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة و خالية من الانحرافات الجوهرية سواء أكانت ناتجة عن احتيال أو خطأ ، وكذلك اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة ، والقيام بالتقديرات المحاسبية المناسبة حسب الظروف .

مسؤولية مدقق الحسابات

إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية بناء على أعمال التدقيق التي قمنا بها . تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية . ونظراً للمسألة المبينة في فقرة أساس حجب الرأي فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين أساس يبنى عليه رأي التدقيق .

أساس حجب الرأي

لم تقم الشركة بجرد المخزون السلعي الوارد في الميزانية بقيمة .... ل.س كما في 31 – 12 – 2009 ، كما أنه لا يوجد مستندات تؤيد قيمة الألات والمعدات التي تم شراؤها خلال العام 2009 ، و لا تسمح سجلات الشركة بتطبيق إجراءات تدقيق أخرى للتحقق من قيمة المخزون والآلات والمعدات .

حجب الرأي

نظرًا لأهمية المسألة المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس يبنى عليه رأي التدقيق، وبالتالي فإننا لا نعبر عن رأي حول البيانات المالية.

دمشق في 30 آذار 2010

اسم المدقق

توقيعه

عنوانه

حالات عملية للمناقشة

1)- إذا لم تقم الشركة باحتساب استهلاك عن الأصول الثابتة نتيجة تحقيق خسارة في العام 2009 فيجب على المدقق : A. احتساب الاستهلاك وإثباته في القوائم B. إقناع الإدارة بضرورة الاستهلاك C. التحفظ في تقرير المدقق D. إصدار رأي سلبي	2)- إذا منعت الإدارة المدقق من الحصول على مصادقات الزبائن ، فيجب عليه : A. الامتناع عن إبداء الرأي B. إصدار رأي متحفظ C. إصدار رأي سلبي D. الانسحاب من العملية
3)- بعد أن وقع المدقق على خطاب الارتباط ،اكتشف أن زوجته تمتلك 10 أسهم من رأس مال الشركة البالغ 000 000 1 سهم وبالتالي عليه : A. الامتناع عن إبداء الرأي B. إصدار رأي متحفظ C. إكمال التدقيق وإصدار الرأي المناسب D. إقناع زوجته ببيع الأسهم	4)- إذا منعت الإدارة المدقق من حضور جرد المخزون ، فيجب عليه : A. الامتناع عن إبداء الرأي B. إصدار رأي متحفظ C. إصدار رأي سلبي D. تطبيق إجراءات بديلة للتحقق من صحة المخزون ، إن أمكن .
5)- إذا لم تفصح الشركة عن تعاملاتها مع الأطراف ذوي العلاقة ، فيجب على المدقق : A. إصدار رأي سلبي B. إصدار رأي متحفظ C. الامتناع عن إبداء الرأي D. غير ذلك	6)- إذا منعت الإدارة المدقق من حضور جرد المخزون ولم يتمكن من التحقق من صحة أرصدة النقدية وكانت هذه الأرصدة جوهرية وهامة ، فيجب عليه: A. الامتناع عن إبداء الرأي B. إصدار رأي متحفظ C. إصدار رأي سلبي D. إصدار رأي نظيف.
7)- إن تضييق نطاق العمل الجوهري وواسع النطاق يؤدي إلى : A. إصدار رأي نظيف B. إصدار رأي متحفظ C. إصدار رأي سلبي D. غير ذلك	8)- إن عدم الإفصاح عن معلومات جوهرية غير واسعة النطاق يؤدي إلى : A. إصدار رأي نظيف B. إصدار رأي متحفظ C. إصدار رأي سلبي D. غير ذلك

معيار التدقيق (600)

الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة

I. نطاق المعيار :

يقدم هذا المعيار إرشادات في حالة قيام المدقق المسؤول عن تقديم تقرير حول البيانات المالية للمجموعة، بالاستفادة من عمل مدقق آخر حول المعلومات المالية للأجزاء الداخلة ضمن البيانات المالية للمجموعة أي مدققي العناصر.

II. تعاريف :

- **العنصر** : منشأة أو نشاط تجاري تعد بشأنه المجموعة أو إدارة العنصر معلومات مالية ينبغي أن تشتمل عليها البيانات المالية للمجموعة، أو أنه قسم أو فرع أو شركة تابعة، أو مشاركة، شركة زميلة أو منشأة أخرى تندرج معلوماتها المالية ضمن البيانات المالية المدققة من قبل المدقق الرئيسي.
- **مدقق العنصر** : مدقق يعمل على تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين في عملية تدقيق المجموعة وذلك بناء على طلب فريق عملية تدقيق المجموعة.
- **إدارة العنصر** :الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين.
- **الأهمية النسبية للعنصر** :الأهمية النسبية لعنصر معين بالمقارنة مع المجموعة ككل والتي يتم تحديدها من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة .
- **المجموعة :**كافة العناصر التي يتم تضمين معلوماتها المالية في البيانات المالية للمجموعة . تشتمل المجموعة دائمًا على أكثر من عنصر واحد.
- **تدقيق المجموعة** :تدقيق البيانات المالية لمجموعة معينة بما فيها العناصر الداخلة ضمنها.

III. مسؤولية مدقق المجموعة :

ينبغي على شريك عملية تدقيق المجموعة مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجموعة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين النافذة .

IV.القبول والاستمرار في عملية التدقيق:

ينبغي أن يحدد شريك عملية تدقيق المجموعة إمكانية الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول القوائم المالية الموحدة من جهة والقوائم المالية المتعلقة بالعناصر التي تتكون منها المجموعة من جهة ثانية .

لذا ينبغي على مدقق المجموعة أن يحصل على فهم حول المجموعة وعناصرها وبيئتها، كما ينبغي على مدققي العناصر أن يحصلوا على فهم حول العنصر وبيئة العمل الذي سيقومون بتدقيقه .

أما من حيث تنفيذ العمل ، فيجب على شريك عملية التدقيق تقييم قدرة فريق عملية تدقيق المجموعة على المشاركة في عمل مدققي العناصر إلى الحد اللازم للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

ويقوم مدقق المجموعة بوضع خطة التدقيق والإستراتيجية الكلية للمجموعة، ويتم مراجعتها من قبل شريك عملية تدقيق المجموعة .

هذه الإستراتيجية يجب أن تتضمن فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتها لكي يتمكن من تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بما في ذلك أنظمة الرقابة في المجموعة وفهم عملية التوحيد بما في ذلك التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة إلى العناصر، وهذا الفهم ضروري وينبغي على مدقق المجموعة فهم بعض الأمور المتعلقة بمدقق العناصر وأهمها:

- المتطلبات الأخلاقية المرتبطة بتدقيق المجموعة وخاصة الاستقلالية بالنسبة لمدقق العناصر.
- الكفاءة المهنية لمدقق العناصر.
- إمكانية مشاركة فريق تدقيق المجموعة في عمل مدقق العناصر إلى الحد اللازم.
- ما إذا كان يعمل مدقق العناصر في بيئة منظمة تراقب المدققين بشكل فعال.

في حال اعتقاد شريك تدقيق المجموعة بأنه غير قادر على الحصول على أدلة إثبات كافية بسبب قيود ستفرض عليه من قبل إدارة المجموعة بحيث لن يتمكن من إبداء رأي حول البيانات المالية للمجموعة ككل ، فيمكنه عدم قبول العملية، أو الانسحاب منها بعد الحصول على استشارة قانونية، وإذا كان القانون لا يسمح بالانسحاب فهنا يجب على المدقق إصدار تقرير " عدم إبداء رأي " حول البيانات المالية للمجموعة.

V. الأهمية النسبية:

ينبغي على مدقق المجموعة تحديد ما يلي:

- الأهمية النسبية لبيانات العناصر التي سيتم تدقيقها من مدققي العناصر، وبشكل عام يجب أن تكون الأهمية النسبية لهذه العناصر أقل من الأهمية النسبية الكلية للمجموعة.
- الحد الذي إذ زادت الأخطاء عنه فلا يمكن اعتبارها أخطاء غير هامة بالنسبة لبيانات المجموعة.

VI.الاستجابة للمخاطر المقيمة:

يجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى المجموعة ككل ، أما بخصوص المعلومات المتعلقة بالعناصر فهذا يتوقف على الأهمية النسبية لها ، حيث يعتبر العنصر هام نسبياً إذا

(أ) كانت قيمة موجوداته أو إيراداته هامة بالنسبة للمجموعة أو

(ب) إذا كان من المحتمل أن ينطوي على مخاطر تؤدي إلى أخطاء جوهرية على مستوى البيانات المالية للمجموعة ككل بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف القائمة ، ومن أمثلة ذلك :

- هيكل مجموعة معقد، خاصة عند وجود حالات متكررة من الاستملاك أو التصرف أو إعادة التنظيم.
- ضعف الجهات الرقابية في الشركة ، بما في ذلك عمليات صنع القرار التي لا تتسم بالشفافية.
- عدم وجود أنظمة رقابة ممتدة على نطاق المجموعة أو وجود أنظمة رقابة غير فعالة، بما في ضعف التقارير المتعلقة برقابة إدارة المجموعة على عمليات العناصر ونتائجها.
- العناصر العاملة في مناطق أجنبية والتي قد تكون عرضة لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المألوف في مجالات التجارة والسياسة المالية، والقيود المفروضة على حركات العملة والأرباح؛ والتذبذبات في أسعار الصرف.
- النشاطات التجارية للعناصر التي تنطوي على مخاطرة عالية، مثل العقود طويلة الأجل أو المتاجرة بأدوات مالية مبتكرة أو معقدة.
- العلاقات والمعاملات غير العادية الخاصة بأطراف ذوي علاقة.
- وجود معاملات معقدة تتم المحاسبة عنها في عنصر واحد فقط.
- تطبيق العناصر لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة على البيانات المالية للمجموعة.
- عناصر تنتهي سنواتها المالية في تواريخ مختلفة عن بعضها البعض حيث قد تستخدم للتلاعب في توقيت المعاملات.

أما فيما يتعلق بكيفية تدقيق العنصر فهذا يتوقف على مدى أهميته :

- **إذا كانت العناصر هامة:**

فيجب على فريق تدقيق المجموعة أو مدققي العناصر القيام بتدقيق تلك العناصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر، وهنا ينبغي أن يجري فريق عملية التدقيق أو مدقق العنصر بالنيابة عنه عمل واحد أو أكثر مما يلي:

- عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.
- عملية تدقيق لرصيد حساب واحد أو أكثر أو فئة معاملات أو أكثر.
- إجراءات تدقيق محددة تتعلق بالمخاطر.

وإذا قام مدقق العناصر بهذه العملية فيجب على فريق عملية تدقيق المجموعة القيام بما يلي:

- إجراء نقاش مع مدقق العناصر أو إدارة العنصر.
- إجراء نقاش مع مدقق العنصر حول قابلية تعرض العنصر لأخطاء جوهرية.
- مراجعة وثائق مدققي العناصر المتعلقة بالمخاطر الهامة المحددة التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمجموعة ككل.

o **أما بخصوص العناصر غير الهامة:**

هنا يمكن لفريق تدقيق المجموعة أن يجري إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة، فيما يتعين على فريق عملية تدقيق المجموعة اختيار العناصر التي لا تعد هامة وينبغي أن يجري أو يطلب من مدقق العناصر إجراء ما يلي:

- عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.
- عملية تدقيق لرصيد حساب واحد أو أكثر أو فئة من المعاملات.
- عملية مراجعة للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر حسب الأهمية النسبية
- إجراءات محددة.

VII. تقرير مدقق المجموعة

يجب على مدقق حسابات المجموعة عدم الإشارة في تقريره حول البيانات المالية للمجموعة إلى مدقق عنصر معين، إلا إذا اقتضى القانون أو النظام مثل هذه الإشارة ، وإذا اقتضى القانون ذلك فإن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية شريك عملية تدقيق المجموعة فيما يتعلق برأي التدقيق حول المجموعة.

حالات عملية للمناقشة

1)- في حال لم يقتنع المدقق الرئيسي بعمل مدققي العناصر ، فيمكن له إصدار: A. تقرير نظيف B. تقرير متحفظ نتيجة عدم الافصاح الكافي C. تقرير امتناع عن إبداء الرأي D. غير ذلك	2)- في حال إصدار مدقق العنصر لتقرير متحفظ، وكان هذا العنصر غير هام بالنسبة للمجموعة ، فإن التقرير حول القوائم المالية يكون: A. متحفظ B. نظيف C. سلبي A. غير ذلك
3)- أي من الظروف التالية يعطي مؤشراً أضعف حول أهمية العنصر بالنسبة للمجموعة : A. عدم وجود أنظمة رقابة داخلية محددة على مستوى المجموعة B. وجود العنصر في دولة مختلفة عن البلد الأم C. اختلاف السياسات المحاسبية بين العنصر والشركة الأم D. الهيكل الإداري للعنصر أبسط من ذلك الخاص بالشركة الأم	4)- عند تأكد المدقق الرئيسي من صحة عمل مدقق العنصر، فإنه على الأرجح لا يقوم بما يلي : A. إجراء نقاش مع إدارة العنصر B. إجراء نقاش مع مدقق العنصر C. مراجعة كامل أوراق عمل مدقق العنصر D. مراجعة وثائق مدقق العنصر المتعلقة بالمخاطر الهامة التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية على مستوى المجموعة.

معيار التدقيق 510

التكليف بالتدقيق لأول مرة

الأرصدة الافتتاحية - Opening Balances

I. نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية في عملية التدقيق الأولى . وبالإضافة إلى قيم البيانات المالية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية الأمور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة كالالتزامات الطارئة .وعندما تتضمن البيانات المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضًا المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق الدولي 710 ، بينما يتضمن معيار التدقيق الدولي 300 متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق.

II. أهداف التدقيق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية :

عند إجراء عملية تدقيق لعميل لأول مرة ، يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد بأن:

1. الأرصدة الافتتاحية لا تشمل أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على البيانات المالية للفترة الجارية.
2. الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة (الإيرادات والمصاريف) قد تم نقلها للفترة الجارية بصورة صحيحة ومناسبة مع إعادة عرضها (بالنسبة للقوائم المالية المقارنة).
3. أن السياسات المحاسبية المناسبة تطبق بثبات من عام لآخر أو أن التغيرات في السياسات المحاسبية قد تمت المحاسبة عنها بشكل سليم والإفصاح عنها بشكل كاف في القوائم المالية للعام الحالي .

وحيث أن المدقق في مهمة التدقيق الأولى ليس لديه أدلة تدقيق سابقة يمكن أن يحصل عليها لدعم الأرصدة الافتتاحية، لذلك فقد أشار المجلس على أن الأرصدة الافتتاحية تعني الأرصدة المحاسبية الموجودة في بداية الفترة والتي تبنى على الأرصدة المغلقة في الفترة السابقة بحيث تعكس آثار ما يلي:

1 ـ العمليات في الفترة السابقة.

2 ـ السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة.

