إطار جودة المراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين إطار جودة المراجعة، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد.

إطار جودة المراجعة:

العناصر الأساسية التي توفر بيئة مواتية لجودة المراجعة

(الصادر في فبراير ٢٠١٤)

رؤية مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد لإطار جودة المراجعة

تتمثل أهداف إطار جودة المراجعة فيما يلي:

- زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة.
- تشجيع أصحاب المصلحة الرئيسيين على اكتشاف طرق جديدة لتحسين جودة المراجعة.
- تيسير إجراء حوارات أوسع بين أصحاب المصلحة الرئيسيين حول هذا الموضوع.

ويأمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أن يفضي الإطار إلى إجراء مناقشات واتخاذ إجراءات إيجابية لتحسين جودة المراجعة باستمرار.

ويُطلب من المراجعين الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة ذات الصلة المطبقة داخل مكاتب المراجعة، إضافة إلى الآداب المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات لأداء ارتباطات المراجعة.

توطئة

ينبغي أن تكون المعلومات المالية ملائمة وموفرة في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليها للوفاء باحتياجات المستخدمين. وتتطلب الأنظمة واللوائح الوطنية، ويطلب أصحاب المصلحة في المنشآت، غالباً إجراء مراجعة خارجية لبعض عناصر المعلومات المالية لمنح مستخدمي المعلومات الثقة في إمكانية الوثوق بها. وحتى تحقق المراجعة الخارجية هدفها يجب أن يثق مستخدمو القوائم المالية المراجعة في أن المراجع قد أدى عمله وفقاً لمعيار مناسب وأنه قد أُجريت "مراجعة عالية الجودة".

ويكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، وكما هو موضح في الملحق الأول، لا يوجد لها أي تعريف أو تحليل يحظى باعتراف عالمي.

ولهذا، وضع مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (المجلس) إطار جودة المراجعة (الإطار) الذي يوضح العوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية والمخرجات التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة على مستويات الارتباطات ومكاتب المراجعة والمستويات الوطنية، لعمليات مراجعة القوائم المالية. ويبيّن الإطار أيضاً أهمية التفاعلات المناسبة بين أصحاب المصلحة وأهمية مختلف العوامل المرتبطة بالسياق.

ويعتقد المجلس أن مثل هذا الإطار يخدم المصلحة العامة حيث إنه:

- سيشجع مكاتب المراجعة الوطنية والشبكات الدولية لمكاتب المراجعة وهيئات المحاسبة المهنية على إمعان النظر في كيفية تحسين جودة المراجعة وتحسين نشر المعلومات المتعلقة بجودة المراجعة؛
- سيرفع مستوى الوعي والفهم بالعوامل المهمة لجودة المراجعة بين أصحاب المصلحة؛
- سيمكّن أصحاب المصلحة من تحديد العوامل التي قد تستحق الاهتمام على سبيل الأولوية لتعزيز جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم الإطار لإحاطة المكلفين بالحوكمة علماً بجودة المراجعة وتشجيعهم على الاهتمام بأدوارهم في تعزيزها؛
- سيساعد في وضع المعايير، على كل من المستويين الدولي والوطني. فعلى سبيل المثال، سيستخدم المجلس الإطار عند مراجعته للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[١] والمعايير الدولية للمراجعة. ويمكن أن يساعد الإطار أيضاً مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين ومجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة في النظر في تحسين إصداراتهما الملزمة؛
- سييسر الحوار ويوطد علاقات العمل بين المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد وأصحاب المصلحة الرئيسيين وكذلك فيما بين أصحاب المصلحة أنفسهم؛
- سيحفّز البحث الأكاديمي في هذا الموضوع؛
- سيساعد دارسي المراجعة في التوصل إلى فهم أكثر شمولاً لأسس المهنة التي يطمحون للانضمام إليها.

[١] المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) *"رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"*

نظرة عامة

١. يشتمل مصطلح **جودة المراجعة** على العناصر الأساسية التي تخلق بيئة تزيد إلى أقصى حد ممكن من ترجيح إجراء عمليات مراجعة عالية الجودة بصورة متسقة.

٢. يتمثل هدف مراجعة القوائم المالية في أن يكوّن المراجع رأياً في القوائم المالية بناءً على حصوله على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريف الجوهري، وأن يعد تقريراً بذلك وفقاً للنتائج التي توصل إليها. ويُرجّح أن تُنفذ عملية **المراجعة عالية الجودة** بواسطة فريق ارتباط:

- يتحلى بما هو مناسب من القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية؛
- يكون على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديه ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛
- يطبق آلية مراجعة صارمة وإجراءات لرقابة الجودة مستوفية للأنظمة واللوائح والمعايير المنطبقة؛
- يقدم تقارير نافعة وفي الوقت المناسب؛
- يتفاعل كما ينبغي مع أصحاب المصلحة المعنيين.

٣. تقع مسؤولية القيام بعمليات مراجعة عالية الجودة للقوائم المالية على عاتق المراجعين. غير أن جودة المراجعة تتحقق على أكمل وجه في بيئة يُقدَّم فيها الدعم من المشاركين في سلسلة إعداد التقرير المالي ويتفاعل فيها هؤلاء المشاركون فيما بينهم كما ينبغي.

٤. يهدف الإطار إلى رفع الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة، وبالتالي فهو يشجع المراجعين ومكاتب المراجعة وأصحاب المصلحة الآخرين على تحدي أنفسهم في البحث عن المزيد مما يمكنهم القيام به لزيادة جودة المراجعة في البيئات الخاصة بكل منهم.

٥. ينطبق الإطار على أعمال المراجعة الخاصة بجميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعتها ومدى تعقُّدها. وينطبق أيضاً على جميع مكاتب المراجعة بغض النظر عن حجمها، بما في ذلك مكاتب المراجعة التي تكون جزءاً من شبكة أو اتحاد. ولكن سمات جودة المراجعة الموضحة في هذا الإطار تتباين في أهميتها وتؤثر على جودة المراجعة بطرق مختلفة.

٦. يُطلب من المراجعين الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير رقابة الجودة ذات الصلة الخاصة بمكاتب المراجعة، إضافة إلى الآداب المهنية والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ويتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)[٢] مسؤوليات المكاتب عن أنظمتها الخاصة برقابة جودة أعمال المراجعة. ولا يُعد الإطار بديلاً لمثل هذه المعايير، ولا يضع معايير إضافية أو ينص على متطلبات إجرائية لأداء ارتباطات المراجعة.

٧. في حين أن جودة كل عمل من أعمال المراجعة ستتأثر بالمدخلات والآليات والمخرجات والتفاعلات الموضحة في هذا الإطار، فإن إطار جودة المراجعة لا يكفي بحد ذاته لغرض تقويم جودة عمل معين من أعمال المراجعة. ويُعزى ذلك إلى ضرورة إمعان النظر في أمور مثل طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة المتحصل عليها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري في منشأة بعينها، ومناسبة أحكام المراجعة ذات الصلة الصادرة، والالتزام بالمعايير ذات الصلة.

٨. يميز الإطار بين العناصر الآتية:

أ. المدخلات

ب. الآلية

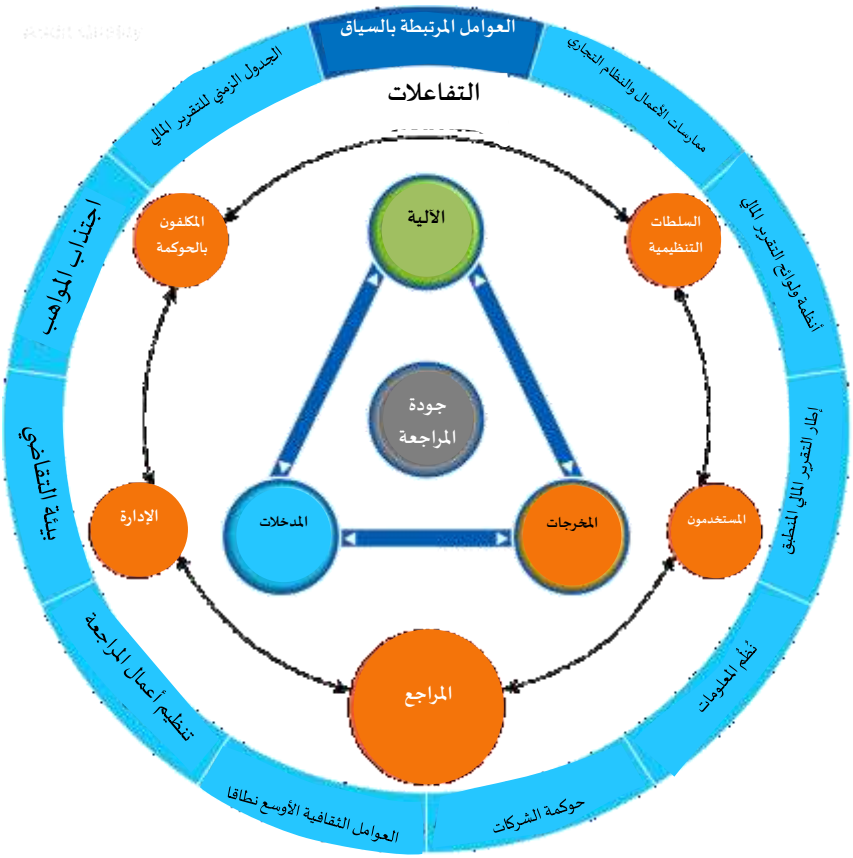
ج. المخرجات

د. التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

هـ. العوامل المرتبطة بالسياق

ويمكن تصوير الإطار على النحو الآتي:

