

معيار المراجعة (٢٤٠): مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم
المالية

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٢٤٠)، كما صدر من مجلس
المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٤٠)

مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

الفقرة

مقدمة

١	..... نطاق هذا المعيار
٣-٢	..... خصائص الغش
٩-٤	..... المسؤولية عن منع الغش واكتشافه
١٠	..... تاريخ السريان
١١	..... الأهداف
١٢	..... التعريفات
	المتطلبات
١٥-١٣	..... نزعة الشك المهني
١٦	..... المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط
٢٥-١٧	..... إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٢٨-٢٦	..... تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها
٣٤-٢٩	..... الاستجابات للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش
٣٨-٣٥	..... تقييم أدلة المراجعة
٣٩	..... عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط
٤٠	..... الإفادات المكتوبة
٤٣-٤١	..... البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤٤	..... الإبلاغ عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة
٤٨-٤٥	..... التوثيق
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٥١-١	..... خصائص الغش
٧١-٦	..... المسؤولية عن منع الغش واكتشافه
١٠-٨١	..... نزعة الشك المهني
١٢-١١١	..... المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط
٢٨١-١٣١	..... إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها
٣٣١-٢٩١	..... تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها
٤٩١-٣٤١	..... الاستجابات للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش
٥٤١-٥٠١	..... تقويم أدلة المراجعة
٥٨١-٥٥١	..... عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط
٦٠١-٥٩١	..... الإفادات المكتوبة
٦٦١-٦١١	..... البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة
٦٩١-٦٧١	..... الإبلاغ عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة
	الملحق الأول: أمثلة على عوامل خطر الغش
	الملحق الثاني: أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش
	الملحق الثالث: أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية. ويستفيض على وجه الخصوص في كيفية تطبيق معيار المراجعة (٣١٥)١ ومعيار المراجعة (٣٣٠)٢ فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

خصائص الغش

٢. قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية إما بسبب غش أو خطأ. والعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الأساسي الذي نتج عنه التحريف في القوائم المالية متعمداً أو غير متعمد.
٣. رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، فإن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو ذلك الذي يترتب عليه تحريف جوهرى في القوائم المالية. ويوجد نوعان من التحريفات المتعمدة ذا صلة بالمراجع؛ التحريفات الناتجة عن تقرير مالي معشوش، والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول. ورغم أن المراجع قد يشك، أو في حالات نادرة قد يحدد حدوث غش، إلا أنه لا يفصل بشكل قانوني فيما إذا كان الغش قد حدث بالفعل. (راجع: الفقرات ١٧-١١)

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

٤. تقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه على عاتق كل من المكلفين بحوكمة المنشأة والإدارة. ومن المهم أن تقوم الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بالتشديد على منع الغش، لتقليل فرص وقوعه وردع مرتكبيه، بما يؤدي إلى إيجاد قناعة لدى الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمال اكتشافه والتعرض للعقاب. وينطوي ذلك على التزام بخلق ثقافة قوامها الأمانة والسلوك الأخلاقي، وهو ما يمكن تعزيزه عن طريق الإشراف الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة. ويشتمل إشراف المكلفين بالحوكمة على النظر في إمكانية تجاوز أدوات الرقابة أو التأثير بأي شكل آخر غير مناسب في آلية التقرير المالي، مثل الجهود التي تبذلها الإدارة من أجل إدارة الأرباح للتأثير على تصورات المحللين بشأن أداء المنشأة وربحيتها.

مسؤوليات المراجع

٥. يُعد المراجع الذي يقوم بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى، سواءً بسبب غش أو خطأ. وبسبب القيود الملازمة لعملية المراجعة، يوجد خطر لا يمكن تفاديه يتمثل في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من التخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بشكل سليم وفقاً لمعايير المراجعة٣.

٦. كما هو موضح في معيار المراجعة (٢٠٠)،٤ فإن الآثار المحتملة للقيود الملازمة للمراجعة تكون كبيرة بشكل خاص في حالة التحريف الناتج عن غش. ويُعد خطر عدم اكتشاف التحريف الجوهرى الناتج عن غش أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ. ويرجع ذلك إلى أن الغش قد ينطوي على مخططات متقدمة ومنظمة بعناية لإخفائه مثل التزوير، أو تعمد عدم تسجيل معاملات، أو

١ معيار المراجعة (٣١٥) "تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها"

٢ معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيمة"

٣ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرتان ٥٣١ و٥٤٠

٤ معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٥٣١

تعتمد تقديم إفادات مضملة إلى المراجع. وقد يكون اكتشاف مثل محاولات الإخفاء تلك أكثر صعوبة عندما تقتصر بالتواطؤ. فالتواطؤ قد يجعل المراجع يعتقد بأن أدلة المراجعة مقنعة عندما تكون في حقيقة الأمر غير صحيحة. وتعتمد قدرة المراجع على اكتشاف الغش على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الغش، وتكرار التلاعب ومداه، ودرجة التواطؤ، والحجم النسبي لكل مبلغ من المبالغ المتلاعب فيها، والمستويات الإدارية التي يشغلها الأفراد المتورطين في الغش. وفي حين أن المراجع قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحكم المهني، مثل التقديرات المحاسبية، قد حدثت بسبب غش أو خطأ.

٧. وعلاوة على ذلك، فإن خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهرى ناتج عن غش الإدارة أكبر من خطر عدم اكتشاف المراجع لتحريف جوهرى ناتج عن غش الموظفين، لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يُمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر في السجلات المحاسبية أو من عرض معلومات مالية مغشوشة أو تتجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش المشابهة من قبل الموظفين الآخرين.

٨. عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المراجع مسؤولاً عن الحفاظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، أخذاً في الحسبان احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، ومدركاً لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في اكتشاف الغش. وتهدف المتطلبات الواردة في هذا المعيار إلى مساعدة المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفي تصميم إجراءات لاكتشاف مثل هذا التحريف.

٩. قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية، بموجب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح، وفيما يتعلق بالغش، وقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المذكورة في هذا المعيار وفي معايير المراجعة الأخرى، أو قد تتجاوزها، ومن أمثلة ذلك: (راجع: الفقرة ٦٤)

- (أ) الاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بإجراء اتصالات محددة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم مدى مناسبة استجابته لعدم الالتزام، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ المزيد من التصرفات؛
- (ب) إبلاغ المراجعين الآخرين بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه (على سبيل المثال، عند مراجعة القوائم المالية لإحدى المجموعات)؛
- (ج) متطلبات التوثيق فيما يتعلق بعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه.

وقد يؤدي الالتزام بأي مسؤوليات إضافية إلى توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة بعمل المراجع، وفقاً لهذا المعيار ومعايير المراجعة الأخرى (على سبيل المثال، فيما يتعلق بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال).

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المراجع فيما يلي:

(أ) تحديد مخاطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية بسبب الغش وتقييمها؛

- (ب) الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، من خلال تصميم استجابات مناسبة وتنفيذها؛
- (ج) الاستجابة بشكل مناسب للغش أو الغش المشتبه فيه المكتشف أثناء المراجعة.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
- (أ) الغش: تصرف متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية.
- (ب) عوامل خطر الغش: أحداث أو ظروف تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهوى الفرصة لارتكابه.

المتطلبات

نزعة الشك المهني

١٣. وفقاً لمعيار المراجعة (٢٠٠)،^٥ يجب على المراجع أن يحافظ على نزعة الشك المهني طوال المراجعة، مدرراً لاحتلال أنه قد يوجد تحريف جوهرى بسبب الغش، بغض النظر عن خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرتين ٨، ٩١)
١٤. ما لم يكن لدى المراجع سبب يدعو للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل السجلات والوثائق على أنها صحيحة. ولكن إذا تبينت حالات أثناء المراجعة جعلت المراجع يعتقد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فيجب على المراجع إجراء المزيد من التحري. (راجع: الفقرة ١٠٠)
١٥. يجب على المراجع أن يتحرى عن أوجه عدم الاتساق، عندما تكون الإجابات على الاستفسارات المطروحة من المراجع على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة غير متسقة.

المنافشة بين أعضاء فريق الارتباط

١٦. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط وقيام الشريك المسؤول عن الارتباط بتحديد الأمور التي يجب إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لم يشاركوا في المناقشات.^٦ ويجب أن تركز هذه المناقشات بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك كيفية حدوث الغش. ويجب أن تتم هذه المناقشات دون مراعاة لمعتقدات أعضاء فريق الارتباط بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (راجع: الفقرتين ١١١، ١٢٠)

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٧. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)،^٧ يجب على المراجع تنفيذ الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٨-٢٥ للحصول على معلومات لاستخدامها في تحديد مخاطر التحريف

^٥ معيار المراجعة ٢٠٠، الفقرة ١٥

^٦ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ١٠

^٧ معيار المراجعة ٣١٥، الفقرات ٤٥-٢٤

الجوهري بسبب الغش.

الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

١٨. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عما يلي:

- (أ) تقييم الإدارة لخطر أن القوائم المالية قد تكون محرفة بشكل جوهري بسبب الغش، بما في ذلك طبيعة ومدى وتكرار هذا التقدير؛ (راجع: الفقرتين ١٣٠، ١٤١)
- (ب) آلية الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، بما في ذلك أي مخاطر معينة للغش تكون الإدارة قد قامت بتحديدتها أو تم لفت انتباهها إليها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على خطر الغش؛ (راجع: الفقرة ١٥٤)
- (ج) تواصل الإدارة، إن وجد، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بآلياتها لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها؛
- (د) تواصل الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بوجهات نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

١٩. يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة والموظفين الآخرين داخل المنشأة، عند الاقتضاء، لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. (راجع: الفقرات ١٦١-١٨١)

٢٠. بالنسبة للمنشآت التي بها وظيفة للمراجعة الداخلية، يجب على المراجع الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على رأيهم في مخاطر الغش. (راجع: الفقرة ١٩١)

المكلفون بالحوكمة

٢١. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة^٨، يجب على المراجع التوصل إلى فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة لعملية الإشراف على آليات الإدارة الخاصة بتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها، وفهم للرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من تلك المخاطر. (راجع: الفقرات ٢٠٠-٢٢٢)

٢٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يجب على المراجع الاستفسار من المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم علم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتتم هذه الاستفسارات، في جزء منها، لتأييد ردود الإدارة على الاستفسارات التي أرسلت إليها.

العلاقات غير المألوفة أو غير المتوقعة المحددة

٢٣. يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت العلاقات غير المألوفة أو غير المتوقعة التي تم تحديدها من خلال الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش.

المعلومات الأخرى

٢٤. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي حصل عليها تشير إلى مخاطر

^٨ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣

وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرة ٢٣١)

تقويم عوامل خطر الغش

٢٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تم تنفيذها وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش. ورغم أن عوامل خطر الغش قد لا تعني بالضرورة وجود غش، إلا أنها توجد غالباً في الظروف التي شهدت حدوث غش، ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر وجود تحريف جوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات ٢٤١-٢٨١)

تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها

٢٦. وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)، يجب على المراجع تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.^٩

٢٧. عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها، يجب على المراجع، بناءً على افتراض وجود مخاطر غش في إثبات الإيرادات، تقويم أنواع الإيرادات أو معاملات الإيرادات أو الإقرارات التي تنشأ عنها مثل هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٨ التوثيق المطلوب عندما يخلص المراجع إلى عدم انطباق هذا الافتراض في ظروف ارتباط المراجعة، وبالتالي عدم تحديده لإثبات الإيرادات كأحد مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. (راجع: الفقرات ٢٩١-٣١١)

٢٨. يجب على المراجع أن يتعامل مع المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وبناءً عليه، وطالما أنه لم يتم بذلك بالفعل، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة بهذه المخاطر. (راجع: الفقرتين ٣٢١، ٣٣١)

الاستجابات للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش

الاستجابات العامة

٢٩. وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية.^{١٠} (راجع: الفقرة ٣٤١)

٣٠. عند تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع:

(أ) تحديد العاملين والإشراف عليهم، مع الأخذ في الحسبان معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين ستؤكل إليهم مسؤوليات مهمة في الارتباط، وتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش التي ينطوي عليها الارتباط؛ (راجع: الفقرتين ٣٥١، ٣٦١)

(ب) تقويم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة، وخصوصاً تلك المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة، قد يكون مؤشراً على وجود تقرير مالي مغشوش بسبب جهود الإدارة الرامية إلى إدارة الأرباح؛

(ج) تضمين عنصر المفاجأة في اختياره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. (راجع: الفقرة ٣٧١)

^٩ معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٢٥

^{١٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات

٣١. وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهما للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات. ١١ (راجع: الفقرة ٣٨١-٤١)

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

٣٢. تحظى الإدارة بوضع فريد يميّنها من ارتكاب الغش بسبب قدرتها على التلاعب في السجلات المحاسبية وإعداد قوائم مالية مغشوشة عن طريق تجاوز أدوات الرقابة التي تبدو وكأنها تعمل بفاعلية، وهي على خلاف ذلك. وعلى الرغم من اختلاف مستوى خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة من منشأة لأخرى، فإن هذه المخاطر موجودة في جميع المنشآت. وبسبب عدم القدرة على توقع الطريقة التي يمكن أن يحدث بها مثل هذا التجاوز، فإن ذلك يعد خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش، ومن ثم يُعد خطراً مهماً.