III. إجراءات تدقيق الأرصدة الافتتاحية

لقد أشار مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إلى أن كفاية ومناسبة الأدلة التي يحتاجها المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية تعتمد على:

- السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المنشأة.
- طبيعة الحسابات وخطر الأخطاء في القوائم المالية للفترة الحالية.
- الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية المتعلقة بالقوائم المالية للفترة الحالية.
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة مدققة، أو ما إذا كان تقرير المدقق معدل (غير نظيف).

ولذلك يجب على المدقق الحالي أن يأخذ بعين الاعتبار ثبات السياسات المحاسبية، وما إذا كان هناك تغيرات في تطبيقها فيجب التأكد من الإفصاح عنها.
أما فيما يتعلق بإجراءات التدقيق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية ، فهي تختلف حسب ما إذا كانت قوائم العام الماضي مدققة أم لا ، وفيما يلي بيان تلك الإجراءات :

A. إجراءات التدقيق في حال كون الأرصدة الافتتاحية مدققة من قبل مدقق سابق :

يجب على المدقق الحالي القيام بما يلي :

1. الاطلاع على تقرير المدقق السابق
2. الاتصال بالمدقق السابق بعد الأخذ بالاعتبار أخلاقيات وآداب السلوك المهني.
3. دراسة كفاءة واستقلال المدقق السابق،
4. الاطلاع على أوراق عمل المدقق السابق للتأكد من قيامه بإجراءات التدقيق اللازمة ، والتي تدعم رأيه في القوائم المالية .
5. إذا كان تقرير المدقق السابق معدل (غير نظيف) فيجب على المدقق الحالي دراسة أسباب التحفظ وأثرها على القوائم المالية الحالية ، فقد يقرر عدم الحاجة إلى التحفظ أو الامتناع عن الرأي في الفترة الجارية، ولكن إذا كان التحفظ بالنسبة للبيانات المالية في الفترة السابقة ظل وثيق الصلة وهام نسبياً بالنسبة للبيانات المالية في الفترة الجارية، فإنه يجب التحفظ في تقريره الجاري وفقاً للحالة التي يراها.

B. الأرصدة الافتتاحية غير مدققة من قبل مدقق سابق ، أو أن المدقق الحالي لم يقتنع بعمل المدقق السابق :

يجب على المدقق الحالي اتخاذ الإجراءات التي تؤكد له صحة الأرصدة الافتتاحية ، ويتم هذا من خلال ما يلي :

أ- **<u>بالنسبة للأصول والخصوم المتداولة الافتتاحية</u>** : إن الاطلاع على تسديدات الزبائن والموردين في بداية العام يعطي للمدقق تأكيداً حول وجودها وحول الحقوق والالتزامات والاكتمال والتقييم في بداية الفترة ، كما أن تطبيق إجراءات التدقيق على

الأرصدة الختامية للزبائن والموردين والتأكد من صحتها في نهاية العام يؤكد المدقق تلك الصحة أيضاً .

ب- **أما بالنسبة للبضائع** فإنه من الصعب على المدقق أن يقتنع برصيدها في أول الفترة ، لذلك يقوم عادة بتطبيق إجراءات إضافية مثل الملاحظة للعد الفعلي للبضاعة في الفترة الحالية، وإجراء التسويات Reconciling للرجوع إلى الرصيد الافتتاحي، واختبار صحة التقييم في نهاية العام الماضي مع اختبار مجمل الربح وصحة قطع الحسابات.

ت- **بالنسبة للأصول الثابتة**: قد يقوم المدقق بفحص السجلات المحاسبية وجرد عينة من الأصول الثابتة والتحقق من وجودها ، كما قد يطلب بعض المستندات المؤيدة لصحة قيمتها .

ث- **بالنسبة للخصوم طويلة الأجل** : يمكن للمدقق أن يطلع على عقد الدين وأن يطلب مصادقات للأرصدة الافتتاحية من أطراف ثالثة.

IV.طبيعة تقرير المدقق :

- في حال حصول المدقق على تأكيدات كافية بخصوص الأرصدة الافتتاحية ، فإنه يصدر تقريره المناسب حول القوائم المالية للسنة الحالية
- في حال عدم حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فإن ذلك قد يدعو المدقق إلى إصدار أحد التقارير التالية:

✓ **الرأي المتحفظ A Qualified Opinion .**

أساس الرأي المتحفظ:

لم نلاحظ العد الفعلي للبضاعة، كما في 31-12-2009 ، لأن هذا التاريخ كان قبل تعييننا كمدققين، كما أننا لم نتمكن من الاقتناع حول كمية البضاعة بواسطة إجراءات التدقيق الأخرى.

الرأي :

برأينا ، باستثناء الآثار المترتبة على الأمر المذكور أعلاه ، فإن القوائم المالية تعرض بعدالة ....

الأمر الآخر

تم تدقيق البيانات المالية لشركة .... للسنة المالية المنتهية في 31 كانون الأول 2009 من قبل مدقق آخر والذي قام بإبداء رأي غير متحفظ حول تلك البيانات بتاريخ 31 آذار 2010

- ✓ **الامتناع عن إبداء الرأي A Disclaimer of Opinion**

أساس الرأي المتحفظ:

نفس المذكور أعلاه ، مع اعتبار أن الأثر جوهري وواسع النطاق

الرأي :

بسبب أهمية الموضوع المذكور آنفاً ، فإنه ليس بوسعنا، ولا يمكننا إبداء الرأي حول القوائم المالية .

- ✓ **ما لم يمنع القانون أو النظام ذلك، رأيًا متحفظًا أو حجب رأي، حسبما هو ملائمًا، فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية ، ورأياً نظيفاً فيما يتعلق بالمركز المالي .**

أساس الرأي المتحفظ:

لم نلاحظ العد الفعلي للبضاعة، كما في 31-12-2009 ، لأن هذا التاريخ كان قبل تعييننا كمدققين، كما أننا لم نتمكن من الاقتناع حول كمية البضاعة بواسطة إجراءات التدقيق الأخرى.

الرأي :

بسبب أهمية الموضوع المذكور آنفاً والمرتبط بنتائج الأعمال للمنشأة عن العام المنتهي في 31-12-2010 فإنه ليس بوسعنا، ولا يمكننا التعبير بالرأي عن نتائج الأعمال والتدفقات النقدية لهذا العام.

وبرأينا أن الميزانية العمومية تعرض بعدالة من كافة الجوانب المادية المركز المالي للمنشاة في 31-12-2009 وفقاً لـ....

الأمر الآخر

تم تدقيق البيانات المالية لشركة .... للسنة المالية المنتهية في 31 كانون الأول 2009 من قبل مدقق آخر والذي قام بإبداء رأي غير متحفظ حول تلك البيانات بتاريخ 31 آذار 2010

وأخيراً يؤكد مجلس المحاسبة على أنه إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تتضمن أخطاء ذات أهمية نسبية تؤثر على البيانات المالية للفترة الجارية فإن على المدقق القيام بالإجراءات الأولية التالية:

A. إخبار الإدارة والحصول على إذن من الإدارة المختصة لأخبار المدقق السابق Predecessor إن وجد .

B. إذا كانت هذه الأخطاء المؤثرة لم يتم المحاسبة عنها ولم يتم الإفصاح الكافي عنها، يجب على المدقق إعطاء الرأي المتحفظ أو الرأي العكسي Adverse إذا كان ذلك مناسباً، وكذلك أيضاً في حالة عدم ثبات السياسات المحاسبية بالنسبة للأرصدة الافتتاحية، أو عدم الإفصاح عن التغيرات في هذه السياسات.

حالات عملية للمناقشة

1)- من أهداف المدقق عن تدقيق الأرصدة الافتتاحية: A. التأكد من أن بضاعة أول المدة قد بيعت خلال العام B. التأكد من تطبيق السياسات المحاسبية بثبات من عام لآخر C. التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية ودقتها D. غير ذلك	2)- تأسست الشركة في 10-12-2009 ، ولم تقم بتدقيق القوائم المالية لعام 2009 ، وقامت بتعيين مدقق لحسابات عام 2010 ، وعليه فإن هذا المدقق: A. يدرس الأهمية النسبية للأرصدة الافتتاحية ويقرر مدى الحاجة إلى تدقيقها. B. يصدر تقريره حول عام 2010 مع إهمال قوائم 2009. C. يطلب تدقيق قوائم 2009 D. غير ذلك
3)- في حال كون قوائم العام السابق مدققة من مدقق آخر ، فعلى المدقق الحالي : A. الاطلاع على تقرير المدقق السابق B. والاطلاع على أوراق عمل المدقق السابق C. ودراسة كفاءة واستقلال المدقق السابق D. والبحث عن الأخطاء التي ارتكبها المدقق السابق	4)- إذا كان تقرير المدقق السابق متحفظ ، فإن المدقق الحالي : A. يصدر رأياً متحفظاً B. يمتنع عن إبداء الرأي C. يصدر رأياً سلبياً D. غير ذلك
5)- في حال كون قوائم العام السابق غير مدققة ، فإن المدقق الحالي: A. يصدر رأياً متحفظاً B. يمتنع عن إبداء الرأي C. يصدر رأياً سلبياً D. يحاول تطبيق إجراءات تمكنه من التحقق من عدالة الأرصدة الافتتاحية	6)- في حال كون قوائم العام السابق غير مدققة ، ولم يقتنع المدقق الحالي بعدالة الأرصدة الافتتاحية فإنه: A. يصدر رأياً سلبياً B. يصدر رأياً نظيفاً . C. يصدر رأياً نظيفاً مع فقرة إيضاحية D. يمكن أن يصدر تقرير نظيف حول الميزانية ومعدل حول قائمتي الدخل والتدفقات النقدية

معيار التدقيق الدولي ٧١٠
المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة

A. طبيعة المعلومات المقارنة :

- الأرقام المقابلة .
- البيانات المالية المقارنة .

إن الفروق الأساسية بين المعلومات المذكورة أعلاه فيما يتعلق بإعداد تقارير التدقيق هي:

1- بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المدقق حول البيانات المالية إلى الفترة الحالية فقط؛ بينما

2- بالنسبة للبيانات المالية المقارنة، يشير رأي المدقق إلى كل فترة يتم فيها عرض البيانات المالية.

B. التعريفات

أ- المعلومات المقارنة – القيم والإفصاحات المدرجة في البيانات المالية فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ب- الأرقام المقابلة – المعلومات المقارنة : عندما حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة بإعتبارها جزء أساسي من البيانات المالية للفترة الحالية، وتُقرأ فقط فيما يتعلق بالقيم والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية (يشار إليها بأرقام الفترة الحالية). كما أن مستوى التفاصيل المعروض في القيم والإفصاحات المقابلة محكوم بشكل أساسي بعلاقته بأرقام الفترة الحالية.

ت- البيانات المالية المقارنة – المعلومات المقارنة : حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة لتتم مقارنتها بالبيانات المالية للفترة الحالية ولكن، في حال تدقيقها، يشار إليها في رأي المدقق . ويمكن مقارنة مستوى المعلومات المدرجة في تلك البيانات المالية المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية.

C. إجراءات التدقيق

ينبغي على المدقق تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب .ولهذا الغرض، ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت:

أ) المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما كان مناسبًا، المعاد بيانها؛ و

ب) السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية، ما إذا تم محاسبة تلك التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافي.

ت) ينبغي على المدقق طلب إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في رأي المدقق .كما ينبغي على المدقق الحصول على إقرار خطي محدد فيما يتعلق بأي إعادة بيان تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

D. تقارير التدقيق

a) الأرقام المقابلة

- في حال تضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقًا، رأيًا متحفظًا أو حجبًا للرأي أو رأيًا سلبيًا ولم يتم حل الأمر الذي نتج عنه التعديل، فينبغي على المدقق أن يعدل فقرة رأي المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة الحالية .وفي فقرة الأساس للتعديل في تقرير المدقق، ينبغي على المدقق:

أ) الإشارة إلى كل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة في وصف الأمر الذي نتج عنه التعديل عندما تكون آثار ذلك الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية جوهرية؛ أو

ب) في حالات أخرى، توضيح أنه قد تم تعديل رأي التدقيق بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله أو آثاره المحتملة على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة) .

- في حال حصل المدقق على أدلة تدقيق بأن الخطأ الجوهري موجود في البيانات المالية للفترة السابقة التي صدر بشأنها الرأي غير المعدل ولم يتم إعادة بيان الأرقام المقابلة أو القيام بالإفصاحات المناسبة، فعندها ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو سلبي في

تقرير المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية ومعدل بالنسبة للأرقام المقابلة المدرجة هنا .

- البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق :

في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق ولم يمنع القانون أو النظام المدقق من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق بشأن الأرقام المقابلة وقرر القيام بذلك، فعندها ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق:

أ) أنه قد تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق؛

ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛

ت) تاريخ ذلك التقرير.

- البيانات المالية غير المدققة للفترة السابقة

في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن الأرقام المقابلة غير مدققة .ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الأرصدة الإفتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية .

b) البيانات المالية المقارنة

عندما يتم عرض البيانات المالية المقارنة، ينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من أجلها عرض البيانات المالية وتم إبداء رأي التدقيق حولها.

عند الإبلاغ عن البيانات المالية للفترة السابقة فيما يتعلق بعملية التدقيق الخاصة بالفترة الحالية، في حال اختلف رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه المدقق سابقًا، ينبغي على المدقق الإفصاح عن الأسباب الفعلية وراء اختلاف الرأي في "الفقرة الأخرى" التي تلي فقرة الرأي.

- البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق

إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى ما يلي، إضافً ة إلى إبداء الرأي حول البيانات المالية للفترة الحالية:

أ) أن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق؛

ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدً لا، الأسباب وراء تعديله؛ و

ث) تاريخ ذلك التقرير.

إلا في حال إعادة نشر تقرير المدقق السابق حول البيانات المالية للفترة السابقة مع البيانات المالية.

- في حال توصل المدقق إلى وجود خطأ جوهري يؤثر على البيانات المالية للفترة السابقة التي أبلغ عنها سابقًا المدقق السابق بدون إجراء تعديل عليها، فعندها ينبغي على المدقق إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بذلك الخطأ، إلا في حال مشاركة كافة المسئولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة، ٦ وطلب إبلاغ المدقق السابق بذلك .وفي حال تعديل البيانات المالية للفترة السابقة وموافقة المدقق السابق على إصدار تقرير المدقق الجديد حول البيانات المالية المعدلة للفترة السابقة، فعندها ينبغي على المدقق الإبلاغ عن الفترة الحلية فقط.

- البيانات المالية غير المدقق للفترة السابقة

إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة .ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الأرصدة الإفتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية .

مثال حول تقرير المدقق وفق الافتراضات التالية :

- يتضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقًا، رأيًا متحفظًا.
- الأمر الذي نتج عنه التعديل لم يتم حله بعد.
- تعتبر آثار الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية كبيرة وتتطلب إجراء تعديل على رأي المدقق فيما يتعلق بأرقام الفترة الحالية.

إلى : السادة الشركاء في شركة .....