[٢] يفرض المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) على مكاتب المراجعة وضع نظام لرقابة الجودة، والحفاظ عليه، لتزويدها بتأكيد معقول بأن المكتب وأفراده ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة؛ وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة في ظل الظروف القائمة.



المدخلات

٩. تنقسم المدخلات إلى العوامل الآتية:

أ. قيم المراجعين وآدابهم المهنية ومواقفهم السلوكية، التي تتأثر بدورها بالثقافة السائدة داخل مكتب المراجعة؛

ب. معرفة المراجعين ومهاراتهم وخبراتهم والوقت الذي يُخصص لهم لإجراء المراجعة.

١٠. وداخل هذه العوامل، تنقسم السمات النوعية أيضاً بين تلك التي تنطبق بشكل مباشر على:

أ. مستوى ارتباطات المراجعة؛

ب. مستوى مكتب المراجعة، ومن ثمّ فهي تنطبق بشكل غير مباشر على جميع أعمال المراجعة التي ينفذها مكتب المراجعة؛

ج. المستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم) وهكذا فهي تنطبق بشكل غير مباشر على جميع مكاتب المراجعة التي تعمل في تلك الدولة وعلى أعمال المراجعة التي تقوم بها.

١١. ويشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية الخاصة بعوامل المدخلات على مستويي الارتباطات والمكاتب والمستوى الوطني.

١٢. تتأثر مدخلات جودة المراجعة بالسياق الذي يتم فيه تنفيذ المراجعة والتفاعلات مع أصحاب المصلحة الرئيسيين والمخرجات. فعلى سبيل المثال، قد تفرض الأنظمة واللوائح (السياق) تقارير معينة (مُخرج) تؤثر على المهارات (مُدخل) المستغلة.

الآلية

١٣. تؤثر دقة آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة على جودة المراجعة. ويشرح الملحق الثاني بمزيد من التفصيل السمات النوعية لعامل الآلية على مستويي الارتباطات والمكاتب والمستوى الوطني.

المخرجات

١٤. تشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يعدها ويقدمها رسمياً طرف لطرف آخر، وأيضاً المخرجات التي تنتج عن آلية المراجعة التي لا تكون في الغالب مرئية لمن هم خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تشمل هذه المخرجات التحسينات الطارئة على ممارسات التقرير المالي الخاصة بالمنشأة والرقابة الداخلية على التقرير المالي، التي قد تنبثق عن النتائج التي خلص إليها المراجع.

١٥. يتم غالباً تحديد مخرجات المراجعة تبعاً للسياق، بما في ذلك المتطلبات التشريعية. وفي حين أنه يمكن لبعض أصحاب المصلحة أن يؤثروا على طبيعة المخرجات، فإنه يقل تأثير البعض الآخر. وفي حقيقة الأمر، يُعد تقرير المراجع المخرج الرئيسي لبعض أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين في الشركات المدرجة.

التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

١٦. يؤدي كل صاحب مصلحة في سلسلة إعداد التقرير المالي -بمفرده- دوراً مهماً في دعم ارتفاع جودة عملية التقرير المالي، غير أن طريقة تفاعل أصحاب المصلحة يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة. وسوف تتأثر هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، بالسياق الذي تُنفذ فيه المراجعة وهي تسمح بوجود علاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات. فعلى سبيل المثال، يمكن للمناقشات التي تتم في مرحلة التخطيط بين المراجع ولجنة المراجعة في شركة مدرجة أن تؤثر على استغلال المهارات المتخصصة (مُدخل) وشكل ومضمون تقرير المراجع المقدم للمكلفين بالحوكمة (مُخرج). وفي المقابل، يمكن أن يكون هناك قرب شديد من الملاك في منشآت الأعمال ذات الملكية الخاصة خلال سير المراجعة. وفي هذه الظروف، قد تكون هناك اتصالات غير رسمية متكررة تسهم في تحقيق جودة المراجعة.

العوامل المرتبطة بالسياق

١٧. يوجد عدد من العوامل البيئية أو المرتبطة بالسياق، مثل الأنظمة واللوائح وحوكمة الشركات، التي يمكن أن تؤثر على طبيعة وجودة التقرير المالي، وبشكل مباشر أو غير مباشر، على جودة المراجعة. ويتعامل المراجعون، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

١. عوامل المدخلات

١. يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراجعين:

- يتحلون بما هو مناسب من القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية؛
- على قدر كافٍ من المعرفة والمهارة والخبرة ولديهم ما يكفي من الوقت المخصص لتأدية أعمال المراجعة؛

٢. فيما يلي وصف للسمات الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة. وتنطبق هذه السمات على مستوى ارتباطات المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم)[٣]. ويرد شرح كل سمة ومستوى في قسم منفصل.

١-١ **القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٢-١٦ من الملحق الثاني)

٣. يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة[٤] مسؤولاً عن ارتباطات المراجعة ولذلك يُعد مسؤولاً بشكل مباشر عن جودة المراجعة. وإضافة إلى تحمل الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة المسؤولية عن أداء المراجعة، فإنه يؤدي دوراً بالغ الأهمية في ضمان تحلي فريق الارتباط بالقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية اللازمة لدعم القيام بعملية مراجعة عالية الجودة.

وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بمتطلبات سلوك وآداب المهنة.[٥]
- أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق الارتباط مستقلاً.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني.

٢-١ **القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ١٧-٣٢ من الملحق الثاني)

٤. يكون لثقافة مكتب المراجعة تأثير مهم على القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، وذلك لأن البيئة التي يعمل فيها فريق الارتباط يمكن أن تؤثر تأثيراً جوهرياً على عقلية الشركاء والموظفين، وبالتالي على الطريقة التي يؤدون بها مسؤولياتهم. ورغم أن المراجعة تهدف إلى حماية المصلحة العامة، فإن مكاتب المراجعة تكون في الغالب منشآت تجارية. وستكون ثقافة كل مكتب عاملاً مهماً في تحديد كيفية عمل شركاء المكتب وموظفيه بما يخدم المصلحة العامة وفي نفس الوقت بما يحقق الأهداف التجارية للمكتب.

٥. وتتمثل السمات الأساسية المتعلقة بخلق ثقافة تحظى فيها جودة المراجعة بالتقدير فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة.
- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.
- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.
- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

---

[٣] يمكن أن يكون الإقليم أكبر من الدولة أو أصغر منها. ففي بعض مناطق العالم، يمتد أثر بعض الجوانب المتعلقة بتنظيم أعمال المراجعة ليشمل عدداً من الدول. وفي بعض الدول، يقوم بتنفيذ الجوانب المتعلقة بتنظيم أعمال المراجعة وحدات أصغر مثل الولايات أو المقاطعات.

[٤] في بيئة القطاع العام، تُقرأ مصطلحات "العميل" و"الارتباط" و"الشريك المسؤول عن الارتباط" و"المكتب"، عند الاقتضاء، على أنها تشير إلى ما يعادلها في القطاع العام حسب التعريفات الواردة في الفقرة رقم ٧ من المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (٤٠) "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة".

[٥] يحدد ميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين (الميثاق الدولي) خمسة مبادئ أساسية لسلوك وآداب المحاسبين المهنيين، هي: النزاهة؛ والموضوعية؛ والكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛ والسرية؛ والسلوك المهني.