٣٣. بغض النظر عن تقييم المراجع لمخاطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لتحقيق ما يلي:

(أ) اختبار مدى مناسبة قيود اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام، والتعديلات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية. وعند تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة لمثل هذه الاختبارات يجب على المراجع القيام بما يلي:

- (١) الاستفسار من الأفراد المشاركين في آلية التقرير المالي عن الأنشطة غير المناسبة أو غير المألوفة فيما يتعلق بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى؛
- (٢) اختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في نهاية فترة التقرير؛
- (٣) النظر في مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة. (راجع: الفقرات ٤٢١-٤٥٤)

(ب) فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما إذا كانت تحتوي على تحيزات، وتقويم ما إذا كانت الظروف التي أدت إلى وجود التحيز، إن وجد، تمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش. وعند إجراء هذا الفحص، يجب على المراجع:

- (١) تقويم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المُضمّنة في القوائم المالية، حتى ولو كانت في مفرداتها معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة يمكن أن يمثل خطراً لوجود تحريف جوهرى بسبب الغش. وفي هذه الحالة، يجب على المراجع أن يُعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل؛
- (٢) إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات واقتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. (راجع: الفقرات ٤٦١-٤٨١)

(ج) بالنسبة للمعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لعمل المنشأة، أو التي تبدو غير مألوفة في ضوء فهم المراجع للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان المبرر التجاري لهذه المعاملات (أو عدم

١١ معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

وجود مثل هذا المبرر) يشير إلى إمكانية الدخول فيها كوسيلة لإعداد تقرير مالي معشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول. (راجع: الفقرة ٤٩٤)

٣٤. لتحقيق الاستجابة للمخاطر المحددة فيما يتعلق بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة، يجب على المراجع تحديد ما إذا كان بحاجة إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها أعلاه (أي عندما تكون هناك مخاطر إضافية معينة لتجاوزات الإدارة لا تغطيها الإجراءات المنفذة لاستيفاء المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٣).

تقديم أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ٥٠٠)

٣٥. يجب على المراجع تقديم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة، عند تكوين استنتاج عام بشأن ما إذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم المراجع للمنشأة، تشير إلى وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل. (راجع: الفقرة ٥١٤)

٣٦. عندما يحدد المراجع تحريفاً، يجب عليه تقديم ما إذا كان ذلك التحريف يُعدّ مؤشراً على وجود غش. وفي حالة وجود مثل هذا المؤشر، فيجب على المراجع تقديم الآثار المترتبة على هذا التحريف بالنسبة لجوانب المراجعة الأخرى، وبخاصة مدى إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة، مع إدراك أن حالة الغش من غير المرجح أن تكون حدثاً منعزلاً. (راجع: الفقرة ٥٢١)

٣٧. إذا حدد المراجع تحريفاً، سواءً كان جوهرياً أو غير جوهري، وكان لديه من الأسباب ما يدعوه للاعتقاد بأن هذا التحريف نتيجة لغش، أو يمكن أن يكون نتيجة لغش، وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في هذا التحريف، فيجب عليه إعادة النظر في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش، وأثر هذا التقدير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى احتمالية وجود تواطؤ بين الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في مدى إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. (راجع: الفقرة ٥٣٤)

٣٨. إذا تأكد المراجع من أن القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري نتيجة لغش، أو كان غير قادر على استنتاج ذلك، فيجب عليه تقديم ما يترتب على ذلك من آثار على المراجعة. (راجع: الفقرة ٥٤١)

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط

٣٩. إذا واجه المراجع ظروفاً استثنائية، نتيجةً لتحريف ناتج عن غش أو غش مشتبه فيه، مما يثير الشكوك حول قدرته على الاستمرار في تنفيذ المراجعة، فيجب عليه:

(أ) تحديد المسؤوليات المهنية والنظامية المنطبقة في ظل هذه الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يُلزم المراجع بتقديم تقرير بذلك إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات، إلى السلطات التنظيمية؛

(ب) النظر في مناسبة انسحابه من الارتباط، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة؛

(ج) في حالة انسحابه:

(١) مناقشة الانسحاب من الارتباط والأسباب التي دعت للانسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع المكلفين بالحوكمة؛

(٢) تحديد ما إذا كان هناك متطلب مهني أو نظامي يتطلب تقديم تقرير إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه لأداء المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات

التنظيمية، حول انسحاب المراجع من الارتباط وأسباب ذلك. (راجع: الفقرات ٥٨٤-٥٥١)

الإفادات المكتوبة

٤٠. يجب على المراجع أن يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم:
- (أ) يقرّون بمسؤوليتهم عن تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه؛
- (ب) أفصحوا للمراجع عن نتائج تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية مُحرفةً تحريفاً جوهرياً نتيجة للغش؛
- (ج) أفصحوا للمراجع عن علمهم بحدوث غش، أو غش مشتبّه فيه، يؤثر على المنشأة ومتورط فيه:
- (١) الإدارة؛ أو
- (٢) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
- (٣) أشخاص آخرون، عندما يُحتمل أن يكون للغش تأثير جوهري على القوائم المالية؛
- (د) أفصحوا للمراجع عن علمهم بأي مزاعم أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو سلطات تنظيمية أو آخرون، تدل على وجود غش، أو غش مشتبّه فيه، يؤثر على القوائم المالية للمنشأة. (راجع: الفقرتين ٥٩١، ٦٠١)

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤١. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، فإن المراجع إذا حدد وجود غش، أو حصل على معلومات تشير إلى احتمال وجود غش، فيجب عليه إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب، بهدف إبلاغ من يتحملون المسؤولية الرئيسية عن منع الغش واكتشاف حدوثه بالأمور ذات الصلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين ٦١١، ٦٢١)
٤٢. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتوصل المراجع إلى وجود، أو اشتبه في وجود غش متورط فيه:
- (أ) الإدارة؛ أو
- (ب) الموظفون الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية؛ أو
- (ج) أشخاص آخرون، عندما يؤدي الغش إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، فيجب على المراجع إبلاغ هذه الأمور للمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. وفي حالة اشتباه المراجع في حدوث غش تورطت فيه الإدارة، فيجب عليه أن يبلغ هذه الشكوك للمكلفين بالحوكمة وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة لاستكمال المراجعة. ويلزم تقديم هذه البلاغات للمكلفين بالحوكمة ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح (راجع: الفقرات ٦١١، ٦٣١-٦٥١)
٤٣. ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح، يجب على المراجع أن يُبلِّغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور أخرى ترتبط بالغش، وتُعد، بحسب حكم المراجع، ذات صلة بمسؤولياتهم. (راجع: الفقرتين ٦٦١، ٦٦١)

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة

٤٤. في حالة قيام المراجع بتحديد حدوث غش أو اشتباهه في حدوثه، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة: (راجع: الفقرات ٦٧١-٦٩١)
- (أ) تتطلب منه أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.
- (ب) تفرض مسؤوليات قد يكون من المناسب بموجبها، في ظل الظروف القائمة، أن يقوم بالتقرير عن ذلك لسلطة معنية خارج المنشأة.

التوثيق

٤٥. يجب على المراجع أن يُضْمَنَ في توثيقه لأعمال المراجعة،^{١٢} فيما يتعلق بفهم المراجع للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الجوهرى وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣١٥)،^{١٣} ما يلي:
- (أ) القرارات المهمة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، فيما يتعلق بقابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهرى بسبب الغش؛
- (ب) المخاطر المحددة والمُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.
٤٦. يجب على المراجع أن يُضْمَنَ ما يلي في توثيقه لأعمال المراجعة فيما يتعلق باستجاباته لمخاطر التحريف الجوهرى المُقيّمة، وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٣٠):^{١٤}
- (أ) الاستجابات العامة للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى القوائم المالية، وطبيعية وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وعلاقة تلك الإجراءات بالمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات؛
- (ب) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.
٤٧. يجب على المراجع أن يُضْمَنَ في توثيقه لأعمال المراجعة البلاغات المتعلقة بالغش التي تم إرسالها إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية وغيرهم.
٤٨. إذا خلص المراجع إلى أن الافتراض المسبق بوجود خطر تحريف جوهرى بسبب الغش يتعلق بإثبات الإيرادات لا ينطبق في ظل ظروف الارتباط، فيجب على المراجع أن يُضْمَنَ في توثيقه لأعمال المراجعة أسباب ذلك الاستنتاج.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

خصائص الغش (راجع: الفقرة ٣)

١١. ينطوي الغش، سواءً كان تقريراً مالياً مغشوشاً أو اختلاصاً لأصول، على دوافع أو ضغوط لارتكابه، وفرص متصورة لارتكابه، وبعض التبرير المنطقي لفعل ذلك. فعلى سبيل المثال:

^{١٢} معيار المراجعة (٢٣٠)، "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ٦٤

^{١٣} معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣٢

^{١٤} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

• قد تتولد الدوافع أو الضغوط لإعداد تقرير مالي مغشوش عندما تكون الإدارة واقعة تحت ضغط، من مصادر خارج المنشأة أو داخلها، لتحقيق التوقعات (التي قد تكون غير واقعية) بشأن مستهدف الأرباح أو النتائج المالية، خاصة إذا كانت التبعات المترتبة على فشل الإدارة في تحقيق الأهداف المالية كبيرة. وبالمثل، قد يتولد لدى الأفراد الدافع لاختلاس الأصول، على سبيل المثال، بسبب عيبتهم في مستوى يتجاوز إمكانياتهم.

• تظهر الفرص المتصورة لارتكاب غش عندما يعتقد الفرد أن بإمكانه تجاوز الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، بسبب وجود الفرد في موضع ثقة أو علمه بأوجه قصور معينة في الرقابة الداخلية.

• قد يتمكن الأفراد من إيجاد مبرر منطقي لارتكاب فعل ينطوي على غش. فبعض الأفراد يكون لديهم موقف سلوكي أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بارتكاب فعل غير أمين بشكل متعمد وعن علم. ومع ذلك، فإن بعض الأشخاص الشرفاء قد يرتكبون حالات غش في بيئة تفرص عليهم ضغوطاً كبيرة لارتكابها.

٢١. ينطوي التقرير المالي المغشوش على تحريفات متعددة، بما في ذلك إغفال ذكر مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدميها. وقد يكون السبب في ذلك محاولات الإدارة لإدارة الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحياتها. وقد تبدأ إدارة الأرباح بتصرفات بسيطة أو بتعديل غير مناسب لافتراضات الإدارة أو تغييرات في اجتهاداتها. وقد تزيد هذه التصرفات بسبب الضغوط والدوافع إلى الحد الذي يؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تنتسب الضغوط لتلبية التوقعات السوقية أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء في قيام الإدارة باتخاذ مواقف متعمدة تؤدي إلى إعداد تقرير مالي مغشوش عن طريق التحريف الجوهرية في القوائم المالية. وفي بعض المنشآت، قد يتوفر لدى الإدارة الدافع لتقليل الأرباح بشكل جوهري رغبة في تخفيض الضريبة، أو تضخيم الأرباح رغبة في الحصول على تمويل بنكي.

٣١. ينتج التقرير المالي المغشوش عن طريق ما يلي:

- التلاعب، أو طمس الحقائق (بما في ذلك التزوير)، أو التغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أعدت على أساسها القوائم المالية.
- إساءة عرض القوائم المالية، أو الإغفال المتعمد لأحداث أو معاملات أو معلومات مهمة أخرى من القوائم المالية.
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

٤١. غالباً ما ينطوي التقرير المالي المغشوش على تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة التي قد تبدو في حالات أخرى أنها تعمل بفاعلية. ومن الممكن أن ترتكب الإدارة الغش من خلال تجاوزها لأدوات الرقابة بشكل متعمد باستخدام أساليب مختلفة مثل ما يلي:

- تسجيل قيود يومية وهمية، وبخاصة في نهاية الفترة المحاسبية، للتلاعب في النتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الافتراضات وتغيير الاجتهادات المستخدمة في تقدير أرصدة الحسابات بشكل غير مقبول.
- حذف الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال فترة التقرير من القوائم المالية، أو تقديم أو تأجيل إثباتاتها.