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية إدارة الشركة عن القوائم المالية

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية مدقق الحسابات

نفس الفقرة المعيارية

أساس الرأي المتحفظ

كما هو وارد في الملاحظة X من البيانات المالية، لم يرد ذكر للإستهلاك في البيانات المالية، مما يشكل خرقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .وهذا هو ناتج القرار الذي اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة والذي جعلنا نتحفظ برأي التدقيق الخاص بنا حول البيانات المالية المتعلقة بتلك السنة . وإعتمادًا على الطريقة المباشرة للإستهلاك والمعدلات السنوية التي تصل إلى ٥ % للبناء و ٢٠ % للمعدات ، سترتفع الخسارة للسنة بقيمة xxx في العام 2011 وبقيمة xxx في العام 2010 وستنخفض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات بفعل الإستهلاك المتراكم بقيمة xxx في عام 2011 و xxx في عام 2010 ، وسترتفع الخسارة المتراكمة بقيمة xxx في عام 2011 و xxx في 2010 .

الرأي

وفي رأينا ، باستثناء آثار المسألة المبينة في أساس الرأي المتحفظ ، فإن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح ـ في كل جوانبها الهامة ـ عن المركز المالي للشركة في 31 كانون الأول 2011 ، وعن نتائج عملياتها والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ بما ينسجم مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

دمشق في 30 آذار 2012

اسم المدقق

توقيعه

عنوانه

مثال حول تقرير المدقق وفق الافتراضات التالية :

- تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق.
- لم يمنع القانون أو النظام المدقق من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق حول الأرقام المقابلة وقرر القيام بذلك.

إلى : السادة الشركاء في شركة .....

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية إدارة الشركة عن القوائم المالية

نفس الفقرة المعيارية

مسؤولية مدقق الحسابات

نفس الفقرة المعيارية

الرأي

نفس الفقرة المعيارية

الأمر الأخر

تم تدقيق البيانات المالية للشركة للسنة المالية المنتهية في 31 – 12 -2010 من قبل مدقق آخر والذي أبدى رأياً غير معدل (نظيف) حول تلك البيانات بتاريخ 25-2-2011

دمشق في 30 آذار 2012

اسم المدقق

توقيعه

عنوانه

المعيار الدولي (570)

فرض استمرار المشروع Going Concern

I. نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.

II. مفهوم فرض الاستمرارية ومسؤولية الإدارة :

يعتبر فرض الاستمرارية أحد الفروض المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية، ما لم توجد معلومات تشير إلى عكس ذلك، وبموجبه ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة بمزاولة نشاطها في المستقبل المنظور دون أن يكون لديها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف، وتبعاً لذلك تسجل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق موجوداتها والوفاء بالتزاماتها من خلال نشاطها العادي.

وإذا لم يكن هنالك ما يبرر هذا الفرض فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق موجوداتها بالقيم الواردة بدفاترها، كما قد يحدث تغيير في قيم استحقاق الالتزامات وتواريخها، وبالتالي فإنه قد تنشأ الحاجة إلى تعديل رقم كل من الموجودات والالتزامات في القوائم المالية للمنشأة .

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) ضرورة قيام الإدارة عند إعداد التقارير المالية بإجراء تقويم لقدرة المنشأة على الاستمرار، ويجب إعداد التقارير المالية على أساس استمرارية المنشأة ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو لا يوجد أمامها بديل حقيقي سوى القيام بذلك.

وعندما تكون المنشأة على علم – عند قيامها بالتقويم – بوجود شكوك مادية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فإنه ينبغي الإفصاح عن هذه الشكوك، وعندما لا يتم إعداد التقارير المالية على أساس استمرارية المنشأة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع الأساس الذي تم بناءً عليه إعداد التقارير المالية وأسباب عدم اعتبار المنشأة منشأة مستمرة.

إن تقويم الإدارة لفرض استمرارية المنشأة يتطلب إجراء حكم في نقطة زمنية معينة بشأن النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف التي هي بطبيعتها غير مؤكدة حيث يوجد في الواقع العملي مجموعة كبيرة من الأحداث أو الظروف التي قد تثير منفردة أو مجتمعة شكاً كبيراً حول فرض استمرارية المنشأة.

ومن أمثلة ذلك ما يلي:

أ- أحداث أو ظروف مالية:

- صافي رأس المال العامل سالب (وجود صافي التزامات جارية) .
- وجود قروض طويلة الأجل يقترب استحقاقها دون احتمال تجديدها أو سدادها.
- الاعتماد الزائد على القروض قصيرة الأجل واستخدامها لتمويل الموجودات الثابتة.
- تدفقات نقدية سالبة.
- نسب مالية عكسية.
- خسائر تشغيل كبيرة.
- عدم توزيع أرباح لفترات طويلة.
- التأخر الدائم وعدم القدرة على تسديد الدائنين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج معين أو استثمارات أخرى ..... الخ.

ب- أحداث أو ظروف تشغيلية:

- ترك مديرين رئيسين العمل في المنشأة بدون تعيين بدل عنهم.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص.
- متاعب عمالية أو نقص في الإعدادات المهنية.

ج- أحداث أو ظروف أخرى:

- عدم الامتثال لمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- إجراءات قانونية أو تنظيمية معلقة ضد المنشأة والتي إذا نجحت سينجم عنها نتائج غير مرضية.
- تغيرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يتوقع أن تؤثر بشكل سلبي على المنشأة.

وبالطبع ، فإن فإن ما ذكر أعلاه هو أمثلة عن مؤشرات توحي بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار ، إلا أن وجود عنصر واحد أو أكثر لا يعتبر دليلاً كافياً على وجود شك جوهري حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

III. أهداف المدقق من تقييم فرض استمرار المنشأة :

يهدف المدقق من تقييم الاستمرارية إلى ما يلي:

- ❖ الحصول على أدلة كافية وملائمة حول صحة استخدام الإدارة لافتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.
- ❖ استنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار.
- ❖ تحديد أثر ما سبق على تقرير التدقيق.

IV. الإجراءات الواجب القيام بها في حال الشك بقدرة المنشأة على الاستمرار:

يجب على المراجع الاطلاع على تقويم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار، وفي حال وجود شكوك لدى المراجع حول هذه القدرة ، أو في حال عدم قيام الإدارة بهذا التقييم ، فيجب على المراجع أن يدرس وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تؤثر على الاستمرارية ، وإذا وجد المدقق مثل هذه الظروف ولم تفصح الإدارة عنها يجب عليه القيام بإجراءات إضافية وأهمها:

- تحليل التدفقات النقدية والأرباح، والتوقعات الأخرى ومناقشتها، مع الإدارة.
- مناقشة آخر تقارير مالية مرحلية متوفرة وتحليلها.
- مراجعة شروط سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أي منها.
- قراءة محاضر اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة المتعلقة بمناقشات تدل على الصعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة بشأن وجود دعوى أو قضايا أو مطالبات ضد الشركة ، ومدى معقولية تقويم الإدارة لنتائجها وتقويم مدى الخسائر التي قد تنتج عنها .
- تأكيد وجود وقانونية وإمكانية تطبيق الاتفاقيات المالية المبرمة مع الأطراف الأخرى لتوفير الدعم المالي للمنشأة أو المحافظة عليه، وتقويم المقدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- النظر في خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- مراجعة الأحداث بعد نهاية الفترة لتحديد أي منها يخفف أو خلافاً لذلك يؤثر في قدرة المنشأة على الاستمرار.

V. أثر وجود شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار على تقرير المدقق :

في حال وجود شكوك جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار ، فإن تقرير المراجع يختلف باختلاف كيفية إظهار هذه الشكوك ومعالجتها في القوائم المالية حسب ما يلي :

1. **قامت الإدارة بالإفصاح عن هذه الشكوك في القوائم المالية ، مع بيان خطتها لضمان استمرار المنشأة** :يقوم المراجع بإصدار تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي على الشكل التالي :

" فقرة التأكيد "

دون أن يكون رأينا متحفظاً ، فإننا نلفت الإنتباه إلى الملاحظة Xفي القوائم المالية والتي تشير إلى أن الشركة تكبدت خسارة صافية مقدارها ..... خلال السنة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول 2009 ، وفي ذلك التاريخ ، تجاوزت إلتزامات الشركة الحالية إجمالي أصولها بقيمة ..... ، حيث أن هذه الظروف إلى جانب المسائل الأخرى المحدد في الفقرة X تشير إلى وجود شكوك جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار .

2. **لم تقم الإدارة بالإفصاح بشكل كاف عن هذه الشكوك في القوائم المالية :**

- ✓ بافتراض أن الإفصاح جوهري ، فإن المراجع قد يصدر تقريراً متحفظاً ، ويمكن بيان فقرة أساس الرأي المتحفظ وفقرة الرأي على النحو التالي :

" أساس الرأي المتحفظ "

ستنتهي إتفاقيات تمويل الشركة في 10 آذار 2010 ، وستكون المبالغ غير المسددة مستحقة الدفع في ذلك التاريخ ، ولم تكن الشركة قادرة على التفاوض بشأن تأجيل موعد السداد أو الحصول على تمويل جديد للقيام بعملية السداد ، وهذا يعطي شكوكاً جوهرية حول قدرة المنشأة على الاستمرار ، ولذلك يمكن أن تكون الشركة غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بإلتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي .ولا تفصح البيانات المالية والملاحظات المرفقة بها بشكل واضح عن هذه الحقيقة.

" الرأي المتحفظ "

برأينا، بإستثناء الإفصاح غير الكامل عن المعلومات المشار إليها في فقرة أساس الرأي المتحفظ ، فإن القوائم المالية تعرض بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2009 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وفق ...

- ✓ بافتراض أن الإفصاح جوهري جداً ، فإن المراجع قد يصدر تقريراً سلبياً ، ويمكن بيان فقرة أساس الرأي السلبي وفقرة الرأي على النحو التالي :

" أساس الرأي السلبي (المخالف)"

في 31 كانون الأول 2009 ، انتهت مدة إتفاقيات تمويل الشركة وكانت المبالغ غير المسددة في ذلك التاريخ ..... ، ولم تكن الشركة قادرة على إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل وتدرس إعلان إفلاسها .تشير هذه الأحداث إلى شكوك جوهرية حول قدرة الشركة على الإستمرار ولذلك يمكن أن تكون الشركة غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بإلتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي .ولا تفصح البيانات المالية والملاحظات المرفقة بها عن هذه الحقيقة.

" الرأي المخالف "

برأينا، بسبب الخطأ الموضح في فقرة أساس الرأي السلبي ، فإن القوائم المالية لا تعرض بعدالة من كافة النواحي الجوهرية المركز المالي للشركة كما في 31 كانون الأول 2009 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وفق .... .

3. استخدام افتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم :

في حال قامت الإدارة بإعداد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة ، في حين يعتقد المراجع بأن المنشأة غير قادرة على الاستمرار في المدى المنظور ، فيجب على المراجع إصدار تقرير سلبي بصرف النظر عما إذا كانت المنشأة قد أفصحت عن ذلك في القوائم المالية أم لا .

حالات عملية للمناقشة

1)- أي مما يلي يعتبر مؤشراً ضعيفاً على عدم قدرة الشركة على الاستمرار : A. نسب مالية عكسية B. فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص C. معدل دوران مرتفع لموظفي قسم المحاسبة D. تغيرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يتوقع أن تؤثر بشكل سلبي على المنشأة	2)- أي من الإجراءات التالية لا يحتمل أن يقوم به المدقق عند تقييمه لقدرة الشركة على الاستمرار : A. مناقشة آخر تقارير مالية مرحلية متوفرة وتحليلها B. تحليل التدفقات النقدية والأرباح، والتوقعات الأخرى ومناقشتها، مع الإدارة. C. مراجعة شروط سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أي منها. D. دراسة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة الرئيسية للتأكد من قدرة الشركة على الاستمرار في استخدامها.
3)- في حال وجود شك حول قدرة الشركة على الاستمرار وقامت الإدارة بالإفصاح عن ذلك وعن خططها لمواجهة ذلك فإن المدقق : A. يتحفظ في تقريره B. يصدر تقرير نظيف C. يصدر تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية قبل فقرة الرأي D. يصدر تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي	4)- في حال قامت الشركة بإعداد قوائمها المالية على أساس فرض الاستمرار في حين كانت غير قادرة على الاستمرار ، وأفصحت عن ذلك بملاحظة خاصة في القوائم المالية ، فإن المدقق : A. يتحفظ في تقريره B. يصدر تقرير سلبي C. يصدر تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية قبل فقرة الرأي D. يصدر تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية بعد فقرة الرأي

معيار التدقيق (620)

استخدام عمل مدقق خبير Use of an Expert

I. نطاق المعيار :

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو شركة تعمل في حقل خبرة معين غير المحاسبة أو التدقيق ، وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة .

ينظم هذا المعيار مسؤوليات المدقق عندما يستعين بفرد أو شركة تعمل في مجال خبرة معين غير المحاسبة والتدقيق، ويعتبر المدقق هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق .

II. كيفية التعاقد مع الخبير :

قد يتم التعاقد مع الخبير من قبل الشركة أو من قبل المدقق ، أو قد يكون الخبير موظفاً لدى الشركة أو موظفاً لدى المدقق ، وقد يكون الخبير فرداً أو شركة وإذا كان الخبير موظف لدى المدقق، فإن الاستفادة من ذلك العمل يكون باعتباره خبيراً بدلاً من اعتباره مساعداً للمدقق حسب المعيار رقم 220.

III. الموضوعات التي قد يحتاج بها المراجع لرأي الخبير :

تشمل الخبرة موضوعات في النواحي التالية:

- تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني، والمصانع والآلات والمجوهرات
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين.
- تقدير احتياطات النفط والغاز.
- قياس العمل المنجز في المقاولات.
- أراء قانونية تتعلق بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة.

IV.حاجة المدقق لعمل الخبير :

ينبغي على المدقق تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير، وعادة تنشأ الحاجة لمساعدة المدقق في واحدة أو أكثر من المسائل التالية:

- الحصول على فهم حول الشركة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها.
- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- تحديد وتطبيق إجراءات الاستجابة الكلية للمخاطر المقيمة عند مستوى البيانات المالية.
- تعميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية للاستجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى التأكيد.

- تقييم مدى كفاءة و ملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في تكوين رأي حول البيانات المالية.

V. طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق في ظل الحاجة إلى عمل خبير

ستتباين طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق بالاعتماد على الظروف . ولدى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق هذه لإجراءات، ينبغي أن يأخذ المدقق بعين الإعتبار المسائل التالية :

- ❖ طبيعة المسألة التي يتعلق بها عمل الخبير؛
- ❖ مخاطر الأخطاء الجوهرية في المسألة التي يتعلق بها عمل الخبير؛
- ❖ أهمية عمل الخبير في سياق عملية التدقيق؛
- ❖ معرفة وخبرة المدقق فيما يخص العمل السابق المؤدى من قبل ذلك الخبير؛ و
- ❖ ما إذا كان ذلك الخبير خاضعًا لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركة المدقق.

VI. الاتفاق مع الخبير

ينبغي أن يتفق المدقق من خلال كتاب خطي ، حيث يكون ذلك مناسبًا، مع الخبير على المسائل التالية:

- ♦ طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- ♦ الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والخبير؛
- ♦ طبيعة وتوقيت ونطاق الاتصال بين المدقق وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك الخبير؛
- ♦ الحاجة إلى التزام الخبير بمتطلبات السرية.