١-٣ **القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ٣٣-٤٠ من الملحق الثاني)

٦. يكون للأنشطة الوطنية لتنظيم أعمال المراجعة تأثير مهم على الثقافة داخل المكاتب وعلى القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية الخاصة بالشركاء المسؤولين عن المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق.
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

١-٤ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى الارتباطات** (راجع: الفقرات ٤١-٥٨ من الملحق الثاني)

٧. يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مسؤولاً عن اقتناعه بأن فريق الارتباط يتمتع بشكل جماعي بالكفاءات المناسبة وأن الفريق لديه الوقت الكافي اللازم لتمكينه من الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة قبل إصدار رأي المراجعة.

٨. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.
- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١-٥ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب** (راجع: الفقرات ٥٩-٧٠ من الملحق الثاني)

٩. سيكون للسياسات والإجراءات الخاصة بمكتب المراجعة أثر على المعرفة والخبرة المطلوبة من الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة والأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، والوقت المتاح لهم لتنفيذ أعمال المراجعة الضرورية. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو مناسب من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".
- أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

١-٦ **المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى الوطني** (راجع: الفقرات ٧١-٨٠ من الملحق الثاني)

١٠. يمكن للأنشطة الوطنية أن تؤثر على كفاءات المراجعين. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.

- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

٢. عوامل الآلية

١١. يتطلب القيام بأعمال المراجعة عالية الجودة وجود مراجعين يطبقون آلية مراجعة صارمة وإجراءات لرقابة الجودة مستوفية للأنظمة واللوائح والمعايير المنطبقة.

٢-١ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى الارتباطات (راجع: الفقرات ٨١-٩٣ من الملحق الثاني)

١٢. يلزم أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وأن تكون خاضعة لإجراءات مكتب المراجعة الخاصة برقابة الجودة والتي تكون مستوفية لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. ويوفر هذا الأساس اللازم لاتباع نهج منضبط لتقييم المخاطر والتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وفي نهاية المطاف تكوين وإبداء الرأي. وتقدم منهجيات عمل مكاتب المراجعة وسياساتها وإجراءاتها الداخلية، في بعض الأحيان، توجهات أكثر تحديداً بشأن أمور مثل المسؤولين عن تنفيذ أنشطة محددة ومتطلبات التشاور الداخلي وتنسيقات الوثائق.

١٣. وفيما ستقوم معايير المراجعة ومنهجية عمل مكتب المراجعة بتحديد شكل آلية المراجعة، فإن الطريقة التي تُطبق بها الآلية في الممارسة العملية يتم تكييفها بما يتناسب مع كل عملية مراجعة بعينها. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

٢-٢ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى المكاتب (راجع: الفقرات ٩٤-١١١ من الملحق الثاني)

١٤. سوف تؤثر سياسات وإجراءات مكتب المراجعة على آلية المراجعة. وتتمثل السمات الأساسية التي تسهم في تحقيق جودة المراجعة فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات.

٢-٣ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – المستوى الوطني (راجع: الفقرات ١١٢-١١٩ من الملحق الثاني)

١٥. يمكن للأنشطة الوطنية لتنظيم أعمال المراجعة أن تؤثر على آلية المراجعة.

١٦. يقوم مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد بإصدار المعايير الدولية للمراجعة. ويضع مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين معايير سلوكية وأدبية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير ميثاق صارم ومناسب دولياً لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين. ويقوم مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة بتطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة -ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية للمحاسبين المهنيين- من خلال إصدار المعايير الدولية للتعليم. وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات الوطنية. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء.

٣. عوامل المخرجات

١٧. يحصل مختلف أصحاب المصلحة على مخرجات مختلفة من المراجعة. ويكون من المرجح أن تقوّم هذه المخرجات من حيث فائدتها وحسن توقيتها وأن يُنظر إليها على أنها من جوانب جودة المراجعة. ويمكن لهذه المخرجات أيضاً:

- أن تعطي نظرة متعمقة أوسع نطاقاً على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن تشرح التقارير الصادرة عن السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة مواطن الضعف التي تم التعرف عليها من خلال أنشطة التقصي؛
- أن تؤثر بشكل مباشر على جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي الاضطلاع بمسؤولية محددة عن إعداد تقرير بشأن أحد الأمور، مثل فاعلية أدوات الرقابة الداخلية، إلى زيادة دقة العمل في ذلك المجال.

١٨. يحظى بعض أصحاب المصلحة، ولاسيّما الإدارة والمكلفين بالحوكمة وبعض السلطات التنظيمية، بنظرة متعمقة أكثر قرباً على بعض المدخلات الخاصة بجودة المراجعة ومن ثمّ يكونون أكثر قدرة على تقويمها، على الأقل في جانب منها. ويمكن أن توفر المخرجات المقدمة من أصحاب مصلحة آخرين، مثل المعلومات المقدمة من لجان المراجعة، معلومات مفيدة عن جودة المراجعة للمستخدمين الخارجيين

١٩. قد تشتمل المخرجات ذات الصلة على ما يلي:

المستوى	المخرجات
٣-١ مستوى الارتباطات	**من المراجع** ٣-١-١ تقارير المراجع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة ٣-١-٢ تقارير المراجع للمكلفين بالحوكمة ٣-١-٣ تقارير المراجع للإدارة ٣-١-٤ تقارير المراجع لسلطات التنظيم المالي والاحترازي* **من المنشأة** ٣-١-٥ القوائم المالية المراجعة ٣-١-٦ تقارير المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة **من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة** ٣-١-٧ المعلومات المقدمة من السلطات التنظيمية عن كل عمل من أعمال المراجعة
٣-٢ مستوى المكاتب والمستوى الوطني	**من مكاتب المراجعة** ٣-٢-١ تقارير الشفافية ٣-٢-٢ التقارير السنوية وغيرها **من السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة** ٣-٢-٣ تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة

* التنظيم الاحترازي هو ذلك الذي تمارسه الجهات الإشرافية على القطاع المالي مثل البنوك المركزية لضمان الاستقرار المالي من خلال حماية المودعين، والمؤمن عليهم.

المخرجات – مستوى الارتباطات

٣-١-١ *تقارير المراجع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة*

٢٠. يتمثل المُخرج الرئيسي لعملية المراجعة في رأي المراجع الذي يمنح المستخدمين الثقة في إمكانية الاعتماد على القوائم المالية المراجعة. وبالنسبة لمعظم المستخدمين، يُعد عدم وجود رأي مُعدّل للمراجع إشارة مهمة بشأن إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية. وقد تتأثر قيمة هذه الإشارة بعدد من العوامل، من بينها سمعة مكتب المراجعة[٦] الذي قام بإجراء المراجعة، ووجود افتراض ما بشأن فاعلية آلية المراجعة المُتّبعة.

٢١. يوفر تقرير المراجع فرصة للمراجع ليقوم بعرض معلومات تمنح المستخدمين بعض البصيرة بشأن العمل الذي قام به والنتائج التي توصل إليها ومن ثمّ بشأن جودة عملية المراجعة المنفذة. ولكن المراجعين لا يحظون دائماً بهذه الفرصة وقد أصبح تقرير المراجع نمطياً بمرور الأعوام. وباستثناء الظروف التي يكون فيها رأي المراجع معدلاً، لا تُقدَّم عادةً معلومات عن عمل المراجع والنتائج التي توصل إليها.

٢٢. إضافة إلى توسيع نطاق المعلومات التي يحتوي عليها تقرير المراجع، يمكن أيضاً أن تزيد الفائدة من التقرير إذا كان يحتوي على تأكيد إضافي بشأن أمور محددة تقتضيها الأنظمة أو اللوائح. وفي بعض الحالات، يمكن تقديم هذا التأكيد بدون توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، توكيد أن الإدارة قد قدمت للمراجع جميع المعلومات والتوضيحات المطلوبة). وفي حالات أخرى، يلزم توسيع نطاق المراجعة (ومثال ذلك، تقديم تأكيد بشأن فاعلية أدوات الرقابة الداخلية على التقرير المالي).

٢٣. يقدم المراجعون في القطاع العام عادةً المزيد من المعلومات عن المراجعة إما في التقرير الرئيسي للمراجع أو في تقرير إضافي يكون الاطلاع عليه مُتاحاً للجميع. وعلاوة على ذلك، ينفذ المراجعون في القطاع العام أعمالهم في بعض الأحيان في بيئة تمنح المواطنين حق الاطلاع على الوثائق الرسمية. ويمكن أن تؤدي هذه الحرية في الاطلاع على المعلومات إلى قيام المراجع في القطاع العام بالإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً عن أعمال المراجعة التي قام بها، كأن يفصح على سبيل المثال عن معلومات بشأن مخاطر أعمال المنشأة وأدوات الرقابة الداخلية الخاصة بها.