- حذف أو حجب أو تحريف الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، أو الإفصاحات التي تُعد ضرورية لتحقيق العرض العادل.
 - إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
 - التورط في معاملات معقدة يتم هيكلتها بغرض إساءة عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
 - تغيير السجلات والشروط ذات العلاقة بالمعاملات المهمة وغير المألوفة.
- ٥٠ . يشمل اختلاس الأصول سرقة أصول المنشأة، وغالباً ما يرتكبه الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً وغير جوهريّة. ومع ذلك، فقد تتورط فيه أيضاً الإدارة التي تكون عادةً أكثر قدرة على تمويه أو إخفاء الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها. ويُمكن أن يتم اختلاس الأصول بطرق مختلفة، من بينها:
- اختلاس المقبوضات (على سبيل المثال، اختلاس المتحصلات من الحسابات مستحقة التحصيل أو تحويل المقبوضات من حسابات تم إعدامها إلى حسابات بنكيه خاصة).
 - سرقة أصول مادية أو ملكية فكرية (على سبيل المثال، سرقة المخزون للاستعمال الشخصي أو لبيعها، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بالإفصاح له عن بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
 - التسبب في قيام المنشأة بدفع ثمن سلع وخدمات دون استلامها (على سبيل المثال، المدفوعات لموردين وهميين، والرشاوي التي يدفعها الموردون لمندوبي مشتريات الشركة مقابل تضخيم الأسعار، والمدفوعات لموظفين وهميين).
 - استخدام أصول المنشأة لأغراض شخصية (على سبيل المثال، استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).
- ويكون اختلاس الأصول مقترناً في الغالب بسجلات أو مستندات غير حقيقية أو مضللة بهدف إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

المسؤولية عن منع الغش واكتشافه

مسؤوليات المراجع (راجع: الفقرة ٩)

- ٦٠ . قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات إضافية واتخاذ المزيد من التصرفات. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين أن يقوم المراجع باتخاذ خطوات للاستجابة لعدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ تصرفات إضافية. وقد يكون من بين هذه الخطوات الإبلاغ عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى المراجعين الآخرين داخل المجموعة، بما في ذلك إلى الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة، أو المراجعين المختصين أو المراجعين الآخرين الذين ينفذون أعمالاً في مكونات المجموعة لأغراض أخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية للمجموعة.^{١٥}

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

- ٧٠ . قد تتحدد مسؤوليات المراجع في القطاع العام فيما يتعلق بالغش بموجب الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى المنطبقة على منشآت القطاع العام، أو قد يتم تغطيتها بشكل منفصل في التكليف

^{١٥} انظر، على سبيل المثال، البندين ٢٢٥-٢١ و ٢٢٥-٢٢ من قواعد أخلاقيات المهنة.

الرسمي الصادر للمراجع. وتبعاً لذلك، قد لا تقتصر مسؤوليات المراجع في القطاع العام على النظر في مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية، بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أكبر للنظر في مخاطر الغش.

نزعة الشك المهني (راجع: الفقرات ١٣-١٥)

٨٤. يتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحى بوجود تحريف جوهري بسبب الغش. ويشمل ذلك النظر في مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة وأدوات الرقابة على إعدادها وصونها، عند الاقتضاء. وبسبب خصائص الغش، فإن نزعة الشك المهني للمراجع تُعد ذات أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

٩٤. رغم أنه لا يُتوقع من المراجع أن يتجاهل خبرته السابقة بخصوص أمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني تكون ذات أهمية كبيرة عند النظر في مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش نظراً لأنه قد يوجد تغيير في الظروف.

١٠٤. نادراً ما يستلزم تنفيذ المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التحقق من صحة المستندات، كما إن المراجع غير مدرب ليكون، ومن غير المتوقع أن يكون، خبيراً في التحقق من صحة المستندات^{١١} ولكن إذا تبيّنت للمراجع حالات أثناء المراجعة دعت إلى الاعتقاد بأن مستنداً ما قد لا يكون موثقاً أو أن شروطاً في مستند ما قد تم تعديلها ولكن دون الإفصاح عن ذلك للمراجع، فقد يكون من بين الإجراءات التي من الممكن اتخاذها لإجراء المزيد من التحري ما يلي:

- المصادقة المباشرة من طرف ثالث.
- الاستعانة بعمل خبير لتقييم موثوقية المستند.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٦)

١١٤. إن مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش مع فريق الارتباط:

- تمنح أعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة الفرصة لعرض وجهة نظرهم بخصوص كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات.
- تُمكن المراجع من النظر في الاستجابة المناسبة لمواجهة تلك القابلية، وتحديد أي من أعضاء فريق الارتباط سيتولى القيام بإجراءات مراجعة معينة.
- تسمح للمراجع بتحديد كيفية مشاركة نتائج إجراءات المراجعة بين فريق الارتباط، وكيفية التعامل مع أي مزاعم ترد للمراجع بشأن حدوث غش.

١٢٤. قد تتضمن المناقشة أموراً مثل:

- تبادل الأفكار بين أعضاء فريق الارتباط حول الكيفية التي يعتقدون أن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (بما في ذلك كل قائمة وإفصاح) قد تكون معرضة بها للتحريف الجوهري بسبب الغش ومواضع مثل هذه التحريفات، وكيف يُمكن للإدارة إعداد تقرير مالي مغشوش وإخفاء هذا الغش، وكيف يُمكن اختلاس أصول المنشأة.
- النظر في الظروف التي قد تشير إلى إدارة الأرباح والممارسات التي ربما تكون الإدارة قد لجأت إليها لإدارة الأرباح والتي أدت إلى إنتاج تقرير مالي مغشوش.

^{١١} معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٤٩٤

- النظر في خطر قيام الإدارة بمحاولة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأمر المفصح عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الجوهرية أو عن طريق استخدام لغة غير واضحة أو غامضة).
- النظر في العوامل الداخلية والخارجية المعروفة المؤثرة على المنشأة والتي قد تولد دافعاً أو ضغطاً على الإدارة أو على أشخاص آخرين لارتكاب الغش، وتوفر الفرصة لارتكاب الغش، وتشير إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكن الإدارة أو الأشخاص الآخرين من تبرير ارتكابهم للغش.
- النظر في مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم القدرة على الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للاختلاس.
- النظر في أي تغيرات غير مألوفة وغير مبررة، تمت إلى علم فريق الارتباط، في السلوك أو المستوى المعيشي للإدارة أو الموظفين.
- التأكيد على أهمية الحفاظ على الحالة الذهنية المناسبة طوال عملية المراجعة بشأن احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الغش.
- النظر في أنواع الظروف التي، إن وجدت، قد تشير إلى احتمال حدوث غش.
- النظر في كيفية إدخال عنصر المفاجأة في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها.
- النظر في إجراءات المراجعة التي قد يتم اختيارها للاستجابة لقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، وما إذا كانت هناك أنواع معينة من تلك الإجراءات أكثر فاعلية من غيرها.
- النظر في أي مزاعم تنمو إلى علم المراجع بوجود غش.
- النظر في خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

الاستفسارات من الإدارة

تقييم الإدارة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش (راجع: الفقرة ١٨(أ))

١٣١. تتحمل الإدارة المسؤولية عن الرقابة الداخلية في المنشأة وعن إعداد القوائم المالية. وبناءً عليه، فإنه من المناسب للمراجع أن يستفسر من الإدارة عن تقييمها لخطر الغش وأدوات الرقابة المطبقة لمنع اكتشافه. وقد تتباين طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لمثل هذا الخطر وأدوات الرقابة من منشأة لأخرى. ففي بعض المنشآت، قد تقوم الإدارة بتقييمات تفصيلية على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة. وفي البعض الآخر، قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيماً وأقل تكراراً. وتُعد طبيعة تقييم الإدارة، ومدى هذا التقييم وتكراره، ذا صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يكون عدم قيام الإدارة بتقييم خطر الغش مؤشراً في بعض الظروف على عدم الاهتمام الذي توليه الإدارة للرقابة الداخلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٤١. قد يكون تقييم الإدارة في بعض المنشآت، خاصةً المنشآت الأصغر، منصباً على المخاطر المرتبطة بغش الموظفين أو اختلاس الأصول.

آلية الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والاستجابة لها (راجع: الفقرة ١٨ (ب))

١٥أ. في حالة امتلاك المنشأة لأكثر من موقع عمل، فقد تتضمن آليات الإدارة مستويات مختلفة لمتابعة المواقع التشغيلية، أو قطاعات الأعمال. وقد تقوم الإدارة أيضاً بتحديد مواقع تشغيلية أو قطاعات أعمال معينة من المحتمل أن يزيد فيها خطر حدوث الغش.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ١٩)

١٦أ. قد توفر استفسارات المراجع من الإدارة معلومات مفيدة بخصوص مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الموظفين. ومع ذلك، فإن مثل تلك الاستفسارات من غير المحتمل أن توفر معلومات ذات فائدة فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية الناتج عن غش الإدارة. ومن ثم، فإن الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة قد يوفر للأفراد الفرصة لإبلاغ المراجع بمعلومات قد لا يوجد سبيل آخر للإبلاغ بها.

١٧أ. ومن أمثلة الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين قد يوجه إليهم المراجع استفسارات عن وجود غش، أو الاشتباه في وجوده:

- العاملون في العمليات التشغيلية، غير المشاركين بشكل مباشر في آلية التقرير المالي.
- الموظفون في مختلف مستويات السلطة.
- الموظفون المشاركون في إنشاء أو معالجة أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير المألوفة ومن يشرفون عليهم أو يتولون متابعتهم.
- المستشار القانوني داخل المنشأة.
- المسؤول المختص بالسلوك الأخلاقي أو ما في حكمه.
- الشخص أو الأشخاص المكلفين بالتعامل مع المزاعم بحدوث غش.

١٨أ. تكون الإدارة في الغالب في أفضل وضع يتيح لها ارتكاب الغش. وبناءً عليه، فقد يرى المراجع ضرورة لتأييد ردود الإدارة على استفساراته بمعلومات أخرى، عند تقويم تلك الردود مع التحلي بنزعة الشك المهني.

الاستفسار من المراجعة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٠)

١٩أ. يحدد معيار المراجعة (٣١٥) ومعيار المراجعة (٦١٠) متطلبات ويقدمان إرشادات ذات صلة بمراجعة تلك المنشآت التي توجد بها وظيفة مراجعة داخلية.^{١٧} وللوفاء بمتطلبات هذين المعيارين في سياق الغش، قد يستفسر المراجع عن أنشطة بعينها لهذه الوظيفة، تشمل على سبيل المثال:

- الإجراءات التي نفذها المراجعون الداخليون خلال العام، إن وجدت، لاكتشاف الغش.
- ما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأي نتائج ظهرت من تلك الإجراءات.

التوصل إلى فهم للنور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (راجع: الفقرة ٢١)

٢٠أ. يشرف المكلفون بالحوكمة على أنظمة المنشأة الخاصة بمتابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالأنظمة. وفي الكثير من الدول، تمتاز ممارسات حوكمة الشركات بتطورها، ويؤدي المكلفون بالحوكمة دوراً فعالاً في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الغش والرقابة الداخلية ذات الصلة. وحيث إن مسؤوليات المكلفين بالحوكمة وكذلك الإدارة قد تختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى،

^{١٧} معيار المراجعة (٣١٥) الفقرتين (أ) و(ب)، ومعيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

فمن الأهمية بمكان أن يفهم المراجع مسؤوليات كل منهم حتى يتمكن من فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه الأفراد المعنيون.^{١٨}

٢١١. قد يوفر فهم الدور الإشرافي الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة الرؤية المطلوبة بشأن قابلية تعرض المنشأة لغش من جانب الإدارة، ومدى كفاية الرقابة الداخلية على مخاطر الغش، وكفاءة الإدارة ونزاهتها. ويمكن للمراجع أن يتوصل إلى هذا الفهم بأكثر من طريقة، مثل حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشات بهذا الخصوص، أو قراءة محاضر تلك الاجتماعات، أو الاستفسار من المكلفين بالحوكمة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٢١. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. وهذا هو الوضع في المنشآت الصغيرة، حيث يوجد مالك واحد يدير المنشأة ولا يوجد لأي شخص آخر دور في الحوكمة. وفي مثل هذه الحالات، لا يُتخذ عادةً أي تصرف من جانب المراجع، حيث لا يوجد إشراف مستقل عن الإدارة.

النظر في المعلومات الأخرى (راجع: الفقرة ٢٤)

٢٣١. بالإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، قد تساعد المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها عن المنشأة وبيئتها في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش. وقد توفر المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة معلومات تساعد في التعرف على تلك المخاطر. وبالإضافة إلى ذلك، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها من آليات قبول المراجع للعمل والحفاظ على العلاقة معه، والخبرة المكتسبة من أداء ارتباطات أخرى للمنشأة، على سبيل المثال ارتباطات فحص المعلومات المالية الأولية، قد تكون ملائمة في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش.