VII. تقييم مدى ملائمة عمل الخبير

ينبغي أن يقييم المدقق مدى ملاءمة عمل الخبير لأغراض المدقق، بما في ذلك :

- مدى ارتباط ومعقولية نتائج الخبير، ومدى توافقها مع أدلة التدقيق الأخرى؛
- في حال تضمن عمل ذلك الخبير استخدام افتراضات وأساليب هامة، فينبغي أن يقيم المدقق مدى ارتباط ومعقولية تلك الافتراضات والأساليب في ظل الظروف القائمة؛
- في حال تضمن عمل ذلك الخبير استخدام بيانات أصلية هامة بالنسبة لعمل الخبير، فينبغي أن يقيم المدقق مدى ارتباط وكمال ودقة تلك البيانات .

في حال قرر المدقق أن عمل الخبير غير ملائم لأغراضه، فينبغي أن يقوم بما يلي:

- الإتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ونطاق العمل الإضافي الذي سيقوم به؛ أو
- أداء إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف.

VIII. الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق

تعتمد الإشارة إلى الخبير في تقرير المدقق على طبيعة التقرير :

- ✓ إذا قرر المدقق إصدار تقرير نظيف حول القوائم المالية ، فنبغي ألا يشير المدقق إلى عمل الخبير إلا في حال اقتضى القانون ذلك . وفي حال اقتضى القانون هذه الإشارة، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن الإشارة إلى عمل الخبير لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة برأيه .
- ✓ إذا قرر المدقق إصدار رأي معدل (متحفظ – سلبي – امتناع) بناء على رأي الخبير ، فيجب عليه الإشارة إلى عمل الخبير كسبب لإجراء التعديل على رأي المدقق ، مع ضرورة الحصول على موافقة الخبير على ذلك .

حالات عملية للمناقشة

1)- يمكن للمدقق الاستعانة بخبير بمعايير التدقيق الدولية : A. لمساعدته في تدقيق المصرف الذي تعاقد معه B. لمساعدته في وضع خطة المراجعة وإجراءاتها الخاصة بحسابات معينة C. لكي يدقق فقط إيراد الفوائد D. لا يجوز ذلك إطلاقاً	2)- يجوز للمدقق الاستعانة بخبير : A. غير مستقل عن الشركة التي يدقق حساباتها B. موظف في الشركة التي يدقق حساباتها C. موظف لدى المدقق B. يجوز كل ما سبق
3)- لا يجب على الخبير الالتزام بـ: A. الاستقلال B. السرية C. النزاهة والموضوعية D. عدم التحيز E. غير ذلك	4)- إذا قرر المدقق إصدار رأي نظيف فيجب : A. الإشارة إلى عمل الخبير. B. عدم الإشارة إلى عمل الخبير. C. الإشارة إلى النتائج التي توصل إليها الخبير A. غير ذلك .

معيار التدقيق الدولي 500

أدلة التدقيق Audit Evidence

I. نطاق المعيار

يوضح معيار التدقيق الدولي هذا ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق للبيانات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبنى عليها رأي المدقق .

II. تأكيدات الإدارة Management Assertions:

ينص المعيار الثاني من معايير العمل الميداني الأمريكية على أنه " يجب على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة للحكم على تأكيدات الإدارة الواردة في القوائم المالية".

ولكن السؤال ما هي تأكيدات الإدارة ؟

يشير معيار التدقيق الدولي (500) إلى أن الإدارة مسؤولة عن العرض العادل للبيانات المالية التي تعكس طبيعة عمليات المنشأة، وعند الإقرار بأن البيانات المالية تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً، أو أنها معروضة بعدالة في جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، لذا فإن الإدارة تعطي بشكل صريح أو ضمني تأكيدات فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لمختلف عناصر البيانات المالية والإفصاحات ذات العلاقة.

ولذلك يجب على المدقق استخدام التأكيدات للحصول على أدلة تدقيق لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح بتفصيلٍ كاف لتكوين أساس لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية.

ويمكن تقسيم التأكيدات التي يستخدمها المدقق إلى عدة فئات تشمل:

التأكيدات بشأن فئات المعاملات والأحداث للفترة Transactions	
مثال : **المبيعات**	
الحدوث Occurrence	المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها وقعت وتخص المنشأة.
الاكتمال Completeness	جميع المعاملات والأحداث التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها
الدقة Accuracy	المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة تم تسجيلها بشكل مناسب.
الإغلاق (قطع الحسابات) Cut	المعاملات والأحداث تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.

off	
التصنيف Classification	المعاملات والأحداث تم تسجيلها بالمبالغ المناسبة.
التأكيدات بشأن أرصدة الحساب في نهاية الفترة Balances	
مثال : أرصدة الزبائن والموردين	
الوجود Existence	الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين موجودة
الحقوق والالتزامات Rights and Obligations	المنشأة تملك الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، والالتزامات هي التزامات المنشأة.
الاكتمال Completeness	كافة الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين التي كان يجب تسجيلها تم تسجيلها فعلاً
التقييم والتخصيص Valuation and allocation	الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين مشمولة في البيانات المالية بالمبالغ المناسبة، وأية تسويات ناجمة في التقييم أو التخصيص مسجلة بشكل مناسب.
التأكيدات بشأن العرض والإفصاح Presentation and Disclosure	
الحدوث والحقوق والالتزامات	الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى التي تم الإفصاح عنها وقعت وتخص المنشأة.
الاكتمال	كافة الإفصاحات التي كان يجب إدخالها في البيانات المالية تم إدخالها فعلاً.
التصنيف وإمكانية الفهم	المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب، والإفصاحات معبر عنها بوضوح.
الدقة والتقييم	المعلومات المالية والمعلومات الأخرى ثم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة.

III. مفهوم أدلة التدقيق

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أن أدلة التدقيق تعني:

" جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق".

وتعتبر عملية تجميع أدلة التدقيق عملية تراكمية بطبيعتها ، وتشمل أدلة التدقيق ما يلي :

- السجلات المحاسبية (سجلات القيود الأولية والسجلات المدعمة): مثل الشيكات وسجلات التحويل الالكتروني للأموال والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد والقيود اليومية والتسويات الأخرى للبيانات المالية التي لم تعكس في القيود اليومية الرسمية.
- السجلات: مثل استمارات العمل وأوراق العمل المفصلة التي تدعم مخصصات التكلفة والحسابات والمطابقات والإفصاحات.
- أدلة الرقابة والمعلومات التي يحصل عليها المدقق من إجراءات التدقيق مثل الاستفسار والملاحظة والفحص والمعلومات الأخرى التي طورها المدقق أو المتوفرة له والتي تتيح للمدقق الوصول إلى استنتاجات من خلال الاستدلال الصحيح.
- المصادقات من أطراف أخرى.
- أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى: مثل عمليات التدقيق السابقة وإجراءات الرقابة المهنية للمنشأة من أجل قبول واستمرار العميل.
- محاضر الاجتماعات.
- تقارير المحللين والبيانات المقارنة حول المنافسين (علامات قياس).
- أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق التي تم أداؤها أثناء سير عملية التدقيق.

وبناءاً على ما تقدم يمكن تقسيم أدلة الإثبات إلى نوعين:

النوع الأول: أدلة قاطعة وكافية: وهي التي يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين،

والنوع الثاني: أدلة إضافية أو ثانوية: وهي التي لا يترتب عليها التحقق النهائي من صحة افتراض معين مباشرة، ولكنها تساعد على إمكانية حدوث التحقق الجزئي وقبوله.

IV.كفاية و ملاءمة أدلة التدقيق

ملاءمة (مناسبة) أدلة التدقيق : قياس جودة أدلة التدقيق، أي ملاءمتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يبنى عليها رأي المدقق.

كفاية أدلة التدقيق: مقياس كمية أدلة التدقيق ، وتتأثر كمية أدلة التدقيق بما يلي:

1 ـ مخاطر الأخطاء: أي كلما زادت المخاطر فمن المحتمل أن تزيد كمية أدلة التدقيق الواجب الحصول عليها .

2 ـ نوعية أدلة التدقيق: أي كلما ارتفع مستوى النوعية فقد تكون الأدلة المطلوبة أقل.

وتبعاً لذلك توجد علاقة متبادلة بين كفاية ومناسبة أدلة التدقيق، على أن مجرد الحصول على مزيد من أدلة التدقيق قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة.

V. قوة أدلة التدقيق :

يمكن الحكم على موثوقية /حجية أدلة التدقيق النافعة باستخدام القواعد التالية:

- إن أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة أكثر موثوقية من أدلة التدقيق الواردة من الإدارة .
- تزداد موثوقية أدلة التدقيق المنتجة داخلياً كلما ازدادت قوة نظام الرقابة الداخلية .
- أدلة التدقيق التي يحصل المدقق عليها مباشرة ـ على سبيل المثال ـ ملاحظة تطبيق إجراء رقابة هو أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالاستدلال ـ على سبيل المثال ـ الاستفسار عن تطبيق إجراء رقابة.
- أدلة التدقيق الموثقة (بشكل مكتوب أو الكتروني) أكثر موثوقية من أدلة التدقيق الشفهية .
- أدلة التدقيق التي توفرها الوثائق الأصلية أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ المصورة أو الفاكسات.
- أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مطلعة أقوى من الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر غير مطلعة .
- كلما تنوعت مصادر أدلة التدقيق المتعلقة ببند معين كلما زادت موثوقيتها .

وتجب الإشارة إلى أن على المدقق الأخذ في الاعتبار العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها، على أن مسألة الصعوبة أو التكلفة لذلك ليست في حد ذاتها أساساً صحيحاً لحذف إجراءات تدقيق ليس لها بديل.

وعموماً لتكوين رأي التدقيق لا يقوم المدقق بفحص كافة المعلومات المتوفرة لأن الاستنتاجات يمكن عادة الوصول لها باستخدام أساليب فحص العينات ووسائل أخرى لاختيار البنود لفحصها، كذلك يجد المدقق عادة أنه من الضروري الاعتماد على أدلة تدقيق مقنعة وليست قاطعة، على أنه للحصول على تأكيد معقول لا يكتفي المدقق بأدلة تدقيق أقل من مقنعة، ويستخدم المدقق الحكم المهني ويمارس الحذر المهني عند تقييم كمية ونوعية أدلة التدقيق، وبالتالي كفايتها وملاءمتها لدعم رأي التدقيق.

ويمكن القول أن هناك العديد من العوامل المؤثرة على كمية أدلة التدقيق أهمها

- مخاطر الأخطاء
- نوعية الأدلة
- التكلفة
- الأهمية النسبية للعنصر

- قوة نظام الرقابة الداخلية
- واحتمال تأخر نتائج التدقيق.

VI.أهداف أدلة تدقيق

يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي (500) إلى أنه يجب أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأي التدقيق ، وتهدف إجراءات التدقيق إلى :

1. فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، وذلك لتقييم الآتي:

- مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويات البيانات المالية والتأكيد (يشار إلى إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها لهذا الغرض في معايير التدقيق الدولية على أنها إجراءات تقييم المخاطر Risk Assessment procedures) .
- الفاعلية التشغيلية لإجراءات الرقابة التي تهدف إلى منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد (يشار إلى إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها لهذا الغرض في المعايير الدولية للتدقيق على أنها اختبارات عناصر الرقابة Tests of controls) مع الأخذ بعين الاعتبار أن اختبارات عناصر الرقابة ضرورية في حالتين هما:

i. عندما يشمل تقييم المدقق للمخاطر توقع الفاعلية التشغيلية لعناصر الرقابة فإنه يطلب من المدقق اختبار عناصر الرقابة هذه لدعم تقييم المخاطر.

ii. عندما لا توفر الإجراءات الأساسية لوحدها أدلة تدقيق كافية ومناسبة فإنه يطلب من المدقق إجراء اختبارات لعناصر الرقابة للحصول على أدلة بشأن فاعليتها التشغيلية.

2. اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد (يشار إلى إجراءات التدقيق والتي يتم أداؤها لهذا الغرض في معايير التدقيق الدولية على أنها إجراءات أساسية (جوهرية) Substantive Procedures وتشمل:

- اختبارات لتفاصيل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
- الإجراءات التحليلية الأساسية.

حيث يخطط المدقق ويؤدي إجراءات أساسية للاستجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية، والتي تشمل نتائج اختبارات عناصر الرقابة ـ إن وجدت ـ مع مراعاة الآتي:

أ- أن تقييم المدقق للمخاطر يتم بناء على الحكم المهني للمدقق ، وقد لا يكون دقيقاً بشكل كاف لتحديد كافة مخاطر الأخطاء الجوهرية.

ب- توجد تحديدات ذاتية للرقابة الداخلية، بما في ذلك مخاطرة تجاوز الإدارة واحتمال الخطأ البشري وأثر التغيرات في الأنظمة.

وبناء على ذلك يجب على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الجوهرية لفئات المعاملات الهامة وأرصدة الحسابات والإفصاحات ، وذلك للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، كما يستخدم المدقق نوعاً واحداً أو أكثر من إجراءات التدقيق أو مزيج منها كإجراءات تقييم المخاطر أو اختبارات لعناصر الرقابة أو إجراءات أساسية وذلك يعتمد على النطاق الذي يتم تطبيقها فيه من قبل المدقق .

VII. إجراءات الحصول على أدلة التدقيق:

أ- *معاينة (فحص) السجلات أو المستندات* Inspection of Records or Documents

تتكون المعاينة من فحص السجلات أو المستندات، سواء أكانت داخلية أو خارجية، و بالشكل المستندي أو بالشكل الالكتروني أو بوسائط أخرى .

توفر معاينة السجلات والمستندات أدلة تدقيق على درجات متباينة من الموثوقية

ب- *فحص الأصول الملموسة* Inspection of Tangible Assets

تتكون معاينة الأصول الملموسة من الفحص الفعلي للأصول، وقد توفر معاينة الأصول الملموسة أدلة تدقيق موثوقة فيما يتعلق بوجودها، ولكن ليس بالضرورة بشأن حقوق والتزامات المنشأة أو تقييم الأصول، ومعاينة بنود المخزون الفردية تصاحب عادة مراقبة جرد المخزون.

ت- *المصادقات* Confirmations

المصادقة هي الحصول على بيان من طرف خارجي بحصة رصيد أو عملية معينة ، كمصادقة الزبائن أو الموردين على صحة أرصدة حساباتهم .

ث- *الملاحظة* Observation

تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية Process أو إجراء يتم أداؤه من قبل آخرين، وتشمل الأمثلة على ذلك جرد المخزون من قبل موظفي المنشأة وملاحظة أداء أنشطة الرقابة، توفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء ولكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، وكذلك بحقيقة إن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء.