٣-١-٢ *تقارير المراجع للمكلفين بالحوكمة*

٢٤. تتطلب معايير المراجعة عادةً أن يتواصل المراجع مع المكلفين بالحوكمة في أمور معينة في الوقت المناسب. فعلى سبيل المثال، توجب معايير المراجعة[٧] التواصل بشأن:

- مسؤوليات المراجع.
- نطاق وتوقيت المراجعة المخطط لهما.
- المعلومات المتعلقة بالمخاطر التي تهدد موضوعية المراجع والضمانات ذات العلاقة التي تم تطبيقها.
- النتائج المهمة التي تم التوصل إليها من المراجعة.

٢٥. يتم تناول هذه الأمور غالباً في تقارير مكتوبة تُقدم للمكلفين بالحوكمة. غير أنه من المتوقع أن تشكل متطلبات معايير المراجعة أساساً لإجراء مناقشات أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً بين المراجع والمكلفين بالحوكمة. ومن المرجح أن يقوم المكلفون بالحوكمة بتقويم قيمة وتوقيت كل من التقارير المكتوبة والاتصالات الأقل رسمية عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٢٦. وفيما يتعلق بجودة الاتصالات وفائدتها، قد يولي المكلفون بالحوكمة قيمة خاصة للاتصالات التي تقدم:

- نظرات متعمقة غير متحيزة بشأن أداء الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها عن إعداد القوائم المالية؛
- نظرة متعمقة في ممارسات التقرير المالي، بما في ذلك عمل أدوات الرقابة الداخلية؛
- توصيات لتحسين آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة؛
- معلومات تمكّنهم من الوفاء بفاعلية بمسؤولياتهم المتعلقة بالحوكمة.

---

[٦] لا يتناول الإطار على وجه التحديد سمعة مكتب المراجعة إذ إنها لا تُعد عاملاً من عوامل جودة المراجعة لكنها أمر قد ينشأ عن التنفيذ الدائم لعمليات المراجعة عالية الجودة. ويوجد عدد من العوامل التي تؤثر على سمعة المكاتب، من بينها حجم المكتب وأنشطته التسويقية ومدى التأثير السلبي الذي يمكن أن تلحقه به المقاضاة والإجراءات التنظيمية.

[٧] معيار المراجعة ٢٦٠، *"الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"*

٣-١-٣ *تقارير المراجع للإدارة*

٢٧. خلال سير المراجعة، سيتواصل المراجع أيضاً مع الإدارة بشكل موسّع. ويكون العديد من هذه الاتصالات غير رسمي لكن قد يقرر المراجع أو تطلب الإدارة أحياناً أن يقدم المراجع ملاحظاته بشكل رسمي في تقرير مكتوب. وفي مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز الإدارة على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٢٨. فضلاً عن الاتصالات المتعلقة بقضايا التقرير المالي، قد تولي الإدارة قيمة خاصة لما يلي:

- النظرات المتعمقة في مجالات معينة من أعمال المنشأة ونُظُمها والتوصيات الخاصة بتحسين هذه المجالات؛
- الملاحظات المتعلقة بالأمور التنظيمية؛
- وجهات النظر العالمية بشأن القضايا والاتجاهات المهمة الخاصة بالقطاع.

٢٩. قد تولي الإدارة، ولاسيّما في المنشآت الأصغر حيث تكون الموارد محدودة، قيمة للمشورة التجارية التي يبديها المراجع. وفي مثل هذه الظروف، يجب أن يكون المراجع واعياً لمهددات الاستقلال التي قد تنشأ.

٣-١-٤ *تقارير المراجع لسلطات التنظيم المالي والاحترازي*

٣٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح الوطنية أن يتواصل المراجع مع سلطات التنظيم المالي والاحترازي، إما بشكل روتيني أو في ظروف معينة. وتتباين هذه المتطلبات الوطنية لكن يمكن أن تشتمل على ما يلي:

- تقديم تأكيد بشأن الجوانب الخاصة بآلية التقرير المالي، مثل الرقابة الداخلية.
- التقرير عن الأمور التي تعتقد السلطات التنظيمية أنها من المرجح أن تكون ذات أهمية جوهرية بالنسبة لها.
- التقرير عن الأفعال غير النظامية، بما في ذلك الاشتباه في القيام بعمليات غسل أموال.

٣١. في مثل هذه الظروف، يُرجح أن تركز السلطات التنظيمية على القيمة المتصورة لمثل هذه التقارير وتوقيتها عند النظر في الجودة العامة للمراجعة.

٣-١-٥ *القوائم المالية المراجعة*

٣٢. يعزز التأكيد من مصداقية التقرير المالي ويمكن أن يؤدي إلى حدوث تحسن في جودة التقرير المالي. فعلى سبيل المثال، قد تؤدي المراجعة إلى قيام الإدارة بإدخال تغييرات على مسودة القوائم المالية. وقد تكون هذه التغييرات كمية أو نوعية في طبيعتها، مثل توضيح الإفصاحات الواردة في الإيضاحات على القوائم المالية. ورغم أن مثل هذه التغييرات لا تكون واضحة عادةً للمستخدمين، فإنهم عندما يرون ما يعتبرونه قوائم مالية عالية الجودة قد يستنبطون أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة عالية الجودة. والعكس بالعكس، أي عندما يرى المستخدمون قوائم مالية تحتوي على أخطاء حسابية وعدم اتساق وإفصاحات يصعب فهمها، في ظل عدم إصدار المراجع لتقرير متحفظ، فقد يخلص المستخدمون إلى أنه قد تم تطبيق عملية مراجعة منخفضة الجودة.

٣٣. تُلزَم المنشآت في بعض الأقاليم بإعادة عرض القوائم المالية المراجعة التي يتبيّن أنها تحتوي على تحريفات جوهرية. وتبعاً لأسباب إعادة العرض، فإن إلزام المنشأة بإعادة عرض قوائمها المالية، قد يدفع المستخدمين إلى الاعتقاد بحدوث إخفاق في أعمال المراجعة.

٣-١-٦ *تقارير المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة*

٣٤. يتحمل المكلفون بالحوكمة في بعض الدول -ولاسيّما لجان المراجعة في الشركات المدرجة- مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على المراجع أو على جوانب من آلية المراجعة. ورغم أنه من المرجح أن يستنتج المستخدمون أن المشاركة الفعّالة من جانب لجان المراجعة عالية الجودة سيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة، فإنه يوجد تباين كبير في درجة قيام لجان المراجعة بإبلاغ المستخدمين بطريقة وفائها بالتزاماتها.

٣٥. يُحتمل أن يكون الإفصاح الأوفى عن أنشطة لجان المراجعة مفيداً لكل من جودة المراجعة في حقيقتها، وفي تصور المستخدمين لها. ولذلك، تدرس بعض الدول على نحو نشط مناسبة إدراج المزيد من المعلومات في التقارير السنوية عن أنشطة لجان المراجعة فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية.

٣-١-٧ *المعلومات المقدمة من السلطات التنظيمية عن كل عمل من أعمال المراجعة*

٣٦. في بعض الدول، تجعل السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة نتائج عمليات التقصي عن كل عمل من أعمال المراجعة متاحة للجان المراجعة ذات الصلة رغم أن هذه المعلومات لا تكون متاحة عادةً للعموم.

٣-٢ المخرجات - مستوى المكاتب والمستوى الوطني

٣-٢-١ *تقارير الشفافية*

٣٧. يمكن أن تقدم مكاتب المراجعة معلومات عامة عن جودة المراجعة. وقد استحدث عدد من الدول متطلبات توجب على مكاتب المراجعة أن تقدم تقارير شفافية توفر معلومات عن نُظُم الحوكمة ورقابة الجودة الخاصة بها.[٨] وقد يساعد جعل هذه المعلومات متاحة للعموم مستخدمي القوائم المالية المراجعة الذين لا توجد لديهم صلة بآلية المراجعة على فهم خصائص كل مكتب من مكاتب المراجعة، والعوامل المعزِّزة لجودة المراجعة في تلك المكاتب. وفي حالة عدم قدرة أصحاب المصلحة الرئيسيين على تقويم جودة المراجعة بشكل مباشر، فقد تساعد هذه المعلومات المنشآت في اختيار مكتب مراجعة جديد.