تقييم عوامل خطر الغش (راجع: الفقرة ٢٥)

٢٤١. قد يكون من الصعب اكتشاف الغش نظراً لأنه عادةً ما يتم إخفاؤه. ومع ذلك، فقد يستطيع المراجع تحديد أحداث أو حالات تشير إلى وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش أو تهيب الفرصة لارتكابه (عوامل خطر الغش). فعلى سبيل المثال:

- الحاجة إلى تلبية توقعات أطراف ثالثة، من أجل الحصول على تمويل إضافي ببيع حقوق الملكية، قد يولد ضغطاً لارتكاب الغش؛
- منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أرباح غير واقعية قد يولد حافزاً لارتكاب الغش؛
- بيئة الرقابة غير الفعالة قد تهيب الفرصة لارتكاب الغش.

٢٥١. ليس من السهولة ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها. فأهمية هذه العوامل تتباين فيما بينها تبايناً كبيراً. وبعض تلك العوامل يكون موجوداً داخل المنشآت، لكن الظروف الخاصة المحيطة بها لا تؤدي إلى خلق مخاطر التحريف الجوهرية. وبناءً عليه، فإن تقرير وجود أي من تلك العوامل وما إذا كان سيتم أخذه في الحسبان عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية للقوائم المالية بسبب الغش يتطلب ممارسة الحكم المهني.

٢٦١. يتضمن الملحق الأول أمثلة على عوامل خطر الغش المتعلقة بالتقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف هذه الأمثلة التوضيحية لعوامل الخطر على أساس الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عند حدوث الغش، وهي:

^{١٨} يناقش معيار المراجعة (٢٦٠)، في الفقرات أ١- أ٨، مسألة الأشخاص الذين يتواصل معهم المراجع عندما يكون هيكل الحوكمة في المنشأة غير مُحدد بشكل جيد.

- وجود دافع أو ضغط لارتكاب الغش؛
- وجود فرصة متصورة لارتكاب الغش؛
- القدرة على تبرير التصرف المنطوي على غش.

وقد لا تكون عوامل الخطر التي تُعد انعكاساً لموقف سلوكي يسمح بتبرير التصرف المنطوي على غش قابلة للملاحظة من قبل المراجع. ومع ذلك، قد يصبح المراجع على دراية بوجود مثل تلك المعلومات. وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش الموضحة في الملحق الأول تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف التي قد يواجهها المراجعون، إلا أنها ليست سوى أمثلة وقد توجد عوامل خطر أخرى.

٢٧٤. إن لحجم المنشأة ومدى تعقدها وخصائص الملكية فيها تأثير كبير على النظر في عوامل خطر الغش ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، في حالة المنشآت الكبيرة، قد توجد عوامل تحد عادةً من تصرفات الإدارة غير السليمة، مثل:

- الإشراف الفعال الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة.
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فعالة.
- وجود قواعد سلوك مهني مكتوبة ومطبقة.

وعلاوة على ذلك، فإن عوامل خطر الغش التي تؤخذ في الحسبان على المستوى التشغيلي لقطاعات الأعمال قد توفر وجهات نظر مختلفة عند مقارنتها بتلك التي يتم التوصل إليها عند النظر في عوامل خطر الغش على مستوى المنشأة ككل.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٢٨٤. قد لا تنطبق معظم أو كل الاعتبارات المذكورة أعلاه في حالة المنشآت الصغيرة، أو قد تكون أقل صلة. فعلى سبيل المثال، قد لا يوجد بالمنشآت الأصغر قواعد مكتوبة للسلوك المهني، وبدلاً من ذلك، قد توجد بها ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال التواصل الشفهي والنموذج العملي الذي تقدمه الإدارة. إن هيمنة فرد واحد على الإدارة في المنشأة الصغيرة لا يعني أو يشير، في حد ذاته، إلى إخفاق الإدارة في الإبداء والإعلان عن الموقف السلوكي المناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وآلية التقرير المالي. وفي بعض المنشآت، يمكن لضرورة الحصول على إذن الإدارة أن يعوض عن قصور أدوات الرقابة وأن يحد من خطر الغش من جانب الموظفين. ومع ذلك، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد يؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة الداخلية حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.

تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها

مخاطر الغش في إثبات الإيرادات (راجع: الفقرة ٢٧)

٢٩٤. ينتج التحريف الجوهرى الذي بسبب التقرير المالي المغشوش من حيث إثبات الإيرادات، غالباً، من المبالغة في الإيرادات، على سبيل المثال من خلال الإثبات المبكر للإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد ينتج أيضاً من تخفيض الإيرادات، على سبيل المثال من خلال تأجيل إثبات الإيرادات بطريقة غير سليمة إلى فترة لاحقة.

٣٠٤. قد تكون مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في بعض المنشآت أكبر منها في منشآت أخرى. فعلى سبيل المثال، قد توجد ضغوط على الإدارة أو دوافع لديها لإعداد تقرير مالي مغشوش من خلال إثبات الإيرادات على نحو غير سليم في حالة المنشآت المدرجة عندما يُقاس الأداء، على سبيل المثال، من حيث النمو في الإيرادات أو الأرباح للعام الحالي مقارنةً بالعام السابق. وبالمثل، وعلى سبيل المثال، قد تزيد مخاطر الغش في إثبات الإيرادات في حالة المنشآت التي يتحقق فيها جزء كبير من الإيرادات من

خلال المبيعات النقدية.

٣١١. قد يكون الافتراض المسبق بوجود مخاطر للغش في إثبات الإيرادات افتراضاً مردوداً. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع إلى عدم وجود خطر للتحريف الجوهرى بسبب الغش فيما يتعلق بإثبات الإيرادات في حالة وجود نوع واحد من معاملات الإيراد البسيطة، مثل الإيراد الناتج عن وحدة تأجير عقارية واحدة.

تحديد مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش وتقييمها، وفهم أدوات الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (راجع: الفقرة ٢٨)

٣٢١. قد تقوم الإدارة باجتهادات بشأن طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي اختارت تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي رأت افتراض وجودها.^{١٩} وعند تحديد أدوات الرقابة التي يجب تطبيقها لمنع الغش واكتشاف حدوثه، فإن الإدارة تأخذ في الحسبان المخاطر المتعلقة باحتمال أن تكون القوائم المالية مُحَرَّفَةً بشكل جوهرى نتيجة للغش. وفي هذا الإطار، قد تستنتج الإدارة أنه من غير الفعّال من حيث التكلفة تطبيق أداة رقابة معينة والإبقاء عليها فيما يتعلق بتخفيض مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش.

٣٣١. ولهذا، فمن المهم للمراجع أن يفهم أدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه. وعند القيام بذلك، قد يعلم المراجع على سبيل المثال أن الإدارة قد اختارت عن قصد قبول المخاطر المرتبطة بعدم الفصل في الواجبات. وقد تكون المعلومات الناتجة من هذا الفهم مفيدة أيضاً في تحديد عوامل خطر الغش التي قد تؤثر على تقييم المراجع لمخاطر احتواء القوائم المالية على تحريف جوهرى بسبب الغش.

الاستجابات للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٢٩)

٣٤١. يشتمل عادةً تحديد الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على النظر في كيف أن أداء المراجعة بوجه عام يمكن أن يعكس قدراً زائداً من ممارسة نزعة الشك المهني، على سبيل المثال، من خلال:

- زيادة الحساسية عند اختيار طبيعة ومدى الوثائق المطلوب التحقق منها للتثبت من المعاملات الجوهرية.
- الإدراك المتزايد لضرورة التأكد من صحة التفسيرات والإفادات المقدمة من الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.

كما تتضمن المزيد من الاعتبارات العامة بخلاف الإجراءات الخاصة المخطط لها؛ وتشمل هذه الاعتبارات الأمور المذكورة في الفقرة ٣٠، والتي سيتم تناولها في الفقرات أدناه.

تحديد العاملين والإشراف عليهم (راجع: الفقرة ٣٠(أ))

٣٥١. قد يستجيب المراجع للمخاطر المحددة للتحريف الجوهرى بسبب الغش، على سبيل المثال عن طريق تعيين أفراد إضافيين يتمتعون بمهارات ومعارف خاصة، مثل الخبراء في البحث الجنائي وتقنية المعلومات، أو عن طريق تعيين أفراد أكثر خبرة لأداء الارتباط.

٣٦١. يعكس مدى الإشراف تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، وكفاءات أعضاء فريق الارتباط القائمين بالعمل.

^{١٩} معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٥٦١

ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

عنصر المفاجأة في اختيار إجراءات المراجعة (راجع: الفقرة ٣٠ (ج))

٣٧أ. يُعدّ إدخال عنصر المفاجأة في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها من الأمور المهمة، إذ قد يكون الأفراد الذين من داخل المنشأة ولديهم معرفة بإجراءات المراجعة التي تتم عادةً في الارتباطات أكثر قدرة على إخفاء التقرير المالي المغشوش. ويمكن تحقيق ذلك، على سبيل المثال، عن طريق ما يلي:

- تطبيق الإجراءات الأساس على أرصدة حساب وإقرارات مختارة ما كان ليتم اختبارها في ظروف أخرى بسبب أهميتها النسبية أو خطرها.
- تعديل توقيت إجراءات المراجعة عما هو متوقع.
- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات.
- القيام بإجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع لا يتم الإعلان عنها.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٣١)

٣٨أ. قد تشمل استجابات المراجع لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف جوهرى بسبب الغش على مستوى الإقرارات على تغيير لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بالطرق الآتية:

- قد تحتاج طبيعة إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع إلى التغيير من أجل الحصول على أدلة مراجعة أفضل في إمكانية الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة أو للحصول على المزيد من المعلومات المؤيِّدة. وقد يؤثر هذا على كل من نوعية إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والتأليف فيما بينها. فعلى سبيل المثال:
 - قد تصبح الملاحظة أو المعاينة الفعلية لأنواع معينة من الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المراجع استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي لجمع المزيد من الأدلة عن البيانات الموجودة في حسابات مهمة أو في ملفات المعاملات الإلكترونية.
 - قد يصمم المراجع إجراءات للحصول على المزيد من المعلومات المؤيِّدة. فعلى سبيل المثال، إذا تبين للمراجع أن الإدارة واقعة تحت ضغوط لتلبية توقعات تتعلق بالأرباح، فلربما ارتبط بذلك خطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات بيع تتضمن شروطاً تحول دون إثبات الإيرادات أو عن طريق إعداد فواتير البيع قبل التسليم. ففي هذه الظروف، يمكن للمراجع أن يقوم، على سبيل المثال، بإعداد مصادقات خارجية ليس بمجرد تأكيد المبالغ القائمة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك تاريخها وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يجد المراجع أنه من الفعّال تدعيم تلك المصادقات الخارجية بالاستفسار من أفراد ليسوا على علاقة بالجوانب المالية داخل المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.
- قد تنشأ حاجة إلى تعديل توقيت الإجراءات الأساس. إذ قد يخلص المراجع إلى أن تنفيذ الاختبارات الأساس في نهاية الفترة، أو بالقرب من نهايتها، أفضل لمواجهة الخطر المُقيّم للتحريف الجوهرى بسبب الغش. وقد يخلص المراجع إلى أنه في ظل المخاطر المُقيّمة لوجود تحريف أو تلاعب متعمد، فإن إجراءات المراجعة المنفذة لسحب استنتاجات المراجعة من تاريخ أولي حتى نهاية الفترة قد لا تكون فعّالة. وفي المقابل، وبسبب أن تحريفاً متعمداً -على سبيل المثال تحريف ينطوي على إثبات غير سليم للإيرادات- ربما يكون قد بدأ في فترة

أولية*، فيمكن للمراجع أن يختار تطبيق الإجراءات الأساس على المعاملات التي تمت ميكراً في فترة التقرير أو طوال الفترة.

• يعكس مدى الإجراءات المطبقة تقويم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينات أو تنفيذ الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك، قد تساعد أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب على إجراء اختبارات أكثر عمقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع كامل بدلاً من اختبار عينة.

٣٩٤. إذا حدد المراجع وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش يؤثر على كميات المخزون، فقد تساعد معاينة سجلات المخزون بالمنشأة في التعرف على المواقع أو العناصر التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. وقد يؤدي مثل هذا الفحص إلى اتخاذ قرار بملاحظة جرد المخزون في مواقع معينة دون إعلان مسبق أو القيام بتنفيذ عملية الجرد في جميع المواقع في نفس التاريخ.