ج- *الاستفسار* Inquiry

يتكون الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في المنشأة أو خارج المنشاة، والاستفسار هو إجراء تدقيق يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق، وكثيراً ما يكون مكملاً

لأداء إجراءات تدقيق أخرى، وقد تتراوح الاستفسارات من استفسارات رسمية كتابية إلى استفسارات غير رسمية شفوية وتقييم الاستجابات للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار.
ويمكن أن توفر الاستجابات للاستفسارات للمدقق معلومات لم تكن لديه من قبل أو أدلة تدقيق معززة، وبالتناوب من الممكن أن توفر الاستجابات معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق ـ على سبيل المثال ـ معلومات خاصة بإمكانية تجاوز الإدارة لإجراءات الرقابة، وفي بعض الحالات توفر الاستجابات للاستفسارات أساساً للمدقق لتعديل أو أداء إجراءات تدقيق إضافية.
ويقوم المدقق بأداء إجراءات التدقيق بالإضافة إلى استخدام الاستفسار للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، والاستفسار لوحده لا يوفر عادة أدلة تدقيق كافية لاكتشاف خطأ جوهري عند مستوى الإثبات، علاوة على ذلك فإن الاستفسار لوحده ليس كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لعناصر الرقابة.

ح- *إعادة الحساب Recalculation*

تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات أو صحة القيود التي أثبتتها الإدارة ، فمثلاً قد يقوم المراجع بإعادة حساب مصروف الاستهلاك.

خ- *إعادة الأداء Reperformance*

يقصد بإعادة الأداء التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أساليب رقابة قامت بها الإدارة مثل إعادة أداء تحليل أعمار الذمم المدينة .

د- *الإجراءات التحليلية Analytical Procedures*

تتكون الإجراءات التحليلية من تقييم للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة العلاقات تبدو معقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية وسيتم دراستها بشكل مفصل في بحث آخر .

ذ- *إقرارات الإدارة:*

قد يحصل المدقق ـ فيما يتعلق ببعض الأمور ـ على إقرارات كتابية من الإدارة لتأكيد الاستجابة للاستفسارات الشفوية ـ على سبيل المثال ـ يحصل المدقق عادة على إقرارات كتابية من الإدارة بشأن الأمور الجوهرية عندما لا يمكن التوقع بشكل معقول بوجود أدلة تدقيق أخرى كافية ومناسبة، أو عند انخفاض قدرة أدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها على تأكيد صحة الأرصدة ، ولذلك فقد اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بإصدار معيار التدقيق الدولي المعدل (580) المسمى : إقرارات الإدارة Management Representations كأداة تدقيق ، وسيتم دراسته في محاضرة أخرى .

وفي الختام ، يمكن تصنيف طرق جمع الأدلة من الأكثر مصداقية إلى الأقل كالتالي:

1. إعادة الحساب :
2. إعادة الأداء :
3. الفحص :
4. المصادقة :
5. الإجراءات التحليلية :
6. الملاحظة :
7. الاستفسار :

حالات عملية للمناقشة

1)- أي من أدلة الإثبات التالية يعتبر الأكثر قوة : A. كشف حساب المصرف المسلم من الإدارة B. مذكرة استلام المشتريات C. فاتورة البيع D. مصادقة الزبون	2)- إن العلاقة بين موثوقية أدلة التدقيق وقوة نظام الرقابة الداخلية : A. طردية B. عكسية C. لا يوجد علاقة E. غير ذلك
3)- إن العلاقة بين كمية أدلة التدقيق والأهمية النسبية للبند الذي يتم فحصه : A. طردية B. عكسية C. لا يوجد علاقة F. غير ذلك	4)- تؤكد معاينة أوراق القبض التي تملكها الشركة على: A. الوجود B. التقييم C. الحقوق والالتزامات D. كل ما سبق E. A+C.
5)- إن حضور المدقق لجرد المخزون يعطيه دليلاً على: A. الوجود B. والكمال C. والحقوق والالتزامات D. والتقييم E. والعرض والافصاح.	6)- يتحقق المدقق من صحة مصروف الاستهلاك الوارد في القوائم المالية عن طريق: A. إعادة الحساب B. الاستفسار من الإدارة C. الملاحظة D. غير ذلك
7)- يمكن للمدقق الاعتماد على الاستفسار من الإدارة كدليل إثبات : A. مكمل للأدلة الأخرى B. بديل عن الأدلة الأخرى C. لا تعتبر الاستفسارات من أدلة المراجعة D. غير ذلك	8)- تهدف إجراءات اختبارات الرقابة إلى : A. التأكد من صحة رصيد الحساب B. التأكد من صحة العرض والافصاح C. التأكد من تطبيق إجراء رقابي D. غير ذلك

معيار التدقيق 505

المصادقات الخارجية EXTERNAL CONFIRMATIONS

I. تعريف المصادقة:

دليل تدقيق يتم إرساله من قبل الإدارة على أن يتم الرد خطياً إلى المراجع مباشرة ، وتعتبر المصادقات من أدلة الإثبات الأكثر قوة كونها واردة من طرف خارجي .

II. استخدامات المصادقات :

يمكن استخدام المصادقات للتأكد من صحة ما يلي :

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى من البنوك.
- أرصدة الحسابات المدينة.
- المخزون لدى أطراف أخرى في مستودعات إيداع للمعالجة أو للإرسال.
- مستندات ملكية أملاك في حيازة محامين أو ممولين من أجل الحفظ السليم أو كضمان.
- الاستثمارات المشتراة من وسطاء الأسهم والمودعة لديهم .
- قروض من المقرضين.
- أرصدة الحسابات الدائنة.

III. أنواع المصادقات :

1. المصادقة الإيجابية :يطلب المراجع فيها الرد من الزبون سواء أكان الرصيد صحيحاً أم خاطئاً.
2. المصادقة السلبية :يطلب المراجع فيها الرد من الزبون إذا كان الرصيد خاطئاً فقط .
3. المصادقة العمياء :يطلب المراجع فيها من الزبون تحديد رصيد الشركة التي تتم مراجعتها.

IV.مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمصادقات

عند إستخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:

- تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها
- إختيار الطرف المصادق الملائم
- تصميم طلبات المصادقة،
- متابعة إرسال المصادقات ، بما فيها متابعة المصادقات ، حيثما أمكن، إلى الطرف المصادق.

وبالتالي فإن العوامل التي تؤثر على موثوقية المصادقات هي :

- الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة والردود.
- خصائص المستجيبين وأية قيود في الرد أو قيود تفرضها الإدارة.

V. متى يتم استخدام المصادقات السلبية ؟

تستخدم المصادقات السلبية لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول عندما:

- يكون المستوى المقدر للمخاطر الذاتية ومخاطر الرقابة منخفضة.
- يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.
- لا يتوقع و جود عدد كبير من الأخطاء.
- لا يكون لدى المدقق سبب للاعتقاد بأن المستجيبين سيتجاهلون هذه الطلبات.

وتستخدم المصادقات الإيجابية في الحالات المعاكسة .

VI.كيفية استخدام المصادقات عند التحقق من أرصدة الزبائن :

1. يقوم المراجع بتقسيم الزبائن حسب أرصدتهم إلى قسمين :
   a. زبائن ذوي الأرصدة الكبيرة يطبق عليهم الإجراءات التالية :
      i. يطلب من الإدارة إرسال مصادقات إيجابية لهؤلاء الزبائن وهنا نواجه الحالات التالية :
         1. أن يقوم الزبون بالرد على المصادقة ويكون رده مطابق للرصيد الدفتري ، عندها يكون المراجع في قمة السعادة .
         2. أن يقوم الزبون بالرد على المصادقة ويكون رده غير مطابق للرصيد الدفتري ، عندها يجب على المراجع أن يتابع أسباب الفروقات مع الإدارة وأن يتحقق من صحة المعالجة .
         3. أن لا يقوم الزبون بالرد ، عندها يقوم المراجع بإرسال مصادقة أخرى فإن لم يرد الزبون يقوم بالإجراءات التالية :
            a. فحص تسديدات الزبون خلال الفترة اللاحقة 1-1 حتى تاريخه ، فإن كان الرصيد مسدداً فلا داعي لاتخاذ إجراءات أخرى وإن لم يكن مسدداً :

b. يقوم المراجع بفحص حركة الزبون من مبيعات وتسديدات خلال العام فإن كانت العمليات قريبة من نهاية العام فيطمئن المراجع ، وإن كانت العمليات بعيدة ولم يعد هنالك تعاملات مع الزبون فيدرس الراجع تشكيل مخصص للزبون.

b. زبائن ذوي الأرصدة الصغيرة : يقوم المراجع باختيار عينة منهم وإرسال مصادقات سلبية لهم ، فإن لم يرد الزبون فهذا يعني أن رصيده صحيح وإن رد برصيد غير مطابق فنعود إلى الحالة 2 أعلاه .

VII. رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة

في حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة، فعلى المدقق أن:

- يستفسر عن أسباب رفض الإدارة (فقد يكون الرفض مبرراً نتيجة وجود دعوى قضائية مع الزبون مثلاً) .
- يقيم دلالات رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الإحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى .
- القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة.
- إذا لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات مراجعة بديلة ، فيجب عليه :
  - إخبار المكلفين بالرقابة (لجنة المراجعة – مجلس الإدارة)
  - دراسة أثر ذلك على تقريره ، حيث يعتبر هذا الرفض تضييقاً لنطاق عمل المراجع وبالتالي قد يقرر إصدار تقرير :
    - نظيف .
    - متحفظ .
    - امتناع عن إبداء الرأي .

نموذج لمصادقة إيجابية

اسم الشركة وعنوانها

طلب مصادقة

اسم الزبون :

التاريخ / / 2010

بمناسبة قيام شركة ..... بمراجعة حسابات شركتنا عن السنة المالية المنتهية في 31 كانون الأول 2009 ، نرجو منكم المصادقة على صحة رصيدكم البالغ في دفاترنا..... ليرة سورية (مدين / دائن) ، وبيان أسباب الاختلاف إن وجدت ، وإرسال هذه المصادقة موقعة من قبلكم إلى عنوان شركة التدقيق الكائن في .....

ولكم الشكر

الإدارة

معيار المراجعة الدولي 520
الإجراءات التحليلية

I. هدف المعيار

- تحديد مدى استفادة المدقق من الإجراءات التحليلية
- مدى مسؤولية المدقق عن الإجراءات التحليلية
- الحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة عند الاستفادة من الإجراءات التحليلية
- مساهمة الإجراءات التحليلية في تكوين الاستنتاج الكلي

II. تعريف الإجراءات التحليلية:

تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية . وتشمل الإجراءات
التحليلية أيضًا تحري التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير.

III. متى تطبق الإجراءات التحليلية:

على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والمراجعة الشاملة لعملية التدقيق قبل إصدار التقرير ، وقد تطبق في مراحل أخرى

مراحل العمل	إجباري	اختياري
مرحلة التخطيط	√	
مرحلة الفحص		√
مرحلة إصدار التقارير	√	

IV.طبيعة الإجراءات التحليلية :تتضمن الإجراءات التحليلية **:**

1. دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع:

- المعلومات المقارنة للسنة الماضية
- المعلومات المتوقعة
- المعلومات المشابهة للقطاع الصناعي

وفيما يلي أمثلة على ذلك :

	الإجراء	مثال	النسبة أو المؤشر
1	نسب تقارن بيانات المنشأة مع الصناعة	نسب قياسية تنشر من قبل مؤسسات مثال: Standard & Poors	نسب السيولة: - النسبة المتداولة - النسبة السريعة نسب المديونية: الخصوم \ حقوق الملكية نسب الربحية: - هامش صافي الربح - اجمالي الربح - دوران الأصول - العائد على الاستثمار
2	نسب تقارن بيانات المنشأة للسنة الحالية مع سنوات سابقة	يقارن المدقق أرصدة حسابات السنة الحالية مع السنة الماضية	
3	نسب تقارن قوائم المنشأة الفعلية مع بيانات متوقعة لنفس المنشاة	مقارنة الموازنة مع الفعلي	

2. دراسة العلاقات بين:

- عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع نموذج متنبأ به والمبني على خبرة المنشأة : مثل نسبة مصاريف الدعاية والإعلان إلى قيمة المبيعات ، أو حجم تطور كل منهما من عام لآخر
- العلاقات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة : مثل تقدير رواتب هذا العام على أساس وسطي رواتب العام الماضي X عدد عمال العام الحالي .

عند وجود نية لتطبيق الإجراءات التحليلية في عملية الفحص كإجراء جوهرى على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

1- طبيعة عمل المنشأة
2- درجة تجميع المعلومات
3- الخبرة السابقة
4- توفر المعلومات القابلة للمقارنة وملاءمتها ومصدرها وموثوقيتها

V. أهمية إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة الفحص :

- يعتمد المدقق على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة بالقوائم المالية ولتحقيق هذا الهدف ، فقد يعتمد المدقق على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو على كليهما .

- يعتمد قرار اختيار الإجراءات التي تحقق الهدف الخاص من التدقيق على: اجتهاد المدقق حول الفعالية والكفاءة المتوقعة من الإجراءات المتوفرة لتقليل مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة بالقوائم المالية.

VI.الخطوات الواجب القيام بها قبل استخدام الإجراءات التحليلية :

يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة حول :

1- توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية، و
2- مدى مصداقية هذه المعلومات، و
3- نتائج مثل هذه الإجراءات المنجزة من قبل المنشأة

يمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشأة بكفاءة بشرط اقتناع المدقق بصحة إعداد هذه المعلومات بشكل مناسب وملائم.

تعتمد ثقة المدقق بنتائج الإجراءات التحليلية على تقديره للمخاطر الناتجة من أن الإجراءات التحليلية قد تشخص العلاقات كما هو متوقع منها بينما الحقيقة تشير إلى وجود معلومات خاطئة جوهرية .

VII. **مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية :** إن اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية يرتكز على العوامل التالية:

1- **الأهمية النسبية للبند** : كلما زادت الأهمية النسبية للبند كلا احتاج المدقق إلى تطبيق اختبارات جوهرية أكثر ، إضافة إلى الإجراءات التحليلية .
2- **إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس الهدف التدقيقي** : كلما توفر للمدقق إجراءات تدقيق فعالة وأقل تكلفة ، كلما انخفض اعتماده على الإجراءات التحليلية .
3- **دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية** : كلما انخفضت دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية ، كلما انخفضت إمكانية الاعتماد عليها .
4- **تقدير المخاطر الملازمة (الخطر المتأصل) ومخاطر الرقابة** : كلما انخفضت المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ، كلما زادت إمكانية الاعتماد على الإجراءات التحليلية .