٣٨. توفر تقارير الشفافية أيضاً فرصة لمكاتب المراجعة لإبراز نفسها عن طريق تسليط الضوء على جوانب معينة من سياساتها ونهجها للقيام بأعمال المراجعة وبالتالي لتتنافس في الجوانب المتعلقة بجودة المراجعة. ويوفر نشر المعلومات المتعلقة، على سبيل المثال، بآليات وممارسات المكتب الخاصة برقابة الجودة وضمان الاستقلال والحوكمة حافزاً واضحاً لجميع العاملين في مكتب المراجعة للوفاء بروح ونص التزامات المكتب.

٣-٢-٢ *التقارير السنوية وغيرها*

٣٩. تصدر بعض مكاتب المراجعة تقارير سنوية. وتوفر هذه التقارير فرصة لهذه المكاتب لشرح مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بجودة المراجعة والمبادرات التي طبقتها لزيادة هذه الجودة. وقد تساعد هذه المعلومات مكاتب المراجعة في تمييز نفسها من حيث جودة المراجعة.

٤٠. قد تصدر هيئات المراجعة للقطاع العام تقارير أخرى تضع استنتاجات عامة لمجموع أعمال المراجعة التي اضطلعت بها، وتحدد مواطن الضعف المشتركة في كل من الحوكمة والمحاسبة والتقرير. وقد تشتمل هذه التقارير على توصيات بإجراء تغييرات في الأنظمة واللوائح العامة المتعلقة بالهيئات الحكومية.

٣-٢-٣ *تقديم رؤية كلية عن نتائج أنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة*

٤١. تصدر السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في العديد من الدول تقارير سنوية عن نتيجة أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة. ويتباين مستوى التفصيل الذي تُعد به مثل هذه التقارير. ففي بعض الدول، تشتمل التقارير على نتائج أنشطة التقصي عن جميع مكاتب المراجعة، وفي البعض الآخر، تُنشر التقارير لمكاتب المراجعة كل على حده.

٤٢. يمكن أن يؤدي نشر التقارير المتعلقة بأنشطة التقصي عن مكاتب المراجعة دوراً مهماً فيما يتعلق بتعزيز جودة المراجعة، بما في ذلك تصور أصحاب المصلحة الرئيسيين (وخصوصاً المستثمرين ومستخدمي تقارير المراجعة) لجودة المراجعة. ويشهد النقاش الدائر حول ما إذا كان من المفيد أن تقوم السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة بنشر تقاريرها عن كل مكتب من مكاتب المراجعة للعموم انقساماً في الآراء. فالبعض يعتقد أن الشفافية في نتائج أنشطة التقصي المتعلقة بكل مكتب من مكاتب المراجعة ستساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم وسيكون لها أثر إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إعطاء المكاتب الحافز لتحسين جودة أعمالها من عام لآخر. ويعتقد آخرون أن التقرير للعموم عن النتائج الخاصة بكل مكتب من مكاتب المراجعة قد يدفع مكاتب المراجعة إلى تبني نهج دفاعي بشكل متزايد في الرد على نتائج أنشطة التقصي بما يضر بجودة المراجعة.

---

[٨] على سبيل المثال فإن التعميم الخاص بالمراجعة النظامية الصادر عن الاتحاد الأوربي يفرض على المكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات المنشآت ذات الاهتمام العام أن تفصح سنوياً عن معلومات محددة تشمل الهيكل القانوني لمكاتب المراجعة وأية شبكة تكون جزءاً منها ونُظُم الحوكمة المؤسسية ورقابة الجودة والمعلومات المالية والمعلومات المتعلقة بأساس تحديد أجر الشريك.

٤. التفاعلات الرئيسية داخل سلسلة إعداد التقرير المالي

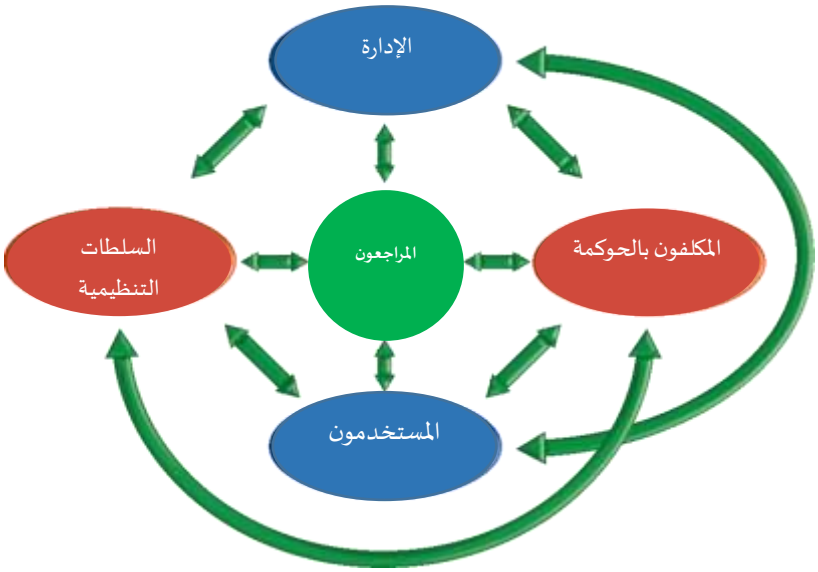
٤٣. يصف الاتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره الصادر في عام ٢٠٠٨ بعنوان *سلسلة إعداد التقرير المالي: وجهات النظر والاتجاهات الحالية*[٩] سلسلة إعداد التقرير المالي بأنها "الأشخاص المشاركون والآليات المستخدمة في إعداد التقارير المالية واعتمادها ومراجعتها وتحليلها واستخدامها".

٤٤. وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن جميع حلقات هذه السلسلة يجب أن تكون على جودة عالية ووثيقة الصلة ببعضها لأجل ارتفاع جودة عملية التقرير المالي. وتؤدي كل حلقة في سلسلة إعداد التقرير المالي -بمفردها- دوراً مهماً في دعم ارتفاع جودة عملية التقرير المالي، غير أن طبيعة الاتصالات أو التفاعلات بين هذه الحلقات يمكن أن يكون لها أثر خاص على جودة المراجعة.

٤٥. ومن خلال هذه التفاعلات، بما فيها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية على السواء، يمكن أن يؤثر المشاركون في سلسلة الإعداد على سلوك الآخرين وآرائهم وبالتالي يمكن أن يساهموا في إدخال التحسينات على جودة المراجعة. وسوف تتأثر طبيعة التفاعلات ومداها بكل من أهداف الأفراد المشاركين في التفاعلات والسياق الذي تتم فيه هذه التفاعلات.

٤٦. وتُعد التفاعلات الموضحة في الأقسام التالية تفاعلات متبادلة بين طرفين. ومع ذلك، فقد تعود فوائد على جودة المراجعة عندما يلتقي المراجعون وأصحاب المصلحة الرئيسيون لمناقشة الأمور المتعلقة بجودة المراجعة.

٤٧. يوضح الشكل أدناه بعض التفاعلات الأكثر أهمية[١٠] فيما يتعلق بجودة المراجعة.



٤-١ التفاعلات بين المراجعين والإدارة[١١]

٤٨. الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعن الرقابة الداخلية اللازمة لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتوفر هذه المعلومات في الوقت المناسب. والإدارة هي المسؤولة أيضاً عن ضمان استيفاء القوائم المالية لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وعن تمثيل هذه القوائم عند الاقتضاء للمعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

٤٩. ومما يساعد المراجع في جمع أدلة المراجعة توفر إمكانية الوصول الكامل وفي الوقت المناسب للمعلومات الملائمة والأشخاص ذوي الصلة داخل المنشأة وخارجها على السواء. ويساعد بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة المراجع في تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها ومواجهتها، ولاسيّما فيما يتعلق بالمعاملات المعقدة أو غير الاعتيادية، أو الأمور المنطوية على اجتهاد مهم أو عدم تأكد. وفي حالة غياب التعاون والحوار المنفتح، يكون من المُستبعد تنفيذ عملية مراجعة عالية الجودة على نحو فعّال.

---

[٩] يمكن الاطلاع على التقرير من خلال الرابط: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

[١٠] يتناول هذا القسم التفاعلات الخارجية فقط - أي التي تقع خارج فريق ارتباط المراجعة. فيما ترد التفاعلات التي تتم داخل فريق ارتباط المراجعة في القسم الأول: المدخلات.