٤٠٤. قد يحدد المراجع وجود خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش يؤثر في عدد من الحسابات والإقرارات. وقد يشمل ذلك تقويم الأصول، والتقديرات المتعلقة بمعاملات معينة (مثل عمليات الاستحواذ، أو إعادة الهيكلة، أو استبعاد أحد قطاعات الأعمال)، والالتزامات الأخرى المهمة المستحقة (مثل الواجبات المتعلقة بمعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، أو الالتزامات المتعلقة بإصلاحات بيئية). وقد يتعلق الخطر أيضاً بتغيرات مهمة في الافتراضات المتعلقة بتقديرات متكررة. وقد تساعد المعلومات التي يتم جمعها من خلال فهم المنشأة وبيئتها المراجع في تقويم مدى معقولية التقديرات والاجتهادات الأساسية والافتراضات التي قامت بها الإدارة. وقد يوفر أيضاً الفحص بأثر رجعي لاجتهادات وافتراضات مماثلة قامت بها الإدارة وطبقها في فترات سابقة رؤية عن مدى معقولية الاجتهادات والافتراضات الداعمة لتقديرات الإدارة.

٤١٤. يتضمن الملحق الثاني أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش، بما في ذلك تلك التي توضح إدخال عنصر المفاجأة. ويتضمن الملحق أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري الناتجة عن كل من التقرير المالي المعشوش، بما في ذلك التقرير المالي المعشوش الناتج عن إثبات الإيرادات، واختلاس الأصول.

إجراءات المراجعة للاستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة

قيود اليومية والتعديلات الأخرى (راجع: الفقرة ٣٣(أ))

٤٢٤. غالباً ما ينطوي التحريف الجوهري للقوائم المالية بسبب الغش على تلاعب في آلية التقرير المالي عن طريق تسجيل قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها. وقد يحدث ذلك طوال العام أو في نهاية الفترة، أو بإجراء الإدارة لتعديلات تتعلق بمبالغ تظهر في القوائم المالية لا تعكسها قيود يومية، على سبيل المثال من خلال التعديلات وعمليات إعادة التصنيف المرتبطة بالتوحيد.

٤٣٤. وبالإضافة إلى ذلك، فإن أخذ المراجع في الحسبان لمخاطر التحريف الجوهري المرتبط بتجاوز غير مقبول لأدوات الرقابة على قيود اليومية يُعد أمراً مهماً لأن أدوات الرقابة والآليات الآلية قد تحد من خطر حدوث خطأ غير متعمد ولكنها لا تقضي على خطر التجاوز غير المقبول من جانب الأفراد للآليات الآلية، على سبيل المثال عن طريق تغيير المبالغ التي ترحل بشكل تلقائي إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام التقرير المالي. وعلاوة على ذلك، ومتى تم استخدام تقنيّة المعلومات لنقل المعلومات

* لأغراض المراجعة، يُقصد بالفترة الأولية الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية، وقبل إعداد الإدارة للقوائم المالية.

بشكل تلقائي، فقد لا توجد سوى أدلة محدودة واضحة، أو قد لا توجد أدلة على الإطلاق، على حدوث مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.

عند تحديد واختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى لاختبارها وتحديد الطريقة المناسبة لاختبار الدعم الأساس للبيود المختارة، فإن الأمور التالية تكون ذات أهمية:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش - إن وجود عوامل خطر الغش والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء قيام المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش قد يساعد المراجع في تحديد فئات معينة من قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي ينبغي عليه اختبارها.

- أدوات الرقابة التي تم تطبيقها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى - إن أدوات الرقابة الفعالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تحد من مدى الاختبارات الأساس اللازمة، شريطة أن يكون المراجع قد اختبر الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

- آلية التقرير المالي للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها - تنطوي المعالجة الروتينية للمعاملات في الكثير من المنشآت على مجموعة من الخطوات والإجراءات اليدوية والآلية. وبالمثل، فإن معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد تتضمن أدوات رقابة وإجراءات يدوية وآلية. وعند استخدام تقنية المعلومات في آلية التقرير المالي، فإن قيود اليومية والتعديلات الأخرى قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني.

- خصائص قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المغشوشة - غالباً ما تتصف قيود اليومية أو التعديلات الأخرى غير المناسبة بخصائص فريدة مميزة لها. ومن بين هذه الخصائص (أ) إجراء قيود لحسابات غير ذات علاقة أو غير مألوفة أو نادرة الاستخدام، أو (ب) إجراء قيود بواسطة أفراد لا يقومون عادةً بإجراء قيود اليومية، أو (ج) تسجيل قيود في نهاية الفترة أو ما بعد الإقفال بشرح أو تفسير مقتضب، أو بدون شرح أو تفسير، أو (د) إجراء قيود إما قبل إعداد القوائم المالية أو أثنائها، دون أن يكون لها أرقام حسابات، أو (هـ) احتواء القيود على أرقام مقربة أو أرقام نهائية ثابتة.

- طبيعة الحسابات وتعديدها - قد يتم تطبيق قيود اليومية أو التعديلات غير المناسبة على حسابات (أ) تحتوي على معاملات معقدة وغير مألوفة في طبيعتها، أو (ب) تحتوي على تقديرات مهمة وتعديلات مهمة في نهاية الفترة، أو (ج) كانت عرضة لتحريفات في الماضي، أو (د) لم تتم مطابقتها في الوقت المناسب أو تتضمن اختلافات لم تتم مطابقتها، أو (هـ) تحتوي على معاملات بين شركات المجموعة، أو (و) خلافاً لما سبق، ترتبط بخطر محدد لتحريف جوهرى بسبب الغش. وعند مراجعة منشأة لديها مواقع أو مكونات عدة، يجب النظر في مدى الحاجة لاختيار قيود يومية من مواقع متعددة.

- قيود اليومية أو التعديلات الأخرى المعالجة خارج مسار العمل الطبيعي - قد لا تخضع قيود اليومية غير النمطية لنفس مستوى الرقابة الداخلية الذي تخضع له قيود اليومية التي تُستخدم بشكل متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والنفقات النقدية التي تتم شهرياً.

٤٥٠ . يمارس المراجع حكمه المهني في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى. ومع ذلك، ونظراً لأن قيود اليومية والتعديلات الأخرى المغشوشة غالباً ما تتم في نهاية فترة التقرير، فإن الفقرة ٣٣(أ) (٢) تتطلب من المراجع اختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت. وبالإضافة إلى ذلك، ونظراً لأن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش يمكن أن تحدث طوال الفترة، وقد تتضمن جهوداً مكثفة لإخفاء كيفية ارتكاب الغش، فإن الفقرة ٣٣(أ) (٣) تتطلب من المراجع أن ينظر فيما إذا كانت هناك حاجة أيضاً لاختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طوال الفترة.

التقديرات المحاسبية (راجع: الفقرة ٣٣(ب))

٤٦أ . يتطلب إعداد القوائم المالية من الإدارة القيام بعدد من الاجتهادات أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية المهمة، والقيام بمتابعة مدى معقولية تلك التقديرات بشكل مستمر. وينتج التقرير المالي المغشوش غالباً عن تحريف متعمد للتقديرات المحاسبية. ويمكن أن يتم ذلك، على سبيل المثال، عن طريق تقدير جميع المخصصات أو الاحتياطات بأقل من قيمتها الحقيقية أو بأكثر منها بنفس الأسلوب إما لتقليل الأرباح على مدار فترتين محاسبيتين أو أكثر، أو لتحقيق مستوى مستهدف من الأرباح بغرض تضليل مستخدمي القوائم المالية عن طريق التأثير على تصوراتهم بشأن أداء المنشأة وربحيته.

٤٧أ . إن الغرض من إجراء فحص بأثر رجعي لاجتهادات الإدارة وافتراضاتها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية المهمة التي يظهر أثرها في القوائم المالية للعام السابق هو تحديد ما إذا كانت هناك أية إشارة إلى وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة. وليس الغرض التشكيك في الأحكام المهنية للمراجع في السنة السابقة، والتي تمت في ضوء ما توفر له من معلومات في ذلك الوقت.

٤٨أ . يتطلب معيار المراجعة (٥٤٠) أيضاً إجراء فحص بأثر رجعي. ٢٠ ويتم ذلك الفحص كإجراء لتقييم المخاطر للحصول على معلومات عن مدى فاعلية آليات الإدارة لإجراء التقديرات في الفترة السابقة، وعلى أدلة مراجعة بشأن نتيجة التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة، أو عند الانطباق، إعادة التقدير اللاحق لهذه التقديرات، عندما تكون تلك الأدلة ذات الصلة بإجراء التقديرات المحاسبية خلال الفترة الحالية، وعلى أدلة مراجعة لأمر قد يكون من الضروري الإفصاح عنها في القوائم المالية، مثل عدم تأكد التقدير. ومن الناحية العملية، فإن فحص المراجع للاجتهادات والافتراضات التي قامت بها الإدارة للتحقق من صور التحيز التي يمكن أن تمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش وفقاً لهذا المعيار، يمكن القيام به بالتزامن مع الفحص الذي يتطلبه معيار المراجعة (٥٤٠).

المبرر التجاري للمعاملات المهمة (راجع: الفقرة ٣٣(ج))

٤٩أ . من بين المؤشرات التي قد تدل على احتمال الدخول في معاملات مهمة خارج مسار العمل الطبيعي أو معاملات تبدو غير مألوفة لأي أسباب أخرى، بغية إعداد تقرير مالي مغشوش أو لإخفاء اختلاس الأصول، ما يلي:

- التعقيد أكثر من اللازم في شكل تلك المعاملات (على سبيل المثال، احتواء المعاملة على منشآت متعددة داخل مجموعة موحدة أو أطراف ثالثة متعددة لا توجد بينها علاقة).
- عدم قيام الإدارة بمناقشة طبيعية تلك المعاملات والمحاسبة عنها مع المكلفين بالحوكمة داخل المنشأة، مع عدم وجود توثيق كافٍ.
- تركيز الإدارة على الحاجة لمعالجة محاسبية معينة أكثر من تركيزها على الأبعاد الاقتصادية الأساسية للمعاملة.
- عدم قيام المكلفين بالحوكمة في المنشأة بالفحص أو الاعتماد السليم للمعاملات التي تحتوي على أطراف ذات علاقة ولكنها غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الغرض الخاص.
- احتواء المعاملات على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو أطراف لا تمتلك الثروة أو القوة المالية اللازمة لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للمراجعة.

^{٢٠} معيار المراجعة (٥٤٠) "مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرة ٩

تقويم أدلة المراجعة (راجع: الفقرات ٣٥-٣٨)

٥٠أ . يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع أن يقوم، استناداً إلى إجراءات المراجعة التي قام بها وأدلة المراجعة التي حصل عليها، ما إذا كانت تقديراته لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة.^{٢١} وهذا التقويم هو بالأساس أمر نوعي يستند إلى حكم المراجع. وقد يوفر مثل هذا التقويم رؤية أعمق حول مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش، وعمّا إذا كانت هناك حاجة للقيام بإجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة. ويتضمن الملحق الثالث أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى احتمال حدوث غش.

الإجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية المراجعة عند تكوين استنتاج عام (راجع: الفقرة ٣٥)

٥١أ . يلزم ممارسة الحكم المهني عند تحديد الاتجاهات والعلاقات المعينة التي قد تشير إلى وجود خطر للتحريف الجوهرية بسبب الغش. وتكتسب العلاقات غير المألوفة التي تنطوي على إيرادات ودخل في نهاية العام أهمية خاصة. وقد يشمل ذلك، على سبيل المثال: التقرير عن مبالغ كبيرة من الدخل بشكل غير معهود في الأسابيع الأخيرة من فترة التقرير أو في معاملات غير مألوفة؛ أو وجود دخل غير متنسق مع اتجاهات التدفقات النقدية من العمليات.

النظر في التحريفات المحددة (راجع: الفقرات ٣٦-٣٨)

٥٢أ . نظراً لأن ارتكاب الغش ينطوي على دوافع أو ضغوط أو فرص متصورة لارتكابه، أو بعض التبريرات المنطقية للفعل، فمن غير المرجح أن تكون حالة الغش حدثاً منعزلاً. وبناءً عليه، فإن التحريفات -مثل التحريفات العديدة في موقع معين على الرغم من أن التأثير التراكمي لها لا يعد جوهرياً- قد تكون مؤشراً على وجود خطر للتحريف الجوهرية بسبب الغش.

٥٣أ . تعتمد الآثار المترتبة على الغش المتعرف عليه على ظروف حدوث هذا الغش. فعلى سبيل المثال، قد يصبح الغش غير المهم مهماً إذا تم ارتكابه من قبل الإدارة العليا. ففي مثل تلك الظروف، قد تصبح إمكانية الاعتماد على الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق موضع شك، لأنه قد تكون هناك شكوك حول اكتمال وصدق الإفادات المقدمة، وصحة السجلات المحاسبية والوثائق. وقد يوجد أيضاً احتمال حدوث تواطؤ يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة.