VIII. تحليل نتائج الإجراءات التحليلية :

عندما تكشف الاجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو تظهر علاقات متضاربة مع معلومات وثيقة الصلة، أو تكشف عن انحرافات لمبالغ متنبأ بها ، فإن على المدقق البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات:

- يبدأ التحقق عن طريق الاستفسارات من الادارة
- يتم متابعة هذه الاستفسارات ببراهين معززة ،
- مع مراعاة الحاجة الى تطبيق اجراءات تدقيق أخرى وذلك في حالة عدم استطاعة الإدارة توفير التوضيحات أو في حالة اعتبار التوضيحات غير مناسبة

قد تعطي الإجراءات التحليلية مؤشرات (مالية، تشغيلية، أخرى) على وجود مخاطر على قدرة المنشأة على الاستمرار

من المهم الإشارة الى أن وجود بعض هذه المؤشرات (مالية، تشغيلية، أخرى) ليس دليلاً على وجود خطر على استمرارية المنشأة

حالات عملية للمناقشة

1)- يتطلب المعيار الدولي 520 تطبيق المراجعة التحليلية عند: A. جرد المخزون B. مراجعة الديون المعدومة C. وضع الخطة D. وفي نهاية عملية المراجعة E. وأثناء تطبيق إجراءات المراجعة	2)- دلت المراجعة التحليلية على أن حسابات متعددة كان لها علاقات غير متوقعة مما يبين: A. وجود عدم انتظام بين أرصدة الحسابات ذات العلاقة B. إن أنشطة الرقابة الداخلية لا تعمل بشكل فعال C. الحاجة إلى اختبار التفاصيل D. الحاجة إلى إعادة النظر بلجنة المراجعة
3)- أي من المقارنات التالية يميل المراجع إليه لدى تقويمه للنفقات والتكاليف: A. حسابات المتحصلات النقدية لهذا العام مع العام الماضي B. مصروفات الرواتب والأجور لهذا العام مع العام الماضي C. المبيعات المخططة للعام الحالي مع مبيعات العام الماضي A. نفقات العام الجاري المخططة مع الالتزامات الاحتمالية للعام الجاري	4)- تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية : A. من إجراءات اختبارات الأرصدة B. من إجراءات اختبار نظام الرقابة الداخلية C. أ و ب معاً D. غير ذلك

معيار التدقيق الدولي 540

التقديرات المحاسبيةAccounting Estimates

I. نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و الافصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية.

II. مسؤولية إعداد التقديرات المحاسبية :

أكد مجلس المعايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي المعدل بشأن تدقيق التقديرات المحاسبية والقيم العادلة (540) على ما يلي:

1. الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم (البيانات) المالية.
2. The auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence regarding accounting estimates أي يجب على المدقق الحصول على دليل كاف ومناسب بشأن التقديرات المحاسبية.
3. أن التقديرات المحاسبية عبارة عن تقدير تقريبي لمبلغ المفردة محاسبياً في غياب طريقة محكمة للقياس – على سبيل المثال – المخصصات Allowances اللازمة لتخفيض حساب البضاعة وحسابات الزبائن إلى القيمة القابلة للتحقق ، والإيرادات المستحقة Accrued Revenue ، ومخصص خسائر دعوى قضائية Lawsuit، وخسائر عقود الإنشاء تحت الإنجاز ، والمخصصات اللازمة لمقابلة عقود الضمان Warranty Claims.

III. إجراءات التحقق من صحة التقديرات المحاسبية :

على المدقق عند تدقيق التقديرات المحاسبية أن يتبنى واحدة أو أكثر من المداخل (الطرق) التالية:

- دراسة واختبار العمليات والأسس المستخدمة من الإدارة عند بناء التقديرات المحاسبية.
- استخدام تقديراته المستقلة ومقارنتها بالتقديرات المعدة بواسطة الإدارة.
- دراسة الأحداث اللاحقة Subsequent events التي تؤيد صحة هذه التقديرات.

عند دراسة المدقق واختبار العمليات والأسس المستخدمة من قبل الإدارة لبناء التقديرات المحاسبية يجب عليه عادة إتباع الخطوات التالية:

A. تقييم البيانات والفروض التي بنيت عليها التقديرات، ولذلك على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أن التقديرات يجب أن تكون:

❖ معقولة وفي ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة .

- ❖ متفقة مع التقديرات المحاسبية الأخرى ذات العلاقة .
- ❖ متفقة مع خطط الإدارة والتي تبدو مناسبة .

بالإضافة إلى ما تقدم فإنه يجب على المدقق أن يعطي أهمية خاصة للفروض التي تكون ذات حساسية للتغيرات وغير موضوعية (شخصية) أو عرضة Susceptible للأخطاء المادية.

B. اختبار الإجراءات الحسابية للتقديرات.

C. مقارنة – إن أمكن ذلك –التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.

D. تفهم الإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة.

E. على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المبنى عليها التقديرات دقيقة (Accurate) وكاملة وملائمة، وأن تكون متفقة مع النظام المحاسبي – على سبيل المثال – عند التحقق من مخصص ضمان خدمة ما بعد البيع (Warranty Provision)، فعلى المدقق الاطلاع على البيانات المتصلة بالإنتاج المباع والذي ما زال في فترة الضمان عند نهاية الفترة والتأكد من أنه يتفق مع معلومات المبيعات الموجودة في النظام المحاسبي.

F. على المدقق الحصول على الأدلة من مصادر داخل و خارج المنشأة – على سبيل المثال – عند فحص المخصص المحسوب للبضاعة المتقادمة بالرجوع إلى المبيعات المتوقعة مستقبلاً، فإن المدقق ربما يحتاج إلى فحص البيانات الداخلية – مثل – كمية المبيعات في السنوات السابقة وكميات المبيعات المتوقعة للعام التالي ، واتجاهات السوق . وبالمثل عندما يفحص المدقق تقديرات الإدارة المالية بشأن الدعاوى (Litigation) والإدعاءات (Claims)، فإن المدقق سوف يتجه مباشرةً للاتصال بمحامي المنشأة (The Entity's Lawyer).

G. يجب على المدقق عند تقييم نتائج إجراءات التدقيق للتقديرات المحاسبية أن يراعي ما يلي:

- o أن يقرر في النهاية معقولية التقدير بناء على معلوماته عن النشاط وما إذا كان هذا التقدير متفق مع أدلة التدقيق الأخرى التي حصل عليها أثناء التدقيق.
- o أن يأخذ في الاعتبار وجود عمليات أو أحداث لاحقة هامة تؤثر على البيانات والفروض المستخدمة في تحديد التقدير المحاسبي.
- o في حال وجود اختلاف بين تقديرات المدقق وتقديرات الإدارة ، فعلى المدقق أن يحدد ما إذا كان هذا الفرق يتطلب التعديل أو يعتبر معقول ، ومهما يكن من أمر فإن المدقق إذا اعتقد أن الفرق غير معقول، فإنه سوف يطلب من الإدارة إعادة التقدير، وإذا الإدارة رفضت، فإن الفرق يعتبر خطأ، فيجب عليه أن يأخذ في الاعتبار كل الأخطاء الأخرى عند تقييم ما إذا كان لها تأثير مادي على البيانات (القوائم) المالية.

- على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الفردية التي قبلها واعتبرها معقولة على الرغم من تحيزها Biased في اتجاه معين، حيث أن قيمتها التجميعية قد تؤدي إلى التأثير الجوهري على البيانات (القوائم) المالية. وبناء عليه ، يجب على المدقق إعادة النظر في أثر هذه الاختلافات على القوائم المالية وعلى تقريره .

حالات عملية للمناقشة

1)- أيٌّ مما يلي لا يقوم به المدقق عند تدقيق التقديرات المحاسبية: A. دراسة واختبار العمليات والأسس المستخدمة من الإدارة عند بناء التقديرات المحاسبية B. استخدام تقديراته المستقلة ومقارنتها بالتقديرات المعدة بواسطة الإدارة C. دراسة الأحداث اللاحقة التي تؤيد صحة هذه التقديرات D. مطابقة التقديرات المحاسبية مع الفواتير والإيصالات المؤيدة	2)- في حال اختلاف التقديرات المحسوبة من قبل المدقق عن التقديرات المحسوبة من قبل الإدارة بشكل جوهري ، ورفض الإدارة تعديل القوائم ، فإن المدقق: A. يتحفظ في تقريره B. يصدر تقرير نظيف C. يصدر تقرير نظيف مع فقرة إيضاحية قبل فقرة الرأي D. يصدر تقرير امتناع عن إبداء الرأي

المعيار الدولي (580)

الإقرارات الخطية Representation Letter

I. نطاق المعيار

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيثما كان ملائمًا، من أولئك المكلفين بالرقابة في عملية تدقيق البيانات المالية.

II. تعريف الإقرارات الخطية :

الإقرار الخطي : بيان خطي من قبل الإدارة يقدم إلى المدقق ليصادق على مسائل معينة أو لدعم أدلة تدقيق أخرى ، ولا تشمل الإقرارات الخطية في هذا السياق القوائم المالية أو الإثباتات عليها أو الدفاتر والسجلات المحاسبية.

من هذا التعريف نستنتج بأن الإقرارات الخطية تعتبر كأدلة تدقيق يستند إليها المدقق وتعتبر ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للشركة.إلا أنها لا تعتبر أدلة تدقيق كافية وملائمة لوحدها حول أي من المسائل التي تتعامل معها.

وعلى ذلك، فإن حقيقة أن الإدارة قدمت إقرارات خطية موثوقة لا يؤثر على طبيعة أو مدى أدلة التدقيق الأخرى التي يحصل عليها المدقق: حول الوفاء بمسؤوليات الإدارة أو حول إثباتات معينة.

III. هدف المدقق من الحصول على إقرارات الإدارة

يهدف المدقق من طلب الإقرارات من الإدارة إلى :

- إثبات أن الإدارة أوفت بمسؤوليتها في إعداد البيانات المالية وقدمت كل المعلومات المطلوبة.
- دعم أدلة الإثبات الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية.
- الرد بصورة ملائمة على الإقرارات التي تقدمها الإدارة.

IV.طبيعة الإقرارات التي يطلبها المدقق :

من أهم الإقرارات التي يطلبها المدقق:

1- إقرار من الإدارة عن قيامها بالوفاء بمسؤولياتها عن إعداد البيانات المالية و عرضها بشكل عادل.

2- إقرار من الإدارة بأنها قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبما ينسجم مع شروط الاتفاق.

3- إقرار بتسجيل كافة المعاملات وأنها واردة في البيانات المالية.

هذه الإقرارات ينبغي أن تتضمن مسؤولية الإدارة ووصفاً لهذه المسؤولية.

ويمكن للمدقق أن يطلب إقرارات أخرى لدعم أدلة الإثبات منها على سبيل المثال وليس الحصر:

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائماً.
- حول الاعتراف بالمسائل ذات الصلة بعملية إعداد وعرض البيانات المالية التالية:
  - الخطة أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات.
  - الالتزامات الفعلية والمحتملة.
  - حق ملكية الأصول أو الرهونات على الأصول.
  - جوانب القانون واللوائح والاتفاقات التعاقدية.
- الالتزام بالقوانين والأنظمة.
- عدم وجود عمليات غش أو احتيال من قبل الإدارة أو الموظفين .
- أن قيمة الأخطاء غير المصححة في القوائم المالية بشكل إفرادي أو إجمالي تعتبر غير جوهرية ولا تؤثر على عدالة عرض هذه القوائم .
- حول إبلاغ المدقق بكافة نقاط الضعف بالرقابة الداخلية.
- قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل .
- إقرار عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

V. التاريخ والفترات التي تغطيها الإقرارات الخطية

يجب أن يكون تاريخ الإقرارات الخطية أقرب ما يمكن إلى تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية، وليس بعد ذلك .ويجب أن تغطي الإقرارات الخطية كافة القوائم المالية والفترات المشار إليها في تقرير المدقق .

VI.أثر اختلاف إقرارات الإدارة عن نتائج أدلة التدقيق الأخرى :

يجب على المدقق، في حالة تناقض إقرارات الإدارة مع أدلة الإثبات الأخرى، أن يستقصي أسباب ذلك، وعند الضرورة يجب عليه إعادة النظر بمصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.

VII. أثر رفض الإدارة إعطاء رسالة الإقرارات إلى المدقق على تقرير التدقيق :

على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية وفقًا لمعيار التدقيق الدولي 705 إذا:

- ✓ إستنتج المدقق أن هناك شكوكًا كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة غير موثوقة ، أو
- ✓ لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة .

خطاب إقرار توضيحي

شركة ..... (اسم الشركة الخاضعة للتدقيق)

إلى المدقق ..... التاريخ .....

تم تقديم خطاب الإقرار هذا فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قمت بها للبيانات المالية لشركتنا للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 2009 لغايات التعبير عن الرأي فيما إذا تم عرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

نؤكد على أنه (بناء على معرفتنا وعلمنا بعد القيام بالاستفسارات التي اعتبرناها ضرورية لنكون مطلعين بالشكل الملائم):

البيانات المالية

- لقد قمنا بالوفاء بمسؤوليتنا، كما هي واردة في شروط التكليف بالتدقيق المؤرخة في (التاريخ)، والمتعلقة بإعداد البيانات المالية وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، و أن البيانات المالية قد تم عرضها بصورة عادلة (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقًا لتلك المعايير.
- لقد قمنا بالوفاء بمسؤوليتنا، كما هي واردة في شروط التكليف بالتدقيق المؤرخة في (التاريخ)، والمتعلقة بتصميم والحفاظ على نظام رقابة داخلية لمنع واكتشاف الخطأ.
- أن الافتراضات الهامة التي استخدمناها في عمل تقديراتنا المحاسبية، بما في ذلك التي تم قياس القيم العادلة وفقًا لها، معقولة. (معيار التدقيق الدولي ٥٤٠)
- تمت المحاسبة عن العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة بصورة ملائمة وتم الإفصاح عنها وفقًا لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (معيار التدقيق الدولي ٥٥٠)
- تم تعديل أو الإفصاح عن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية والتي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعديلها أو الإفصاح عنها. (معيار التدقيق الدولي ٥٦٠)
- نبين لكم فيما يلي البنود التي تم تسجيلها بشكل مناسب، وتم الإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية:
  - الخسائر الناتجة عن تعهدات البيع والشراء.
  - الاتفاقيات والخيارات المتعلقة بإعادة شراء أصول سبق بيعها.
  - الأصول المرهونة كضمانات.
- تعتبر تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة غير جوهرية، سواء كانت منفردة أو متراكمة، بالنسبة للبيانات المالية ككل .وقد أرفقت بخطاب الإقرار قائمة بالبيانات الخاطئة غير المصححة. (معيار التدقيق الدولي ٤٥٠)

- تمتلك الشركة الملكية القانونية الكاملة لأصولها، ولا توجد هناك أية حجوزات أو رهونات على أصول الشركة، فيما عدا تلك المشار إليها في الملاحظة × في البيانات المالية.
- تم تكوين المخصصات اللازمة للديون المشكوك بتحصيلها ، وقد ظهرت أرصدة الزبائن بالقيمة القابلة للتحصيل .
- لقد قمنا بتسجيل كافة الالتزامات الفعلية والمحتملة والإفصاح عنها، كما تم الإفصاح في الملاحظة × من البيانات المالية عن كافة الضمانات التي قدمناها لأطراف ثالثة.
- أي أمور أخرى يعتبرها المدقق ملائمة (أنظر الفقرة أ ١٠ من هذا المعيار)