[١١] قلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة في العديد من المنشآت الأصغر. وعادةً ما يضطلع المدير المالك بكلا الدورين.

٥٠. لدعم كفاءة المراجعة، يُرجح أن يقوم المراجع في مرحلة مبكرة من عملية المراجعة بمناقشة المعلومات التي يحتاج إليها مع الإدارة وأن يتفق معها على جدول زمني مناسب. ومن المرجح كذلك أن يناقش المراجع مع الإدارة نتائج المراجعة متى تم التوصل إليها حتى يتسنى للإدارة أن تقدم التوضيحات في الوقت المناسب أو تُجري تحليلاً إضافياً عند اللزوم.

٥١. ويساعد أيضاً بناء العلاقات المنفتحة والبنّاءة بين المراجعين والإدارة في خلق بيئة يمكن للإدارة أن تستفيد فيها من ملاحظات المراجعين حول أمور مثل:

- التحسينات التي يمكن إدخالها على ممارسات التقرير المالي الخاصة بالمنشأة.
- التحسينات الممكنة في الرقابة الداخلية على التقرير المالي.
- المتطلبات الجديدة للتقرير المالي.
- وجهات النظر المتعلقة بقضايا القطاع.
- الملاحظات المتعلقة بالأمور النظامية والتنظيمية.

٥٢. ويجب التمييز بين بناء علاقة منفتحة وبنّاءة بين المراجع والإدارة وبين العلاقة التي تتسم بالألفة الزائدة، التي قد تتولد عندما يقضي المراجعون فترات طويلة خلال العام مع نفس العميل الخاضع للمراجعة. فمن الحيوي لجودة المراجعة أن يظل المراجعون متحلين بنزعة الشك والموضوعية وأن يكونوا على استعداد للتحقق من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تُقدم لهم.

٤-٢ التفاعلات بين المراجعين والمكلفين بالحوكمة

٥٣. يتولى المكلفون بالحوكمة مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والتزاماتها فيما يتعلق بالمساءلة. ويشمل ذلك الإشراف على آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة. وفي الشركات المدرجة والمنشآت الكبيرة الأخرى، يقوم غالباً بمعظم الأعمال المرتبطة بالإشراف على آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة لجنة المراجعة.

٥٤. يمكن للتواصل المتبادل الفعال مع المراجعين أن يساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بهذه المسؤوليات. وقد يستفيد المكلفون بالحوكمة على وجه الخصوص من آراء المراجع في أمور مثل مخاطر التقرير المالي التي تواجهها المنشأة والمجالات الرئيسية لاجتهاد الإدارة في القوائم المالية والنظرات المتعمقة في جودة آلية التقرير المالي الخاصة بالمنشأة بما في ذلك مواطن الضعف في أدوات الرقابة المالية الداخلية الخاصة بها. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات المكلفين بالحوكمة في الخلوص إلى استنتاجها بشأن العرض العادل للقوائم المالية، وخاصةً إذا كانت لدى المراجع مخاوف لم تتخذ الإدارة إجراءات بشأنها.

٥٥. يُطاَلب المراجع بالتواصل مع المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك لجنة المراجعة إن وجدت) بشأن الأمور المرتبطة بالتخطيط والنتائج المهمة. وفي بعض الأحيان، يسهل تحقيق التواصل الفعّال إذا عُقد اجتماع واحد على الأقل، أو جزء من اجتماع، بدون حضور الإدارة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر، غالباً ما يكون التواصل بين المراجع والمكلفين بالحوكمة أكثر تكراراً وأقل رسمية.

٥٦. يكون المكلفون بالحوكمة أيضاً في وضع يتيح لهم التأثير على جودة المراجعة من خلال:

- تقديم آراء حول مخاطر التقرير المالي ومجالات العمل التي تستحق اهتماماً خاصاً عند المراجعة؛
- النظر فيما إذا كان سيتم تخصيص موارد كافية للمراجعة حتى يتم تنفيذها بفاعلية وأن تعكس أتعاب المراجعة ذلك بشكل عادل؛
- النظر في القضايا المتعلقة بالاستقلال وتقييم حلولها؛
- تقييم المناقشة الجادة من جانب المراجع للإدارة أثناء المراجعة، ولاسيّما بخصوص تقييم خطر الغش، وتقديرات الإدارة وافتراضاتها، والسياسات المحاسبية التي جرى اختيارها؛
- خلق بيئة لا تكون الإدارة فيها ممانعة لمناقشة المراجعين لها بشكل جاد ولا متحفزة للدفاع بشكل زائد عن الحد عند مناقشة الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.

٤-٣ التفاعلات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية

٥٧. في بعض الدول، يوفر الإطار التنظيمي للمستخدمين فرصة للتفاعل، بدرجة ما، مع المراجعين. فعلى سبيل المثال، تتطلب الاقتراحات الخاصة بتعيين مراجع المنشأة أو إعادة تعيينه أو استبداله موافقة المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية. وقد يكون للمساهمين الحق

أيضاً في سؤال المراجع عن أي أمور مهمة تتعلق بالمراجعة في اجتماع الجمعية العمومية. ويمكن أن تكون هذه التفاعلات بمثابة دافع إضافي للمراجعين حتى يقوموا بأعمال مراجعة عالية الجودة.

٥٨. وقد يرغب المستخدمون أيضاً في الاستفسار عن الأسباب المنطقية الداعية لتغيير أحد المراجعين. وسيتم تيسير ذلك عندما يتم نشر المعلومات المتعلقة بأسباب التغييرات للعموم في الوقت المناسب.

٥٩. يكون المراجعون في القطاع العام غالباً على اتصال مباشر بالمستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية. وليس من المستغرب أن يقدم المراجعون عروضاً تقديمية عن نتائجهم لسلطة إصدار الأنظمة أو الوزارات (بخصوص الوكالات الحكومية المختصة بالشركات المملوكة للحكومة)، وأن يزودوهم كذلك بما يلي:

- نظرات متعمقة غير متحيزة ومحايدة من الناحية السياسية بشأن عمليات المنشأة وممارسات التقرير المالي الخاصة بها؛
- توصيات بنّاءة وفي حينها بشأن مجالات الأداء (بما في ذلك القيمة المحققة مقابل المال المدفوع) والالتزام بالمهام ذات الصلة.

ويمكن أن تعزز هذه العروض التقديمية معرفة المراجع بتطلعات المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية وأن تمنح هؤلاء المستخدمين فرصة تقييم جودة المراجعة.

٦٠. وقد تقوم مهنة المراجعة، ولاسيّما هيئات المحاسبة المهنية، في بعض الأحيان بتنظيم منتديات ومؤتمرات واجتماعات ومناقشات أخرى رفيعة المستوى، حيث يستطيع المراجعون التواصل مع جماعات مستخدمي القوائم المالية لمناقشة الأمور ذات الصلة بجودة المراجعة.

٤-٤ التفاعلات بين المراجعين والسلطات التنظيمية

٦١. ثمة عدد من أنواع السلطات التنظيمية المختلفة التي تؤثر على المراجعة، وهي: السلطات المنظمة لأسواق المال وللمشاركين في أسواق المال وللتقرير المالي ("سلطات التنظيم المالي")؛ والسلطات المنظمة لأنواع معينة من المنشآت مثل المصارف وشركات التأمين ("سلطات التنظيم الاحترازي") والسلطات التنظيمية التي تشرف بشكل مباشر على بعض مكاتب المراجعة ("السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة"). وفي بعض الدول، يوجد عدد من سلطات التنظيم المالي والاحترازي ومن المفيد بالنسبة لها أن تنسق أنشطتها المتعلقة بجودة المراجعة.

٤-٤-١ سلطات التنظيم المالي والاحترازي

٦٢. يكون لسلطات التنظيم المالي والاحترازي والمراجعين اهتمامات يكمل بعضها البعض، في العديد من الجوانب، بالرغم من احتمالية اختلاف محاور تركيز هذه الاهتمامات. ولذلك يمكن لتبادل المعلومات بشكل مناسب بين هذه الأطراف أن يعزز آلية التنظيم وأن يسهم في تحقيق جودة المراجعة.

٦٣. تُعد المراجعة أمراً مهماً لسلطات التنظيم المالي والاحترازي. وتفرض هذه السلطات التنظيمية عادةً مراجعة القوائم المالية للمنشآت ذات الصلة، وتقوم أحياناً بتمديد نطاق المراجعة لتشمل أموراً مثل فاعلية نظام الشركة الخاص بالرقابة المالية الداخلية. وتفرض كذلك أحياناً أن يحصل المراجعون على تأكيد بشأن أمور محددة.