٥٤أ . يحدد معيار المراجعة (٤٥٠)^{٢٢} ومعيار المراجعة (٧٠٠)^{٢٣} متطلبات ويقدمان إرشادات بشأن تقويم التحريفات والتصرف بشأنها، وأثر ذلك على رأي المراجع الوارد في تقريره.

عدم قدرة المراجع على الاستمرار في الارتباط (راجع: الفقرة ٣٩)

٥٥أ . من أمثلة الظروف الاستثنائية التي قد تظهر وقد تثير شكوكاً حول قدرة المراجع على الاستمرار في تنفيذ المراجعة ما يلي:

- عدم قيام المنشأة باتخاذ التصرف المناسب بشأن الغش، والذي يراه المراجع ضرورياً في تلك الظروف، حتى لو كان هذا الغش غير جوهرية للقوائم المالية؛ أو
- اعتبار المراجع أن مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش ونتائج اختبارات المراجعة تشير إلى وجود خطر مهم لغش جوهرية ومنتشر؛ أو
- وجود قلق كبير لدى المراجع بشأن كفاءة ونزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

^{٢١} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٥

^{٢٢} معيار المراجعة (٤٥٠) "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"

^{٢٣} معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"

٥٦أ. نظراً لتنوع الظروف التي قد تنشأ، فمن غير الممكن القيام بتحديد قاطع للوقت الذي يكون فيه الانسحاب من الارتباط مناسباً. وثمة عوامل تؤثر على استنتاج المراجع في هذا الشأن من بينها الآثار المترتبة على تورط عضو من الإدارة أو من المكلفين بالحوكمة (مما قد يؤثر في إمكانية الاعتماد على إفادات الإدارة)، والتأثيرات المنعكسة على المراجع من استمرار ارتباطه بالمنشأة.

٥٧أ. يتحمل المراجع مسؤوليات مهنية ونظامية في مثل تلك الظروف وتختلف هذه المسؤوليات من دولة لأخرى. ففي بعض الدول على سبيل المثال، يحق للمراجع، أو يجب عليه، إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه أداء المراجعة، أو إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. ونظراً للطبيعة الاستثنائية لظروف الغش، وحاجة المراجع لأخذ المتطلبات النظامية في الحسبان، فقد يكون من المناسب للمراجع النظر في الحصول على مشورة قانونية إذا ما قرر الانسحاب من الارتباط ولتحديد التصرف المناسب، بما في ذلك احتمال رفع تقرير إلى المساهمين أو السلطات التنظيمية أو غيرهم.^{٢٤}

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

٥٨أ. في كثير من الحالات في القطاع العام، قد يكون خيار الانسحاب من الارتباط غير متاح للمراجع بسبب طبيعة التكلفة الرسمي أو إعتبرات المصلحة العامة.

الإفادات المكتوبة (راجع: الفقرة ٤٠)

٥٩أ. يحدد معيار المراجعة (٥٨٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن الحصول على الإفادات المناسبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، في عملية المراجعة. وبالإضافة إلى إقرار الإدارة، وحسب مقتضى الحال، المكلفين بالحوكمة بالوفاء بمسؤولياتهم بشأن إعداد القوائم المالية، فمن المهم، وبغض النظر عن حجم المنشأة، أن يقرروا بمسؤولياتهم عن تصميم الرقابة داخلية وتطبيقها وصونها لمنع الغش واكتشاف حدوثه.

٦٠أ. نظراً لطبيعة الغش والصعوبات التي يواجهها المراجعون في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للغش، فمن المهم أن يحصل المراجع على إفادة مكتوبة من الإدارة، وحسب مقتضى الحال، من المكلفين بالحوكمة يؤكدون فيها أنهم أفصحوا للمراجع عما يلي:

(أ) نتائج تقييم الإدارة لخطر احتمال تحريف القوائم المالية بشكل جوهري نتيجة للغش؛

(ب) معرفتهم بأي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مُدعى به له تأثير على المنشأة.

البلاغات إلى الإدارة والمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرات ٤١-٤٣)

٦١أ. في بعض الدول، قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيوداً على قيام المراجع بالإبلاغ عن أمور معينة للإدارة والمكلفين بالحوكمة. وقد تحظر الأنظمة أو اللوائح على وجه الخصوص القيام بإبلاغ، أو اتخاذ أي تصرف آخر، قد يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة معينة في فعل غير قانوني فعلي أو مشتبه فيه، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة، على سبيل المثال، عندما يكون المراجع مطالباً بالتقرير عن الغش لسلطة معينة بموجب أنظمة مكافحة غسل الأموال. وفي هذه الظروف، قد تكون القضايا التي ينظر فيها المراجع معقدة، وقد يرى المراجع أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

^{٢٤} تقدم قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين إرشادات بشأن الاتصالات التي يقوم بها مراجع يحل محل مراجع سابق.

^{٢٥} معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

إبلاغ الإدارة (راجع: الفقرة ٤١)

٦٢أ. إذا حصل المراجع على دليل بحدوث غش، أو احتمال حدوثه، فمن المهم لفت انتباه المستوى الإداري المناسب بأسرع ما يمكن عملياً إلى هذا الأمر. ويجب أن يتم ذلك حتى لو بدا أن الأمر ليست له تبعات مهمة (على سبيل المثال، ارتكاب اختلاس بسيط من قبل موظف في المستويات الدنيا بالهيكل التنظيمي للمنشأة). ويُعد تحديد المستوى الإداري المناسب أمراً خاضعاً للحكم المهني، كما يتأثر ذلك بعوامل مثل احتمال وجود تواطؤ وطبيعة وحجم الغش المشتبه فيه. وبشكل عام، فإن المستوى الإداري المناسب هو مستوى يعلو المستوى الإداري للموظف المتورط في الغش المشتبه فيه بمستوى واحد على الأقل.

إبلاغ المكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٤٢)

٦٣أ. قد يكون تواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) العوامل التي يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد ما إذا كان التواصل سيتم شفاهةً أو كتابةً. ٦٦ وبسبب طبيعة وحساسية الغش الذي تتورط فيه الإدارة العليا، أو الغش الذي يؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، يقوم المراجع بالإبلاغ عن مثل تلك الأمور في الوقت المناسب، وقد يرى أنه من الضروري أيضاً أن يتم الإبلاغ عنها كتابةً.

٦٤أ. قد يرى المراجع أنه من المناسب في بعض الحالات التواصل مع المكلفين بالحوكمة عندما يعلم بحدوث غش تورط فيه موظفون من خارج الإدارة ولم يؤد إلى حدوث تحريف جوهري. وبالمثل، فقد يرغب المكلفون بالحوكمة في أن يكونوا على علم بتلك الظروف. وتتحسن آلية التواصل عندما يتفق المراجع والمكلفون بالحوكمة في مرحلة مبكرة من المراجعة على طبيعة ومدى اتصالات المراجع في هذا الشأن.

٦٥أ. في الظروف الاستثنائية التي يكون لدى المراجع فيها شكوك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يحصل على مشورة قانونية لمساعدته في تحديد التصرف المناسب.

أمور أخرى ذات علاقة بالغش (راجع: الفقرة ٤٣)

٦٦أ. قد تشمل الأمور الأخرى المتعلقة بالغش، والتي ينبغي مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة في المنشأة، على سبيل المثال، ما يلي:

- المخاوف المتعلقة بطبيعة ومدى تكرار تقييمات الإدارة لأدوات الرقابة المطبقة لمنع الغش واكتشاف حدوثه، وخطر احتمال تحريف القوائم المالية.
- فشل الإدارة في مواجهة أوجه القصور المهمة المحددة في الرقابة الداخلية بشكل مناسب، أو الاستجابة بشكل مناسب لغش تم التعرف عليه.
- تقويم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك الشكوك حول كفاءة الإدارة ونزاهتها.
- تصرفات الإدارة التي قد تنم عن إعداد تقرير مالي مغشوش، مثل قيام الإدارة باختيار وتطبيق سياسات محاسبية قد تكون مؤشراً على سعي الإدارة لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، عن طريق التأثير على وجهة نظرهم بشأن أداء المنشأة وربحياتها.
- المخاوف بشأن مدى كفاية واكتمال التصريح بتنفيذ المعاملات التي يبدو أنها تتم خارج مسار العمل الطبيعي.

التقرير عن الغش لسلطة معنية خارج المنشأة (راجع: الفقرة ٤٤)

٦٧أ. يقدم معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) ^{٢٧} المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتحديد المراجع لما إذا كان من الضروري أو من المناسب في ظل الظروف القائمة التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة أو اللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، إلى سلطة معنية خارج المنشأة، بما في ذلك مراعاة واجب السرية الذي يتحمله المراجع.

٦٨أ. قد ينطوي التحديد الذي تتطلبه الفقرة ٤٤ على اعتبارات وأحكام مهنية معقدة. ولذلك، يمكن للمراجع أن يأخذ في الحسبان الحصول على استشارة داخلية (على سبيل المثال، من داخل المكتب أو من مكتب في الشبكة) أو في القيام بشكل سري باستشارة سلطة تنظيمية أو هيئة مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب الأنظمة أو اللوائح أو ما لم يؤدي ذلك إلى انتهاك واجب السرية). وقد يأخذ المراجع في حسابه أيضاً الحصول على مشورة قانونية لفهم الخيارات المتاحة أمامه وفهم الانعكاسات المهنية أو القانونية لاتخاذ أي تصرف بعينه.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٦٩أ. قد تخضع متطلبات الإبلاغ عن الغش في القطاع العام، سواء تم اكتشافه خلال عملية المراجعة أو لا، لأحكام خاصة في التكاليف الرسمي بالمراجعة أو في الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى ذات الصلة.

^{٢٧} معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٨١-٣٤

الملحق الأول

(راجع: الفقرة ٢٦١)

أمثلة على عوامل خطر الغش

إن عوامل خطر الغش المحددة في هذا الملحق هي أمثلة لتلك العوامل التي قد يواجهها المراجعون في مجموعة واسعة من المواقف. وقد تم عرض أمثلة مستقلة لكل من نوعي الغش اللذين يهتم بهما المراجع، وهما: التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر لكل نوع من هذين النوعين بناءً على الأحوال الثلاثة التي توجد عادةً عندما تحدث تحريفات جوهرية بسبب الغش، ألا وهي: (أ) الدوافع/ الضغوط، و(ب) الفرص، و(ج) المواقف السلوكية/ التبريرات. ورغم أن عوامل خطر الغش تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد يحدد المراجع عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا توجد هذه الأمثلة في جميع الظروف، وقد يكون بعضها ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية المختلفة أو ذات الظروف المختلفة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن ترتب أمثلة عوامل خطر الغش المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي أو مدى تكرار حدوثها.

عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش

فيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش.

الدوافع/ الضغوط:

تعرض الاستقرار المالي أو الربحية لتهديدات بسبب ظروف اقتصادية أو ظروف خاصة بالصناعة أو الظروف التشغيلية للمنشأة، مثل (أو على نحو ما يشير إليه) ما يلي:

- ارتفاع درجة المنافسة أو تشبع السوق، واقتران ذلك بتراجع في هوامش الربح.
- التأثير الشديد بالتغيرات السريعة، مثل التغيرات في التقنية أو تقادم المنتج أو معدلات الفائدة.
- الانخفاض الكبير في طلب المستهلكين وارتفاع معدل فشل الأعمال، سواءً في الصناعة أو على مستوى الاقتصاد ككل.
- الخسائر التشغيلية المهدة بالإفلاس أو نزاع الملكية أو الاستحواذ غير المرغوب فيه في وقت قريب.
- تكرار التدفقات النقدية السالبة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم التقرير عن أرباح ونمو في الأرباح.
- النمو السريع أو الربحية غير المألوفة، خاصةً إذا ما قورنت بشركات أخرى في نفس الصناعة.
- المتطلبات المحاسبية أو النظامية أو التنظيمية الجديدة.

خضوع الإدارة لضغوط زائدة عن الحد للوفاء بمتطلبات أو لتحقيق توقعات من أطراف ثالثة بسبب ما يلي:

- مستويات الربحية أو الاتجاهات التي يتوقعها محللو الاستثمار أو المؤسسات الاستثمارية أو كبار الدائنين أو أطراف أخرى خارجية (وبصفة خاصة التوقعات المبالغ فيها إلى حد كبير أو غير الواقعية)، بما في ذلك التوقعات التي تذكرها الإدارة، على سبيل المثال، في التصريحات الصحفية أو رسائل التقارير السنوية المفرطة في التفاؤل.

- الحاجة للحصول على تمويل إضافي عن طريق الاقتراض أو بيع حقوق الملكية للوفاء بمتطلبات المنافسة، بما في ذلك تمويل نفقات البحث والتطوير أو النفقات الرأسمالية الكبرى.