المعلومات المقدمة

- لقد قمنا بتزويدك بما يلي:
  - إمكانية وصول إلى كافة المعلومات التي ندرك علاقتها بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
  - المعلومات الإضافية التي طلبتها منا لغايات التدقيق؛ و
  - إمكانية وصول غير محدودة للأشخاص ضمن المنشأة والذين قررت أنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
- تم تسجيل كافة المعاملات في السجلات المحاسبية وهي معكوسة في البيانات المالية.
- لقد أفصحنا لك عن نتائج تقييمنا لمخاطر عرض البيانات بصورة خاطئة جوهريا نتيجة للإحتيال. (معيار التدقيق الدولي ٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بالإحتيال أو الإشتباه بالإحتيال والتي نعلم بها والتي تؤثر على المنشاة وهي تشمل:
  - الإدارة؛
  - الموظفين ذوي الأدوار الرئيسية في نظام الرقابة الداخلي؛ أو
  - الآخرين، حيث يمكن أن يكون للإحتيال تأثير جوهري على البيانات المالية. (معيار التدقيق الدولي ٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بمزاعم الإحتيال أو الإشتباه بالإحتيال والتي تؤثر على البيانات المالية للمنشأة والتي ابلغ عنها الموظفون أو الموظفون السابقون أو المحللون أو المشرعون أو غيرهم. (معيار التدقيق الدولي ٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة الحوادث المعروفة لعدم الإلتزام أو الإشتباه بعدم الإلتزام بالقوانين أو اللوائح والتي ينبغي اخذ تأثيراتها بعين الإعتبار عند إعداد البيانات المالية. (معيار التدقيق الدولي ٢٥٠)

- لقد أفصحنا لك عن هوية الأطراف ذات العلاقة التابعة للمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي نعلم بها. (معيار التدقيق الدولي ٥٥)
- أي أمور أخرى يعتبرها المدقق ملائمة (أنظر الفقرة أ ١١ من هذا المعيار)

المدير العام المدير المالي

التاريخ

حالات عملية للمناقشة

1)- يمكن للمدقق الاعتماد على رسالة إقرارات الإدارة فقط لتأكيد: A. الحقوق والالتزامات المتعلقة بأرصدة الزبائن والموردين B. وجود المخزون C. صحة احتساب الاستهلاك D. غير ذلك	2)- يمكن للمدقق الاعتماد على رسالة إقرارات الإدارة فقط لتأكيد: A. اكتمال الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة E. صحة مخصص الديون المشكوك بها F. ملكية الأراضي والعقارات C. غير ذلك
3)- تعتبر رسالة إقرارات الإدارة : A. دليل إثبات كاف في حد ذاته B. متمم لأدلة الإثبات الأخرى C. دليل إثبات قطعي ومقنع D. دليل إثبات قطعي فقط	4)- في حال رفض الإدارة تزويد المدقق برسالة التمثيل فإنه : A. يصدر رأياً سلبياً B. يمتنع عن إبداء الرأي C. ينسحب من العملية D. لا يكترث للموضوع
5)- إن رسالة إقرارات الإدارة : A. تحمي المراجع من المسؤولية B. تخفف من مسؤولية المراجع C. لا تؤثر على مسؤولية المراجع D. غير ذلك	6)- إن رسالة إقرارات الإدارة تؤكد مسؤولية الإدارة عن: A. إعداد القوائم المالية. B. عدالة عرض القوائم المالية C. وضع والحفاظ على نظام رقابة داخلية D. وتشير إلى مسؤولية المراجع عن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية .

معيار التدقيق الدولي ٥٥٠

الأطراف ذات العلاقة

Related Parties

I. تعريف الطرف ذو العلاقة : طرف يكون إما :

1. شخصًا أو منشأة أخرى تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، سواء بشكل مباشر أم غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأ ة المعدة للتقارير المالية؛
2. منشأة أخرى تتمتع المنشأة المعدة للتقارير المالية بسيطرة أو تأثير هام عليها سوار بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
3. منشأة أخرى تقع تحت سيطر ة مشتركة مع المنشأة المعدة للتقارير المالية من خلال:
   - ملكية مسيطرة مشتركة؛
   - مالكين مكونين من أفراد عائلة مقربين؛ أو
   - إدارة رئيسية مشتركة.

II. إجراءات تدقيق الأطراف ذوي العلاقة :

A. ينبغي أن يشتمل نقاش فريق العملية على إعتبار خاص لقابلية تعرض البيانات المالية لخطأ جوهري ناجم عن إحتيال أو خطأ قد ينتج عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

B. ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية:
1. هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك التغيرات عن الفترة السابقة
2. طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛ و
3. ما إذا أجرت المنشأة أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، وفي حال حصل ذلك، يستفسر المدقق عن نوع وغرض المعاملات.

C. ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة والأشخاص الآخرين الذي يعملون في المنشأة ويؤدي إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تعتبر مناسبة من أجل الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل:
1. تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها وفقًا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
2. تصريح إجراء معاملات وترتيبات هامة مع الأطراف ذات العلاقة والمصادقة عليها؛ و
3. تصريح إجراء معاملات و ترتيبات هامة دون إتباع ممارسات العمل العادية والمصادقة عليها.

D. يجب أن يبقى المدقق متيقظًا للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند مراجعة السجلات أو الوثائق وينبغي أن يفحص المدقق على وجه الخصوص الأمور التالية بحثًا عن مؤشرات على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقًا للمدقق:
1. المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها كجزء من إجراءات المدقق؛
2. محاضر اجتماعات المساهمين ومحاضر اجتماعات المكلفين بالرقابة؛ و
3. السجلات أو الوثائق الأخرى التي يرى المدقق أنها ضرورية في ظروف المنشأة.

III. إجراءات الإ ستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

IV.تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة أو طرف هام ذي علاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقًا:

في حال وجد المدقق معاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة أو بطرف هام ذي علاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقًا للمدقق، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

1. إبلاغ أعضاء فريق العملية الآخرين بالمعلومات ذات الصلة فورًا؛
2. ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:
   a. يطلب من الإدارة تحديد كافة المعاملات التي تم إجراؤها مع أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخرًا ليجري المدقق تقييمًا آخرًا لها؛ و
   b. الإستفسار عن السبب وراء فشل أنظمة رقابة المنشأة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في التمكين من تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛
   c. أداء إجراءات تدقيق فعالة ومناسبة فيما يتعلق بمعاملات أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخرًا أو معاملات طرف هام ذي علاقة؛
   d. إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في إحتمالية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذي علاقة لم تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقًا للمدقق، وأداء إجراءات تدقيق إضافية حسبما تقتضي الضرورة.
3. في حال تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمدًا فينبغ ي أن يقيم المدقق المدلولات المتعلقة
4. بعملية التدقيق .

V. معاملات الطرف الهام ذي العلاقة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية :

ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي :

a. تفحص العقود والإتفاقيات السابقة، إن وجدت، وتقييم ما إذا كانت المبادئ الأساسية أو الافتقار إليه المتعلقة بالمعاملة يشير إلى إحتمالية إجرائها من أجل الاشتراك في إعداد تقارير مالية إحتيالية أو لإخفاء سوء توزيع الأصول .
b. كانت بنود المعاملات متوافقة مع توضيحات الإدارة
c. تمت محاسبة المعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب
d. الحصول على أدلة تدقيق حول تصريح إجراء المعاملات والمصادقة عليها بالشكل المناسب

VI.التأكيدات على إجراء معاملات الأطراف ذات العلاقة بموجب بنود مكافئة لتلك الإجراءات السائدة في معاملة على أساس تجاري:

في حال أوردت الإدارة تأكيدًا في البيانات المالية يشير إلى إجر اء معاملة لطرف ذي علاقة بموجب بنود مكافئة لتلك السائدة في معاملة ع لى أساس تجاري ، فينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ذلك التأكيد .

VII. الإقرارات الخطية

ينبغي أن يحصل المدقق على إقرارات خطية من الإدارة حول :

a. قيامهم بالإفصاح إلى المدقق عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي يعلمون بها؛ و
b. قيامهم بمحاسبة تلك العلاقات والمعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقًا لمتطلبات إطار العمل.

معيار المراجعة الدولي 2410

مراجعة البيانات المرحلية من قبل مدقق الشركة المستقل

Review of Interim Financial Statements

a. الهدف من عملية المراجعة

يختلف الهدف من إجراء المراجعة بصورة كبيرة عن الهدف من التدقيق فـ:

المراجعة Review : تهدف إلى تمكين المدقق من إبداء استنتاج بناءً على المراجعة فيما إذا لم يرد إلى علم المدقق ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية المرحلية غير معدة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق . أما

التدقيق Audit : فيهدف إلى توفير أساس لإبداء رأي حول البيانات المالية فيما إذا كانت معروضة بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

b. المبادئ الواجب مراعاتها عند مراجعة المعلومات المالية المرحلية:

1- وجوب مراعاة متطلبات السلوك المهني والأخلاقي الخاصة بتدقيق البيانات المالية السنوية: (الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني والمعايير الفنية).

2- وجوب تنفيذ إجراءات ضبط الجودة.

3- وجوب التخطيط وأداء المراجعة مع تبني درجة من الشك المهني مع مراعاة احتمالية وجود ظروف قد تتطلب تعديل المعلومات المالية المرحلية بصورة جوهرية.

c. إجراءات مراجعة المعلومات المالية المرحلية

- **فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية**

يجب أن يكون لدى المدقق فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، لما لذلك من علاقة بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والمرحلية ويجب أن يكون هذا الفهم كافياً لتخطيط وأداء العملية من أجل أن يستطيع المدقق إجراء ما يلي:

أ- تحديد أنواع الأخطاء الجوهرية المحتملة وإمكانية حدوثها.

ب- اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى التي ستوفر للمدقق الأساس لإعداد التقرير حول ما إذا كان أي شيء قد وصل إلى علم المدقق يجعل المدقق يعتقد بأن المعلومات المالية المرحلية ليست معدة من جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

d. الإجراءات التي يؤديها المدقق عادة لتحديث فهمه للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، تشمل ما يلي:

1- قراءة الوثائق الخاصة بعمليات التدقيق والمراجعة للفترة (الفترات) المرحلية المناظرة للسنة التي سبقتها.

2- دراسة أية مخاطر هامة، بما في ذلك مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها في تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة.

3- قراءة أحدث معلومات مالية سنوية ومرحلية مقارنة للفترات السابقة.

4- يجب أن يأخذ المدقق بالاعتبار ما يلي :

1) مبدأ الأهمية النسبية فيما يتعلق بإطار إعداد التقارير المالية المطبق من حيث علاقته بالمعلومات المالية المرحلية، وذلك للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات التي سيتم أداؤها وتقييم أثر الأخطاء في هذه المعلومات.

2) طبيعة أية أخطاء جوهرية مصححة وأية أخطاء غير جوهرية محددة غير مصححة في البيانات المالية للسنة السابقة

3) أية أمور هامة متعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية التي قد تكون ذات أهمية مستمرة، مثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية.

4) نتائج أية إجراءات تدقيق تم أداؤها فيما يتعلق بالبيانات المالية للسنة الحالية.

5) نتائج أي تدقيق داخلي تم أداؤه والإجراءات التي اتخذتها الإدارة لاحقاً لذلك.

5- يجب أن يقوم المراجع بالاستفسار من الإدارة عما يلي :

1) نتائج تقييم الإدارة لمخاطر احتمال وجود أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للاحتيال.

2) أثر التغيرات في أنشطة عمل المنشأة.

3) التغيرات الهامة في الرقابة الداخلية والأثر المحتمل لأية تغيرات في إعداد المعلومات المالية المرحلية.

4) الأسلوب الذي تم بموجبه إعداد المعلومات المالية المرحلية وموثوقية السجلات المحاسبية التي تمت موافقة أو مطابقة المعلومات المالية المرحلية معها.

e. إجراءات مراجعة البيانات المالية المرحلية :

يؤدي المدقق عادة الإجراءات التالية:

1) قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالحاكمية واللجان الأخرى، وذلك لتحديد الأمور التي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية، والاستفسار عن الأمور التي تم تناولها في الاجتماعات التي لا يتوفر لها محاضر والتي قد تؤثر على المعلومات المالية المرحلية.

2) مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة:

أ- يقوم المدقق بالاستفسار من الإدارة وتطبيق إجراءات مراجعة تحليلية للحصول على أدلة حول :

- ما إذا كانت هناك أية معاملات جديدة استلزمت تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
- ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية تحتوي على أخطاء معروفة غير مصححة.
- حالات غير عادية أو معقدة من المحتمل أنها أثرت على المعلومات المالية المرحلية، مثل دمج منشآت أعمال أو التخلص من قطاع عمل.
- افتراضات هامة مناسبة لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها، ونية الإدارة ومقدرتها على تنفيذ الإجراءات المحددة نيابة عن المنشأة.
- ما إذا كانت معاملات الأطراف ذات العلاقة قد تمت معالجتها محاسبياً بالشكل المناسب وتم الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.

ب- الاستفسار من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية والآخرين عما يلي:

- ما إذا كانت المعلومات المالية المرحلية قد أعدت وعرضت حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ما اذا كانت هناك أية تغييرات في المبادئ المحاسبية أو أساليب تطبيقها
- تغيرات هامة في المتطلبات والالتزامات التعاقدية
- الامتثال لاتفاقيات الديون.
- أمور ثارت بشأنها أسئلة أثناء تطبيق إجراءات المراجعة
- معاملات هامة حدثت خلال الأيام الأخيرة من الفترة المرحلية أو الأيام الأولى من الفترة المرحلية التالية.
- المعرفة بأي احتيال أو الاشتباه باحتيال يؤثر على المنشأة ويشمل:
  - الإدارة.
  - الموظفين الذين لهم أدوار هامة في الرقابة الداخلية، أو
  - الآخرين حيث قد يكون للاحتيال أثر جوهري على المعلومات المالية المرحلية.
- المعرفة بأية إدعاءات لاحتيال أو الاشتباه باحتيال يؤثر على المعلومات المالية المرحلية والتي أبلغ عنها الموظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو منظمون أو آخرون.
- المعرفة بأي عدم امتثال فعلي أو ممكن للقوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري على المعلومات المالية المرحلية.
- تطبيق إجراءات تحليلية لتحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو أنها غير عادية والتي قد تعكس خطأ جوهرياً في المعلومات المالية المرحلية.

- قراءة المعلومات المالية المرحلية، واعتبار ما إذا كان أي شيء قد وصل إلى علم المدقق يجعله يعتقد أن المعلومات المالية المرحلية لم يتم إعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبقة.
- الحصول على أدلة بأن البيانات المالية المرحلية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية، ويمكن للمدقق الحصول على هذه الأدلة بتتبع المعلومات المالية المرحلية إلى:
  - السجلات المحاسبية مثل دفتر الأستاذ العام أو جدول موحد يتفق أو يتطابق مع السجلات المحاسبية.
  - البيانات المدعمة الأخرى في سجلات المنشأة حسبما هو ضروري.