٦٤. إضافة إلى مسؤوليات التقرير الرسمية، قد ترغب سلطات التنظيم المالي والاحترازي في إبلاغها بالأمور التي تنمو إلى علم المراجع خلال سير المراجعة. وفي حالة السلطات المنظِّمة للقطاع المصرفي، قد يشمل ذلك أموراً مثل:

- المعلومات التي تشير إلى الإخفاق في الوفاء بأحد متطلبات الرخصة المصرفية.
- المعلومات التي قد تشير إلى حدوث انتهاك جوهري للأنظمة واللوائح.
- التغييرات السلبية الجوهرية في المخاطر المتعلقة بأعمال المصارف والقضايا المرتبطة باستمرارية الأعمال.

٦٥. تكون سلطات التنظيم المالي والاحترازي في بعض الأحيان على علم بمعلومات يمكن، إن كانت معروفة للمراجع، أن تؤثر على نطاق المراجعة وربما على استنتاجات المراجع ورأي المراجعة.

٤-٤-٢ *السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة*[١٢]

٦٦. يوفر تشكيل السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة في العديد من الدول والمُكلَّفة بمهمة التقصي عن مكاتب المراجعة وكل عمل من أعمال المراجعة فرصة لزيادة جودة المراجعة وأيضاً لجعل جودة المراجعة أكثر وضوحاً للمستخدمين.

٦٧. سوف يساعد التواصل المنفتح بين مكاتب المراجعة والسلطات المنظِّمة لأعمال المراجعة السلطات التنظيمية في القيام بأنشطتها على نحو فعّال. وعلاوة على ذلك، فمن شأن التواصل الواضح بشأن نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة أن يمكّن مكاتب المراجعة من حسن فهم الأسباب الجذرية لأوجه القصور التي جرى الوقوف عليها ومواجهتها بطريقة إيجابية.

٦٨. يمكن أن يؤدي الحوار بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في مختلف الدول، بغية تعزيز الاتساق بين مناهج التقصي، إلى الارتقاء بجودة المراجعة على الصعيد العالمي.[١٣]

٤-٥ التفاعلات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٦٩. يكون للالتزام التام بالأمانة والنزاهة داخل المنشأة تأثير إيجابي على جودة آلية المنشأة الخاصة بالتقرير المالي وإمكانية الاعتماد عليها. وتعزز مثل هذه الثقافة، التي يقوم بإرسائها وتعهدها المكلفون بالحوكمة بالعمل جنباً إلى جنب مع كبار الأعضاء في الإدارة، تطوير السياسات والآليات المحاسبية المناسبة وصونها إضافة إلى الانفتاح في تبادل المعلومات الذي يُعد ضرورياً لارتفاع جودة التقرير المالي.

٧٠. وتحقيقاً لذلك، يعتمد المكلفون بالحوكمة على العلاقات الشفافة والبنّاءة مع الإدارة في مساندتهم للوفاء بمسؤولية الإشراف على آلية التقرير المالي. ويتطلب هذا وجود رغبة لدى الإدارة في المضي قدماً لتناقش مع المكلفين بالحوكمة أموراً مثل:

- القضايا التي جرى تحديدها، والتي قد تكون مهمة، المتعلقة بالتقرير المالي والتنظيم المالي.
- الافتراضات التي تستند إليها الاجتهادات المحاسبية المهمة التي تنطوي عليها آلية التقرير المالي.
- المجالات التي يمكن فيها تعزيز آلية التقرير المالي.

٧١. إذا كانت لدى المراجع مخاوف بشأن العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، يكون المراجع متيقّظاً على وجه الخصوص لأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية والأخطاء في آلية التقرير المالي ومخاطر الغش. وسيكون من المهم للمراجع أن يسعى لفهم أسباب مواطن الضعف في هذه العلاقة حيث إن طبيعة أية استجابات من جانب المراجعة ستعتمد على الظروف المحيطة. فعلى سبيل المثال، ستكون استجابة المراجعة عندما يكون لدى المكلفين بالحوكمة شكوك تمس نزاهة الإدارة مختلفة عن الاستجابة عندما تضمر الإدارة تحفظات بشأن كفاءة المكلفين بالحوكمة.

٧٢. في الحالات القصوى، عندما تكون لدى المراجع مخاوف خطيرة بشأن العلاقة بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ينظر المراجع فيما إذا كان من الممكن إجراء مراجعة تتسم بالفاعلية والكفاءة، ومن ثمّ ما إذا كان سيستمر في علاقته بالعميل.

٤-٦ التفاعلات بين الإدارة والسلطات التنظيمية

٧٣. يتباين مدى تفاعل سلطات التنظيم المالي مع الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي من دولة لأخرى ومن قطاع لآخر. وتقوم بعض سلطات التنظيم المالي بوضع وإنفاذ أطر التقرير المالي وقد تطرح أسئلة على الإدارة بشأن جوانب في القوائم المالية. ويمكن أن يؤدي هذا بدوره إلى قيام الإدارة بطرح قضايا على المراجع، مما قد يؤثر على جودة المراجعة في الأعوام اللاحقة. وعلاوة على ذلك، ففي بعض القطاعات مثل القطاع المصرفي، يمكن أن تنفذ سلطات التنظيم الاحترازي أنشطة إشرافية مباشرة تنطوي على تفاعل مع الإدارة. ويتوصل المراجع إلى فهم لهذه التفاعلات حيث إنها تُعد مصدراً للتصورات والمعلومات الملائمة.

---

[١٢] في القطاع العام، لا تخضع عادةً جهات المراجعة المنتمية لهذا القطاع لإشراف تنظيمي خارجي. ولكنها تردّ على الأسئلة التي قد ترد إليها من حين لآخر من السلطات البرلمانية أو سلطات إصدار الأنظمة أو ما يعادلها بشأن جودة أنشطة المراجعة.

[١٣] في السياق الدولي، تعمل أنشطة المنتدى الدولي للسلطات المستقلة المنظمة لأعمال المراجعة على تيسير تبادل المعرفة وتعزيز التنسيق بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة. وتنص المبادئ الأساسية للسلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة الصادرة من المنتدى على أن "المقصد من المبادئ هو دعم التعاون بين السلطات التنظيمية وتعزيز الاتساق في الإشراف على أعمال المراجعة". ويمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات عن أنشطة المنتدى على موقعه الإلكتروني: www.ifiar.org

٤-٧ التفاعلات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية

٧٤. فضلاً عن إصدار القوائم المالية نفسها، يمكن أن تتفاعل الإدارة مع المستخدمين، ولاسيّما المستثمرين، بعدة طرق أخرى، من بينها التفاعل من خلال إصدار البيانات الصحفية التي تعلن فيها عن المعاملات أو الأحداث المهمة، وعقد اجتماعات إحاطة مع المحللين وغيرها من الاجتماعات مع المستثمرين. وتوفر التفاعلات بين الإدارة والمستخدمين فرصاً لتعزيز فهم المستخدمين للقوائم المالية. وإضافة إلى ذلك، فقد توفر التفاعلات المتبادلة مثل الاجتماعات التي تُعقد بين الإدارة والمستثمرين دافعاً إضافياً للإدارة حتى تنفذ عملية تقرير مالي عالية الجودة.

٧٥. وبصورة أعم، يستطيع المستخدمون، مثل المؤسسات المستثمرة، تعزيز أهمية جودة المراجعة عن طريق الاهتمام جدياً مع الإدارة بالأمور التي اتخذ فيها المراجع موقفاً علنياً - على سبيل المثال عن طريق تعديل رأي المراجعة أو إصدار بيان للمساهمين لشرح الأمور ذات الصلة.

٤-٨ التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة والسلطات التنظيمية

٧٦. كما هو الحال مع الإدارة، يتباين مدى تفاعل سلطات التنظيم المالي مع المكلفين بالحوكمة من دولة لأخرى ومن قطاع لآخر.

٧٧. ورغم أن التفاعل بين السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة والمكلفين بالحوكمة لا يزال محدوداً نسبياً حتى الآن، فإن ثمة احتمالية لزيادته. فعلى سبيل المثال، تقوم السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة في بعض الدول، أو تلزم المراجعين بأن يقوموا، بالإعلان عن نتائج أنشطة التقصي عن كل عمل من أعمال المراجعة للمكلفين بالحوكمة في المنشآت ذات الصلة. وعلاوة على ذلك، فقد يستطلع القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة آراء المكلفين بالحوكمة عن جودة كل عمل من أعمال المراجعة في إطار أنشطة التقصي التي يقومون بها.