- القدرة المحدودة على الوفاء بمتطلبات الإدراج في أسواق الأوراق المالية أو متطلبات سداد القروض أو المتطلبات الأخرى للتعهدات المتعلقة بالديون.
- التأثيرات السلبية المتوقعة أو الفعلية للقرار عن نتائج مالية ضعيفة على معاملات مهمة وشبكة مثل تجميع الأعمال أو الفوز بترسية العقود.
- توفر معلومات تشير إلى أن الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة مهدد بالأداء المالي للمنشأة بسبب ما يلي:
- وجود مصالح مالية مهمة لهم في المنشأة.
- توقف جزء كبير من مكافآتهم (على سبيل المثال، العلاوات وخيارات الأسهم وترتيبات المشاركة في الأرباح بعد الاستحواذ) على تحقيق مستهدفات مبالغ فيها لسعر السهم أو تحقيق نتائج تشغيلية أو مركز مالي أو تدفقات نقدية.¹
- الضمانات الشخصية للديون المستحقة على المنشأة.

وجود ضغوط زائدة عن الحد على الإدارة أو على العاملين في العمليات التشغيلية لتحقيق مستهدفات مالية تم وضعها من قبل المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الأهداف التحفيزية القائمة على المبيعات أو على الربحية.

الفرص

- توفير طبيعة الصناعة أو عمليات المنشأة لفرص الانخراط في إعداد تقرير مالي مغشوش والتي يمكن أن تنشأ مما يلي:
- الدخول في معاملات مهمة مع طرف ذي علاقة خارج مسار العمل الطبيعي، أو مع منشآت ذات علاقة لم تُراجع، أو رُوجعت من قبل مكتب آخر.
 - التمتع بحضور مالي قوي أو بالقدرة على السيطرة على قطاع صناعي معين، مما يسمح للمنشأة بإملاء شروطها على الموردين أو العملاء، وينتج عن ذلك معاملات غير مناسبة أو ليست على أساس تجاري.
 - أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات تتم بناءً على تقديرات مهمة تتضمن اجتهادات شخصية وغير موضوعية أو يكتنفها عدم تأكد ويصعب تأييدها.
 - معاملات مهمة أو غير مألوفة أو معقدة بشكل كبير، وبخاصة تلك التي تتم قرب نهاية الفترة، وتثير أسئلة صعبة عن "أولوية الجوهر على الشكل".
 - عمليات مهمة تقع أو تتم عبر الحدود الدولية في دول ذات بيئة أعمال وثقافة مختلفة.
 - استخدام وسطاء الأعمال في معاملات لا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.
 - حسابات بنكية مهمة أو عمليات في منشآت تابعة أو فروع في دول تُعد ملاذاً ضريبياً ولا يبدو لها أي مبرر تجاري واضح.
- عدم فاعلية متابعة الإدارة نتيجة لما يلي:
- هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشآت لا يكون ملاكها هم مدراؤها)، دون أن تكون هناك أدوات رقابة تعوض ذلك.
 - الإشراف غير الفعال من جانب المكلفين بالحوكمة على آلية التقرير المالي والرقابة الداخلية.

¹ قد تكون خطط الإدارة المتعلقة بالحوافز مشروطة بتحقيق مستهدفات تتعلق فقط بحسابات معينة أو بأنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة مهمة بالنسبة للمنشأة ككل.

الهيكل التنظيمي المعقد أو غير المستقر كما يتضح مما يلي:

- صعوبة تحديد المؤسسات أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
 - الهيكل التنظيمي المعقد أكثر من اللازم والذي يتضمن منشآت قانونية غير مألوفة أو مسارات سلطة إدارية غير مألوفة.
 - ارتفاع معدل دوران الإدارة العليا أو المستشار القانوني أو المكلفين بالحوكمة.
- القصور في مكونات الرقابة الداخلية نتيجة لما يلي:

- المتابعة غير الكافية لأدوات الرقابة، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية وأدوات الرقابة على التقرير المالي الأولي (عندما يكون التقرير الخارجي مطلوباً).
- عدم فاعلية التوظيف أو معدلات الدوران المرتفعة لموظفي المحاسبة أو تقنية المعلومات أو المراجعة الداخلية.
- عدم فاعلية النظم المحاسبية ونظم المعلومات، بما في ذلك الحالات التي تشتمل على أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- عدم فاعلية الإدارة في إبلاغ أو تطبيق أو دعم أو إنفاذ القيم أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمنشأة، أو الإبلاغ بقيم ومعايير أخلاقية غير مقبولة.
- مشاركة الإدارة غير المالية أو انهماكها، بشكل زائد عن الحد، في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المهمة.
- وجود سوابق معروفة من المخالفات لأنظمة الأوراق المالية، أو الأنظمة واللوائح الأخرى، أو وجود دعاوى ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بارتكاب غش أو انتهاك للأنظمة واللوائح.
- اهتمام الإدارة الزائد عن الحد بالحفاظ على سعر أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح أو زيادتهما.
- سلوك الإدارة المتمثل في تعهدها للمحللين والدائنين وأطراف ثالثة أخرى بتحقيق تنبؤات مبالغ فيها أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في معالجة أوجه القصور المهمة المعروفة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- وجود مصلحة للإدارة في استخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح التي يتم التقرير عنها لأسباب ذات دوافع ضريبية.
- انخفاض الروح المعنوية للإدارة العليا.
- عدم قيام المدير المالك بالتمييز بين المعاملات الشخصية والتجارية.
- الخلاف بين المساهمين في منشأة مقفلة.
- المحاولات المتكررة من جانب الإدارة لتبرير تطبيق محاسبة محدودة أو غير مقبولة على أساس الأهمية النسبية.
- توتر العلاقة بين الإدارة والمراجع الحالي أو السابق، كما يتضح مما يلي:
 - الخلاف المتكرر مع المراجع الحالي أو السابق على أمور المحاسبة أو المراجعة أو التقرير.

- طلبات غير معقولة، يتم طلبها من المراجع، مثل فرض قيود زمنية غير واقعية لإكمال المراجعة أو إصدار تقرير المراجع.
- فرض قيود غير مقبولة على المراجع، تحد من وصوله إلى أشخاص أو معلومات أو تحد من قدرته على التواصل الفعال مع المكلفين بالحوكمة.
- السلوك الاستبدادي من جانب الإدارة في التعامل مع المراجع، وبخاصة عندما ينطوي على محاولات للتأثير على نطاق عمل المراجع أو اختيار أو استمرار العاملين الذين يتم إسناد ارتباط المراجعة لهم أو الذي تتم استشارتهم فيه.

عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول

يتم أيضاً تصنيف عوامل الخطر التي تتعلق بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول طبقاً للأحوال الثلاثة القائمة عادةً عند حدوث الغش، وهي: الدوافع/الضغوط، والفرص، والمواقف السلوكية/التبريرات. وقد تكون بعض عوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن التقرير المالي المغشوش موجودة أيضاً عندما تحدث تحريفات ناتجة عن اختلاس الأصول. فعلى سبيل المثال، قد توجد المتابعة غير الفعالة للإدارة وأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية عند حدوث تحريفات بسبب التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول. وفيما يلي أمثلة لعوامل الخطر المتعلقة بالتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول.

الدوافع/الضغوط:

قد تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلى فرض ضغوط على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة لاختلاس تلك الأصول. وقد تدفع العلاقات السلبية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة هؤلاء الموظفين إلى اختلاس تلك الأصول. وعلى سبيل المثال، قد تنشأ العلاقات السلبية من خلال ما يلي:

- إذا كان من المعلوم أو من المتوقع الاستغناء عن الموظفين في المستقبل.
- التغييرات حديثة العهد أو المتوقع حدوثها في رواتب الموظفين وخطط منافعهم.
- عدم اتساق الترقيات أو الرواتب أو المكافآت الأخرى مع التوقعات.

الفرص

قد تزيد بعض خصائص الأصول أو ظروفها من قابلية تعرضها للاختلاس. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص اختلاس الأصول عند وجود ما يلي:

- مبالغ كبيرة من النقد في الخزينة أو قيد المعالجة.
- بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة مرتفعة أو عليها طلب كبير.
- أصول قابلة للتحويل بسهولة، مثل السندات لحاملها أو الألباسات أو رقائق الحاسب.
- أصول ثابتة صغيرة الحجم أو قابلة للتداول أو لا تحمل علامات ملكية مميزة.
- من الممكن أن تؤدي الرقابة الداخلية غير الكافية على الأصول إلى زيادة قابلية تعرض تلك الأصول للاختلاس. فعلى سبيل المثال، قد يحدث اختلاس للأصول بسبب وجود ما يلي:
- عدم كفاية الفصل في الواجبات أو عمليات التحقق المستقل.
- عدم كفاية الإشراف على نفقات الإدارة العليا، مثل التعويض عن نفقات السفر والتعويضات الأخرى.

- عدم كفاية الإشراف من جانب الإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال عدم كفاية الإشراف على المواقع البعيدة أو متابعتها.
- عدم كفاية فحص الأفراد المتقدمين لشغل الوظائف التي لها إمكانية الوصول إلى الأصول.
- عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول.
- عدم كفاية نظام التصريح بالمعاملات واعتمادها (على سبيل المثال، في الشراء).
- عدم كفاية تدابير الحماية المادية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
- عدم وجود إجراءات مطابقة للأصول بطريقة كاملة وفي الوقت المناسب.
- عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال، اعتمادات للبضائع المرتجعة.
- عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء وظائف رقابية رئيسية.
- عدم كفاية فهم الإدارة لتقنية المعلومات، ما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.
- عدم كفاية أدوات الرقابة على الوصول إلى السجلات الآلية، بما في ذلك أدوات الرقابة على سجل أحداث نُظِم الحاسب وفحصها.

المواقف السلوكية/ التبريرات

- تجاهل الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول أو الحد منها.
- تجاهل الرقابة الداخلية على اختلاس الأصول عن طريق تجاوز أدوات الرقابة الموجودة، أو عن طريق الفشل في اتخاذ التصرف التصحيحي المناسب بشأن أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
- السلوك الذي يوحي بعدم الرضا أو السخط على الشركة أو كيفية تعاملها مع الموظفين.
- التغيرات في السلوك أو نمط الحياة التي قد تدل على حدوث اختلاس للأصول.
- التسامح بشأن السرقات الصغيرة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرة ٤١)

أمثلة على إجراءات المراجعة الممكنة لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش

فيما يلي أمثلة لإجراءات المراجعة التي من الممكن اتخاذها لمواجهة المخاطر المُقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش الناتج عن كل من التقرير المالي المغشوش واختلاس الأصول. ورغم أن هذه الإجراءات تغطي نطاقاً واسعاً من المواقف، إلا أنها ليست سوى أمثلة، وبناءً عليه، فقد لا تكون هي أفضل إجراءات مناسبة أو ضرورية في كل ظرف. وإضافة إلى ذلك، فإن ترتيب الإجراءات المذكورة لا يُقصد به أن يعكس وزنها النسبي.

الاعتبارات على مستوى الإقرارات

تتنوع الاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش اعتماداً على أنواع أو مزيج عوامل خطر الغش أو الظروف المحددة، وعلى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإقرارات التي قد تؤثر فيها.

وفيما يلي أمثلة محددة لهذه الاستجابات:

- زيارة مواقع أو تنفيذ اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو غير معلن. ومثال ذلك، ملاحظة المخزون في مواقع غير معلن مسبقاً عن حضور المراجع فيها، أو جرد النقدية في تاريخ معين بشكل مفاجئ.
- طلب أن يتم جرد المخزون في نهاية فترة التقرير، أو في تاريخ قريب من نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة إلى أدنى حد ممكن في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تغيير منهج المراجعة في العام الحالي. ومثال ذلك، الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفويًا، بالإضافة إلى إرسال المصادقات المكتوبة، وإرسال طلبات المصادقة إلى طرف معين داخل مؤسسة معينة، أو طلب معلومات إضافية أو مختلفة.
- تنفيذ فحص تفصيلي لقيود التعديل في نهاية الربع أو في نهاية السنة والتحري عن أي قيود غير مألوفة في طبيعتها أو مبلغها.
- بالنسبة للمعاملات المهمة وغير المألوفة، وبخاصة تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب من نهايتها، التحري عن احتمالية وجود أطراف ذات علاقة ومصادر الموارد المالية التي تدعم المعاملات معها.
- القيام بالإجراءات التحليلية الأساس باستخدام بيانات مفصلة. ومثال ذلك، مقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو مسار العمل أو الشهر للوفاء بالتوقعات التي يحددها المراجع.
- إجراء مقابلات شخصية مع العاملين في المجالات التي تم التعرف فيها على خطر للتحريف الجوهري بسبب الغش، لاستيضاح وجهة نظرهم عن الخطر وكيفية مواجهة أدوات الرقابة لذلك الخطر.
- عند وجود مراجعين آخرين مستقلين يقومون بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من المنشآت التابعة أو الأقسام أو الفروع، فتتم مناقشتهم في مدى العمل الذي يلزم القيام به لمواجهة الخطر المُقيّم للتحريف الجوهري بسبب الغش الناشئ من معاملات وأنشطة بين هذه المكونات.
- إذا أصبح من المهم الاستعانة بعمل خبير ما فيما يتعلق بأحد عناصر القوائم المالية التي يرتفع الخطر المقيم للتحريف الجوهري بسبب الغش المرتبط بها، فيتم تنفيذ إجراءات إضافية تتعلق ببعض أو جميع افتراضات الخبير، أو طرفه أو نتائج عمله للتأكد من أن النتائج ليست غير منطقية، أو يتم تعيين خبير آخر للغرض ذاته.