<u>الإجراءات التحليلية التي يمكن للمدقق أخذها بالاعتبار عند أداء مراجعة للمعلومات المالية المرحلية</u>

- مقارنة المعلومات المالية المرحلية مع المعلومات المالية المرحلية للفترة المرحلية السابقة مباشرة ومع تلك المقابلة للسنة المالية السابقة ومع تلك التي تتوقعها الإدارة للفترة الحالية ومع أحدث بيانات مالية سنوية مدققة.
- مقارنة المعلومات المالية المرحلية الحالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية أو التوقعات
- مقارنة المعلومات المالية المرحلية الحالية مع المعلومات غير المالية المناسبة.
- مقارنة المبالغ المسجلة أو النسب التي تم تطويرها من المبالغ المسجلة مع التوقعات التي طورها المدقق
- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة المرحلية الحالية مع تلك الخاصة بالمنشآت في نفس القطاع.
- مقارنة العلاقات بين العناصر في المعلومات المالية المرحلية الحالية مع العلاقات المقابلة في المعلومات المالية المرحلية للفترات السابقة
- مقارنة البيانات غير المجمعة، وفيما يلي أمثلة حول كيفية فصل البيانات:
  - حسب الفترة، على سبيل المثال بنود الإيراد والمصروف موزعة إلى مبالغ ربع سنوية أو شهرية أو أسبوعية.
  - حسب خط الإنتاج أو مصدر الإيراد.
  - حسب الموقع، على سبيل المثال حسب المكوّن.
  - حسب خصائص المعاملة، على سبيل المثال الإيراد الذي يولده المصممون أو المهندسون المعماريون أو الحرفيون.
  - حسب عدة خصائص للعملية ، على سبيل المثال المبيعات حسب المنتج والشهر.

تقييم الأخطاء:

يجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة فردياً وفي مجموعها التي وصلت إلى علم المدقق هامة نسبياً بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية.

إقرارات الإدارة

يجب على المدقق أن يحصل على إقرار كتابي من الإدارة:

- أنها تقر بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال والخطأ
- أنه تم إعداد وعرض المعلومات المالية المرحلية حسب إطار التقارير المالية المطبق
- أنها تعتقد أن أثر هذه الأخطاء غير المصححة التي جمعها المدقق أثناء المراجعة غير هامة نسبياً، فرديا وفي مجموعها، بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية مأخوذة ككل، وانه تم إدخال أو إرفاق ملخص بالإقرارات الكتابية
- بأنها أفصحت للمدقق عن جميع الحقائق الهامة المتعلقة بأية احتيالات فعلية أو مشكوك بها معروفة للإدارة والتي قد تكون أثرت على المشاة.
- أنها أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها للمخاطر بأنه قد توجد أخطاء جوهرية في المعلومات المالية المرحلية نتيجة للاحتيال.
- أنها أفصحت للمدقق عن جميع حالات عدم الامتثال المعروفة الفعلية أو الممكنة للقوانين والأنظمة والتي يجب اعتبار أثارها عند إعداد المعلومات المالية المرحلية، والعمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة التي قد تحتاج لتعديلها أو الإفصاح عنها في المعلومات المالية المرحلية.

f. الإجراءات الواجب اتخاذها في حال اكتشاف أخطاء جوهرية في البيانات المالية المرحلية

- إذا وصل إلى علم المدقق، أمر يجعله يعتقد بضرورة إجراء تعديل جوهري للمعلومات المالية المرحلية فإن عليه إبلاغ الأمر بالسرعة الممكنة عملياً للمستوى المناسب من الإدارة.

عندما لا تستجيب الإدارة، بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة فإن عليه إبلاغ ذلك للمكلفين بالرقابة، بالسرعة الممكنة عملياً إما شفوياً أو كتابة بحسب الحال مع توثيق الإبلاغ .

عندما لا يستجيب المكلفون بالرقابة، بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة فإن على المدقق اعتبار ما يلي:

- إما تعديل التقرير، أو
- إمكانية الانسحاب من العملية، و
- إمكانية الاستقالة من التعيين لتدقيق البيانات المالية السنوية.

- عندما يصل إلى علم المدقق، نتيجة لأداء المراجعة للمعلومات المالية المرحلية، أمر يجعل المدقق يعتقد بوجود احتيال أو عدم امتثال من قبل المنشأة للقوانين والأنظمة فإن على المدقق إبلاغ الأمر بالسرعة الممكنة عملياً إلى المستوى المناسب من الإدارة.
- على المدقق إبلاغ الأمور الهامة المتعلقة بالرقابة الداخلية والتي علم بها من خلال مراجعة المعلومات المالية المرحلية إلى المكلفين بالرقابة.

g. تضييق نطاق عمل المدقق من قبل الإدارة :

يجب أن لا يقبل المدقق عملية مراجعة للبيانات المالية المرحلية إذا كان على علم بأن الإدارة ستضييق نطاق عمله بحيث لا يصبح قادراً على القيام بإجراءات المراجعة الضرورية .

h. التوثيق

يجب على المدقق إعداد وثائق المراجعة الكافية والمناسبة لتوفير الأساس المناسب لاستنتاجه وتقديم الأدلة بأنه تم أداء المراجعة حسب هذا المعيار الدولي لعمليات المراجعة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

مثال على كتاب التمثيل لعمليات المراجعة

(اسم الشركة وعنوانها)

(إلى المدقق .....)

(لتاريخ)

نقدم كتاب الإقرارات هذا فيما يتعلق بمراجعتكم لبيان المركز المالي الموجز للشركة كما في ٣١ آذار ٢٠٠٩ والبيانات المرحلية الموجزة للدخل والتغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لفترة الأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك لأغراض إبداء استنتاج بشأن ما إذا كان أي أمر قد ورد إلى علمكم يدعوكم إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية المرحلية لم يتم إعدادها من جميع النواحي الجوهرية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٤)"إعداد التقارير المالية المرحلية."

إننا نقر بمسؤوليتنا عن إعداد وعرض المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٤)" إعداد التقارير المالية المرحلية."

نؤكد لكم حسب أفضل ما نعرفه ونعتقده الإقرارات التالية:

- أن المعلومات المالية المرحلية المشار لها أعلاه قد تم إعدادها وعرضها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم / ٣٤" / إعداد التقارير المالية المرحلية."
- لقد جعلنا في متناول أيديكم كافة الدفاتر المحاسبية والمستندات المدعمة، وجميع محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة خاصة تلك التي عقدت في / أدخل التواريخ ذات العلاقة/.
- لا توجد معاملات هامة لم يتم تسجيلها بالشكل المناسب في السجلات المحاسبية الخاصة بالمعلومات المالية المرحلية.
- لا يوجد عدم امتثال فعلي معروف أو ممكن للقوانين والأنظمة يمكن أن يكون له أثر جوهري على المعلومات المالية المرحلية.
- نقر بمسؤوليتنا عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال والخطأ.
- لقد بينا لكم جميع الحقائق الهامة المتعلقة بأية حالات احتيال فعلي أو مشكوك بها قد تكون أثرت على المنشأة.
- لقد بينا لكم نتائج تقييمنا للمخاطرة المتعلقة بإمكانية احتواء المعلومات المالية المرحلية لأخطاء جوهرية نتيجة للاحتيال.
- إننا نعتقد أن آثار الأخطاء غير المصححة الملخصة في الجدول المرفق غير جوهرية فرديا وفي مجموعها بالنسبة للمعلومات المالية المرحلية مأخوذة ككل.
- نؤكد اكتمال المعلومات المقدمة لكم فيما يتعلق بتحديد الأطراف ذات العلاقة.

- تم تسجيل ما يلي بالشكل المناسب، وحينما يكون مناسبا ، تم الإفصاح عنها بشكل كافي في المعلومات المالية المرحلية:
  - معاملات الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك المبيعات والمشتريات والقروض والتحويلات وعقود الإيجار والضمانات ومبالغ الذمم المدينة أو الدائنة للأطراف ذات العلاقة،
  - الضمانات سواء كانت كتابية أو شفوية، التي بموجبها يترتب على المنشأة التزام طارئ، و
  - والاتفاقيات والخيارات لإعادة شراء الأصول التي بيعت في السابق.
- تم العرض العادل والإفصاح عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات وفقا المعايير الدولية .
- لا توجد لدينا خطط أو نوايا قد تؤثر بشكل جوهري على القيمة المسجلة أو تصنيف الأصول والالتزامات المعكوسة في المعلومات المالية المرحلية.
- ليس لدينا خطط لإغلاق خطوط إنتاج أو نوايا أخرى قد ينتج عنها مخزون متقادم ، كما أننا قمنا بتقييم المخزون بمبلغ لا يزيد عن القيمة قابلة التحقق.
- المنشأة تملك جميع الأصول، ولا توجد رهونات أو أعباء على أصول المنشأة.
- لقد سجلنا أو أفصحنا حسبما هو مناسب عن جميع الالتزامات الفعلية و الطارئة.
- أضف أية إقرارات إضافية متعلقة بمعايير المحاسبة الدولية الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة، وأنظر في أية إقرارات إضافية تتطلبها معايير التدقيق الدولية المناسبة للمعلومات المالية المرحلية.
- حسب أفضل ما نعرفه ونعتقد به لم تقع أحداث بعد تاريخ بيان المركز المالي وحتى تاريخ هذا الكتاب قد تتطلب تعديلا أو إفصاحا في المعلومات المالية المرحلية المذكورة آنفا.

/المسؤول التنفيذي الأول/ /المسؤول المالي الأول/

تقرير حول مراجعة المعلومات المالية المرحلية /غير معدل/

السادة رئيس وأعضاء مجلس إدارة شركة xxx

/شركة مساهمة / دمشق - سورية

مقدمة

قمنا بمراجعة بيان المركز المالي الموحد المرحلي الموجز المرفق لشركة XXX المساهمة - كما في ٣٠ آذار ٢٠٠٩ وبيانات الدخل الشامل الموحد المرحلي الموجز والتغيرات في حقوق المساهمين الموحد المرحلي الموجز والتدفقات النقدية الموحدة المرحلية الموجزة للأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ .

إن إدارة الشركة مسؤولة عن إعداد هذه المعلومات المالية المرحلية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٤" إعداد التقارير المالية المرحلية"، إن مسؤوليتنا هي إبداء إستنتاج حول هذه المعلومات المالية المرحلية الموجزة إستناداً لمراجعتنا.

نطاق المراجعة

لقد قمنا بمراجعتنا وفقاً للمعيار الدولي المتعلق بعمليات المراجعة ٢٤١٠" مراجعة المعلومات المالية المرحلية التي يقوم بها مدقق الحسابات المستقل للمنشأة"، وتتكون مراجعة المعلومات المالية المرحلية من إجراء استفسارات بشكل رئيسي من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، والقيام بإجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى..

يقل نطاق المراجعة بشكل جوهري عن نطاق التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وبالتالي فإنها لا تمكننا من الحصول على تأكيد حول جميع الأمور الهامة التي يمكن تحديدها في عملية التدقيق، لذا فإننا لا نبدي رأي تدقيق حولها.

الاستنتاج

استناداً إلى مراجعتنا، فإنه لم يرد إلى علمنا ما يدعو إلى الاعتقاد بأن المعلومات المالية الموحدة المرحلية الموجزة المرفقة لا تظهر بصورة عادلة - من جميع النواحي الجوهرية - المركز المالي الموحد للشركة XXX المساهمة المغفلة - كما في ٣٠ آذار ٢٠٠٩ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية " للأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٤ إعداد التقارير المالية المرحلية."

تنتهي السنة المالية للشركة في ٣١ كانون الأول من كل عام وقد أعدت المعلومات المالية الموحدة المرحلية الموجزة المرفقة لأغراض الإدارة ومتطلبات هيئة الأوراق والأسواق المالية.

اسم المدقق وتوقيعه

التاريخ العنوان

تقرير حول مراجعة المعلومات المالية المرحلية /متحفظ/

السادة رئيس وأعضاء مجلس إدارة شركة xxx

/شركة مساهمة / دمشق - سورية

مقدمة

لقد قمنا بمراجعة بيان المركز المالي /الموجزة/ المرفقة للشركة في ٣١ آذار ٢٠٠٩ والبيانات /الموجزة/ للدخل الشامل والتغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية لفترة الأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ .إن الإدارة مسئولة عن إعداد وعرض هذه المعلومات المالية المرحلية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم / ٣٤" / إعداد التقارير لمالية المرحلية"، ومسئوليتنا هي إبداء استنتاج حول هذه المعلومات المالية المرحلية بناء على مراجعتنا.

نطاق المراجعة

باستثناء ما هو موضح في الفقرة التالية قمنا بإجراء مراجعتنا وفقا للمعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤١٠ " مراجعة المعلومات المالية المرحلية التي يقوم بها المدقق المستقل للمنشأة " وتتكون مراجعة المعلومات المالية المرحلية من إجراء استفسارات، وبشكل رئيسي من الموظفين المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى، وإن المراجعة أقل إلى حد كبير في نطاقها من التدقيق الذي يتم أداؤه وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ولذلك فهي لا تتيح لنا الحصول على تأكيد بأننا سنصبح على علم بجميع الأمور الهامة التي يمكن أن يحددها التدقيق، وتبعا لذلك فإننا لا نبدي رأي تدقيق..

أساس الاستنتاج المتحفظ

نتيجة للحريق في مكتب فرع في /التاريخ/ الذي أتلف سجلاته الخاصة بالذمم المدينة لم نستطع إكمال مراجعتنا لحسابات الذمم المدينة التي يبلغ مجموعها الوارد في المعلومات المالية المرحلية مبلغ ٠٠٠٠ ل.س ، وتقوم المنشأة بإعادة إنشاء هذه السجلات، وهي ليست متأكدة مما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ المبين أعلاه مخصص المبالغ المشكوك في تحصيلها، ولو استطعنا إكمال مراجعتنا لحسابات الذمم المدينة فإنه كان من المحتمل أن يصل إلى علمنا أمور تستدعي إجراء تعديلات ضرورية على المعلومات المالية المرحلية.

استنتاج متحفظ

باستثناء التعديلات على المعلومات المرحلية التي كان من الممكن أن تصل إلى علمنا لولا الوضع المبين أعلاه، وبناء على مراجعتنا، لم يصل إلى علمنا أي أمر يجعلنا نعتقد بأن المعلومات المالية المرحلية لم يتم إعدادها، من جميع النواحي الجوهرية، وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم / ٣٤" / إعداد التقارير المالية لمرحلية."

اسم المدقق وتوقيعه

التاريخ العنوان

حالات عملية للمناقشة

1)- تعطي عملية المراجعة تأكيداً : A. إيجابياً حول القوائم المالية B. سلبياً C. لا تعطي تأكيد مطلقاً D. غير ذلك	2)- أي الإجراءات التالية لا يحتمل أن يقوم بها المدقق عند مراجعة البيانات المالية المرحلية : A. إعادة احتساب مصروف الاستهلاك. B. تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية. C. الاستفسار من الإدارة D. الحصول على أدلة بأن البيانات المالية المرحلية تتفق مع السجلات المحاسبية.
3)- عندما يصل إلى علم المراجع معلومات حول وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية المرحلية ، فإن عليه أولاً: A. التحفظ في تقريره. B. الامتناع عن إبداء الرأي . C. إخبار الإدارة أوالمكلفين بالرقابة D. الانسحاب من العملية	4)- في حال عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة حول بعض المعلومات الهامة الواردة في القوائم المالية المرحلية ، فإن عليه : A. التحفظ في تقريره. B. الامتناع عن إبداء الرأي . C. إصدار تقرير معاكس (سلبي) D. الانسحاب من العملية .