- تنفيذ إجراءات مراجعة لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في قائمة المركز المالي لقوائم مالية خضعت للمراجعة سابقاً، لتقييم كيفية حل قضايا معينة تنطوي على تقديرات محاسبية واجتهادات، مثل تحديد مخصص للمبيعات المرتجعة، باستخدام الإدراك المتأخر.
- تنفيذ إجراءات على عمليات مطابقة الحسابات أو المطابقات الأخرى التي قامت بها المنشأة، بما في ذلك النظر في المطابقات المنفذة في الفترات الأولية.
- اتباع أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب، مثل استخراج البيانات لاختبارها بغرض تحديد الحالات الشاذة في مجتمع العينة.
- اختبار مدى صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسب الآلي.
- السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي تتم مراجعتها.

استجابات خاصة - التحريف الناتج عن تقرير مالي معشوش

فيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى بسبب التقرير المالي المعشوش:

إثبات الإيرادات

- تطبيق الإجراءات التحليلية الأساس على الإيرادات باستخدام بيانات مفصلة، على سبيل المثال مقارنة الإيراد الذي تم التقرير عنه حسب الشهر وخط الإنتاج أو حسب قطاع العمل خلال فترة التقرير الحالية بالإيراد في فترات مقارنة سابقة. وقد تكون أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب مفيدة في تحديد أي علاقات أو معاملات غير مألوفة أو غير متوقعة فيما يتعلق بالإيرادات.
- الحصول على مصادقات من العملاء بشأن شروط معينة لبعض العقود، والتأكد من عدم وجود اتفاقات جانبية، لأن المحاسبة المناسبة غالباً ما تتأثر بمثل تلك الشروط أو الاتفاقات، ولأن الأسس المتبعة في منح الحسومات أو الفترة التي تنتمي إليها غالباً ما تكون موثقة بشكل سيئ. فعلى سبيل المثال، أموراً مثل ضوابط القبول، وشروط التسليم والدفع، وغياب التزامات الموردين المستقبلية أو الدائمة، والحق في رد المنتج، و ضمان مبالغ إعادة البيع، وأحكام الإلغاء أو رد المبالغ، غالباً ما تكون ذات صلة في مثل تلك الظروف.
- الاستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة، أو من المستشار القانوني داخل المنشأة عن المبيعات أو البضائع التي تم شحنها قرب نهاية الفترة، ومعرفةهم بأي شروط أو ظروف غير مألوفة مرتبطة بهذه المعاملات.
- الحضور الفعلي في موقع أو أكثر في نهاية الفترة لملاحظة السلع التي يتم شحنها أو التي يتم إعدادها للشحن (أو المرتجعات التي بانتظار المعالجة) وتنفيذ إجراءات أخرى مناسبة للفصل بين المبيعات والمخزون.
- اختبار أدوات الرقابة المطبقة في المواقع التي يتم فيها إنشاء معاملات الإيرادات ومعالجتها وتسجيلها آلياً، لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيداً بأن معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وتم تسجيلها بطريقة سليمة.

كميات المخزون

- معاينة سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة، بغرض تحديد المواقع أو البنود التي تحتاج إلى عناية خاصة أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- حضور جرد المخزون في مواقع معينة، بشكل مفاجئ وغير معلن، أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.

- جرد المخزون في نهاية فترة التقرير أو قرب نهايتها، للحد من خطر التلاعب غير المقبول خلال الفترة بين تنفيذ الجرد ونهاية فترة التقرير.
- تنفيذ إجراءات إضافية خلال ملاحظة الجرد، على سبيل المثال، المعاينة الأكثر صرامة لمحتويات البند الموجودة في الصناديق، والطريقة التي يتم بها صف البضائع (على سبيل المثال في مربعات فارغة) أو تعريفها بالملصقات، وجودة (أي نقاوة أو درجة أو تركيز) المواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيميائية الخاصة. وقد يكون من المفيد الاستعانة بعمل خبير في هذا الشأن.
- مقارنة الكميات للفترة الحالية بالفترة السابقة حسب فئات أو أصناف المخزون، أو حسب الموقع أو الضوابط الأخرى، أو مقارنة الكميات التي تم جردها بسجلات الجرد المستمر.
- استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب لإجراء اختبارات إضافية لتجميع عمليات الجرد الفعلي للمخزون - على سبيل المثال التصنيف باستخدام أرقام بطاقات المخزون لاختبار أدوات الرقابة على هذه البطاقات أو باستخدام الأرقام المسلسلة للبند لاختبار احتمال إغفال ذكر بعض البنود أو تكرارها.

تقديرات الإدارة

- الاستعانة بخبير لعمل تقدير مستقل ومقارنته بتقدير الإدارة.
- التوسع في الاستفسار من أفراد لا ينتمون إلى الإدارة أو قسم المحاسبة للتأكد من قدرة الإدارة ونيّتها على تنفيذ خطط ذات صلة بوضع التقديرات.

استجابات خاصة - التحريفات بسبب اختلاس أصول

إن الظروف المختلفة تتطلب بالضرورة استجابات مختلفة. وعادةً ما تكون استجابة المراجعة للخطر المُقيّم للتحريف الجوهري بسبب الغش المتعلق باختلاس الأصول موجهة نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة. وعلى الرغم من إمكانية تطبيق بعض استجابات المراجعة المشار إليها في الصنفين المذكورين أعلاه في مثل هذه الظروف، فإن نطاق العمل يجب أن يرتبط بمعلومات معينة عن خطر الاختلاس الذي تم تحديده.

وفيما يلي أمثلة للاستجابات الخاصة بتقييم المراجع لخطر التحريفات الجوهرية بسبب اختلاس الأصول:

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية الفترة أو بالقرب من نهايتها.
- المصادقة المباشرة مع العملاء بشأن نشاط الحساب (بما في ذلك المذكرة الدائنة وحركة المبيعات المرجعة وأيضاً تواريخ السداد) للفترة محل المراجعة.
- تحليل عمليات استرداد الحسابات المدومة.
- تحليل العجز في المخزون حسب الموقع أو نوع المنتج.
- مقارنة معدلات المخزون الرئيسية بالعرف السائد في الصناعة.
- مراجعة الوثائق الداعمة لإجراء تخفيضات في سجلات الجرد المستمر للمخزون.
- إجراء مقابلة باستخدام الحاسب بين قائمة الموردين وقائمة الموظفين لمعرفة العناوين وأرقام الهواتف التي قد تتطابق بين القائمتين.
- تنفيذ بحث باستخدام الحاسب في سجلات الرواتب للتعرف على ما إذا كان هناك ازدواجية في العناوين أو الرقم الوظيفي أو الأرقام الخاصة بالهيئة العامة للزكاة والدخل أو الحسابات البنكية.
- فحص ملفات الأشخاص التي لا تتضمن أي دليل، أو تتضمن أدلة محدودة، على وجود نشاط، على سبيل المثال عدم جود عمليات تقويم للأداء.

- تحليل الخصومات على المبيعات والمبيعات المرتجعة للوقوف على الأنماط أو الاتجاهات غير المألوفة.
- الحصول على مصادقات من أطراف ثالثة على شروط معينة في العقود.
- الحصول على أدلة بشأن تنفيذ العقود طبقاً لشروطها.
- فحص صحة المصروفات غير المألوفة والضخمة.
- فحص الموافقات على القروض الممنوحة للإدارة العليا وللأطراف ذات العلاقة وقيمها الدفترية.
- فحص مستوى صحة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرة ٥٠٠)

أمثلة على الظروف التي تشير إلى إمكانية حدوث غش

فيما يلي أمثلة لظروف قد تشير إلى احتمال احتواء القوائم المالية على تحريف جوهري ناتج عن غش.

وجود تناقضات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك:

- معاملات لم يتم تسجيلها بشكل كامل أو في الوقت المناسب، أو تم تسجيلها بطريقة غير سليمة من حيث المبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- أرصدة أو معاملات غير مدعومة أو غير مصرح بها.
- تعديلات تمت في آخر لحظة، ولها تأثير جوهري على النتائج المالية.
- دليل على وصول الموظفين للأنظمة والسجلات بطريقة لا تتفق مع ما هو ضروري لتنفيذ واجباتهم المصرح بها.
- بلاغات أو شكاوى للمراجع بشأن غش مزعوم.

وجود أدلة متناقضة أو مفقودة، بما في ذلك:

- مستندات مفقودة.
- مستندات يبدو أنه قد تم تغييرها.
- عدم توفر بعض المستندات إلا في شكل نسخ مصورة أو مرسلات إلكترونية، عندما يكون من المتوقع وجود النسخ الأصلية من المستندات.
- بنود مهمة لم يتم تفسيرها في المطابقات.
- تغييرات غير مألوفة في قائمة المركز المالي، أو تغييرات في الاتجاهات أو في معدلات أو علاقات مهمة في القوائم المالية - على سبيل المثال، نمو المبالغ مستحقة التحصيل بصورة أسرع من الإيرادات.
- استجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقبولة من الإدارة أو الموظفين ناتجة عن استفسارات المراجع أو الإجراءات التحليلية.
- تناقضات غير مألوفة بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى تم إجراؤها في سجلات الحسابات مستحقة التحصيل.
- عدم التفسير أو التفسير غير الكافي للفروق بين الحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد وحساب المراقبة، أو بين قوائم العميل والحسابات مستحقة التحصيل في دفتر الأستاذ المساعد.
- غياب أو عدم وجود الشيكات الملغاة في الظروف التي تتطلب عادةً رد الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع كشف حساب البنك.
- غياب مخزون أو أصول مادية بأحجام كبيرة.
- عدم توفر أو غياب أدلة إلكترونية، بما لا يتسق مع ممارسات أو سياسات المنشأة بشأن الاحتفاظ بالسجلات.

- ردود أقل أو أكبر من المتوقع على المصادقات.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على أنشطة تطوير النُظْم الرئيسية واختبارات التغيرات في البرامج وتطبيقها فيما يتعلق باستخدام النُظْم وتغييرها للسنة الحالية.
- وجود علاقات إشكالية أو غير مألوفة بين المراجع والإدارة، بما في ذلك:
 - منع المراجع من الوصول إلى سجلات أو أماكن أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو أشخاص آخرين يمكن الحصول منهم على أدلة مراجعة.
 - وضع قيود زمنية غير منطقية من جانب الإدارة للبت في قضايا معقدة أو مثيرة للجدل.
 - شكوى الإدارة من طريقة أداء المراجعة، أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق الارتباط، وبصفة خاصة فيما يتعلق بتقييمات المراجع المهمة لأدلة المراجعة أو فيما يتعلق بحسم الخلافات المحتملة مع الإدارة.
 - التأخير غير المعتاد من جانب المنشأة في توفير المعلومات المطلوبة.
 - عدم الرغبة في تسهيل وصول المراجع للملفات الإلكترونية الرئيسية من أجل اختبارها باستخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.
 - منع المراجع من الوصول للموظفين الرئيسيين في عمليات تقنية المعلومات ومرافقها، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير النُظْم.
 - عدم الرغبة في القيام بإضافات أو تنقيحات في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية حتى تكون أكثر اكتمالاً وأكثر قابلية للفهم.
 - عدم الرغبة في علاج أوجه القصور التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

غير ذلك

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمراجع بإجراء اجتماعات مغلقة مع المكلفين بالحوكمة.
- السياسات المحاسبية التي تبدو خارجة عن أعراف الصناعة.
- التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية، التي لا يبدو أنها ناتجة عن تغير في الظروف.
- التسامح في انتهاك قواعد السلوك المهني المنشأة.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants in [insert month and year], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” The approved text of all <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (ديسمبر ٢٠١٨م) بإعداد الترجمة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٨م باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشرها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسة: سياسة ترجمة وإعادة النشر للمعايير التي ينشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © 2018 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © [year of translation] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٩. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Insert original English language title of standard as follows: <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i>] ISBN: [Insert original number, if any, in format 978-1-60815-389-3]</p>	<p><i>Handbook of International Quality Control, Auditing, review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> ISBN: 978-1-60815-389-3</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>