٤-٩ التفاعلات بين المكلفين بالحوكمة ومستخدمي القوائم المالية

٧٨. يتحمل المكلفون بالحوكمة في بعض الدول -بما في ذلك لجان المراجعة إن وجدت- مسؤوليات محددة عن ممارسة درجة من الإشراف على المراجعين أو على جوانب من آلية المراجعة. ومن المرجح أن يُعزز تصور المستخدمين لجودة المراجعة عن طريق الإشراك الفعال للجنة مراجعة تتسم بالشفافية وارتفاع جودة عملها. غير أن ثمة تباين ملحوظ في الدرجة التي يبلغ بها المكلفون بالحوكمة المستخدمين بكيفية وفائهم بمسؤولياتهم.

٤-١٠ التفاعلات بين السلطات التنظيمية ومستخدمي القوائم المالية

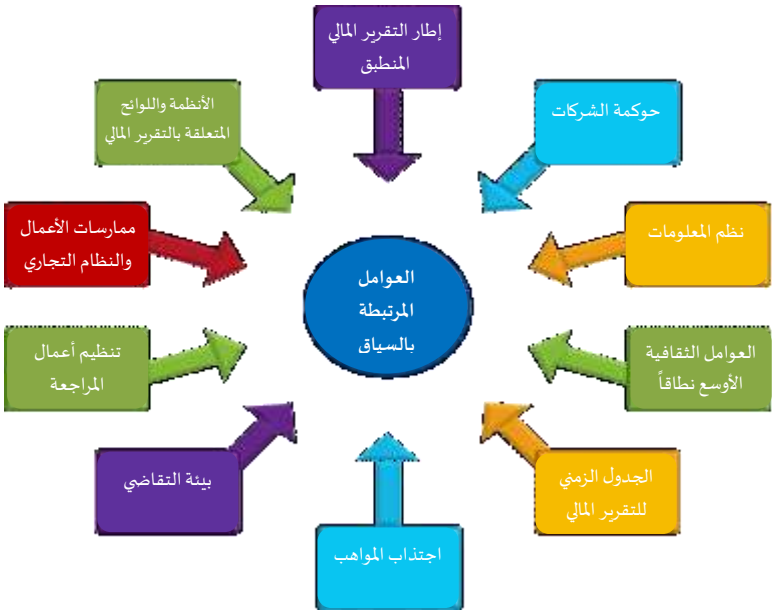
٧٩. تخضع جودة المراجعة لتقصٍ خارجي في عدد متزايد من الدول كجزء من ترتيبات الإشراف المستقل على أعمال المراجعة. وتصدر السلطات المُنظِّمة لأعمال المراجعة عادةً تقارير علنية عن أنشطتها عموماً مما يمكن أن يمنح المستخدمين انطباعاً عن جودة المراجعة بصفة عامة. وتصدر بعض جهات الإشراف تقارير علنية عن النتائج التي توصلت إليها فيما يتعلق بكل مكتب من مكاتب المراجعة مما من شأنه أن يوفر للمستخدمين معلومات أكثر تحديداً.

٥. العوامل المرتبطة بالسياق

٨٠. تتباين البيئة التي تتم فيها عمليات التقرير المالي وأعمال المراجعة فيما بين الدول. ففي بعض الدول، قد تكون ممارسات الأعمال غير رسمية نسبياً وقد يكون النظام التجاري أقل تطوراً نسبياً. وفي مثل هذه الدول، قد يكون التقرير المالي الذي للاستخدام الخارجي محدوداً، وقد تكون تطلعات المستخدمين فيما يتعلق به منخفضة. ومع تقدم الدولة، وخاصة مع نمو منشآت الأعمال من حيث الحجم وزيادة حاجتها للحصول على تمويل من أسواق رأس المال، تصبح البيئة أكثر تعقيداً. ويصير التقرير المالي أكثر أهمية وتزيد باستمرار تطلعات المستخدمين فيما يتعلق بسرعة إعداد التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها. واستجابة لذلك، تتطور الأنظمة ومتطلبات التقرير المالي وآليات حوكمة الشركات.

٨١. وتكون لهذه العوامل البيئة -أو العوامل المرتبطة بالسياق- مجتمعة القدرة على التأثير في طبيعة عملية التقرير المالي وجودتها، وعلى التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر في جودة المراجعة. ويتعامل المراجعون، حيثما اقتضى الأمر، مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

٨٢. وتشمل العوامل المرتبطة بالسياق ما يلي:



٥-١ ممارسات الأعمال والنظام التجاري

٨٣. تتأثر الصفة الرسمية للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال بالأعراف الوطنية والنظام التجاري. ففي بعض البيئات الوطنية، على سبيل المثال، قد يكون من المتعارف عليه أن تدخل المنشآت في معاملات مع الأطراف الأخرى على أساس غير رسمي، استناداً إلى العلاقات المبنية على الثقة. وتتوافر العوامل البيئية عندما تنطوي الأطراف المتعاملة بشكل أساسي على أطراف ذات علاقة، ومثال ذلك المنشآت التي يملكها أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة أو المنشآت التي تسيطر عليها الحكومة.

٨٤. سوف يؤثر النظام التجاري على الصفة الرسمية التي تُنفذ بها منشآت الأعمال المعاملات. وعلى وجه الخصوص، يحدد نظام العقود متى يتم إنشاء الحقوق وفرض الالتزامات عند اكتمال المعاملات. وعندما تكون الأنظمة التجارية أقل تطوراً، قد يصعب على الإدارة إثبات المطالبات بالملكية وتقييم كفاية مخصصات الالتزامات.

٨٥. وفي بعض الظروف، قد تكون شروط وأحكام المعاملات غامضة أو غير مسجلة وقد تخضع الاتفاقيات لتعديلات شفوية. وفي مثل هذه الظروف، سيكون من الصعب الفصل بين المسؤوليات وستقل فاعلية نظم الرقابة الداخلية، مما يخلق فرصاً للغش والفساد. وسوف يفرض عدم وجود توثيق كافٍ في ظل هذه الظروف تحديات كبيرة للمكلفين بالحوكمة في فهم الجوهر الاقتصادي للمعاملات وتحديد ما إذا كانت قد تمت المحاسبة عنها بشكل كامل ومناسب.

٨٦. تتباين أيضاً المواقف السلوكية من الالتزام الضريبي. ففي بعض البيئات قد تسعى الإدارة لتقليل الالتزامات الضريبية إلى أقل حد ممكن من خلال تدابير مثل تأجيل إصدار الفواتير حتى عند الوفاء بواجبات الأداء. وفي بيئات أخرى؛ قد يتم الاحتفاظ بأكثر من مجموعة واحدة من السجلات المحاسبية -إحداها توضح المركز "الاقتصادي" وأخرى توضح المركز "الضريبي"- مما قد يخلق بعض الارتباك. ويُرجح أن تخلق مثل هذه الظروف تعقيداً وأن تستلزم إنشاء احتياطي للالتزام الضريبي المحتمل، الذي عادةً ما يكون خاضعاً لحالة عدم تأكد ملحوظة في القياس.

٥-٢ الأنظمة واللوائح المتعلقة بالتقرير المالي

٨٧. توضع عادةً الأنظمة واللوائح المتعلقة بالتقرير المالي استجابة لواجب المساءلة الذي تتحمله منشآت الأعمال تجاه أصحاب المصلحة. وبالنسبة للمنشآت المدرجة التي لا توجد فيها صلة بين الملاك والإدارة، تهدف اللوائح وإفصاحات التقرير المالي إلى حماية مصالح أصحاب المصلحة الذين لا يمكنهم الاطلاع على المعلومات المالية الداخلية. وفي المقابل، يكون من المرجح أن يُحدد مدى إفصاحات التقرير المالي واللوائح في المنشآت الأخرى بمستوى أقل، نظراً لأن أصحاب المصلحة قد يكونون مشاركين في إدارة مؤسسة الأعمال ومن ثمّ لديهم حق الاطلاع على المعلومات الداخلية.

٨٨. إضافة إلى قيام الأنظمة واللوائح بتقديم إطار عام للطريقة التي تُمارس بها الأعمال، فإنه يمكنها أن تؤثر أيضاً بشكل مباشر على طبيعة ومدى معلومات التقرير المالي المقدمة لمجموعات معينة من أصحاب المصلحة، خاصة إذا تم إنفاذها بصرامة. وفي هذه الظروف، يمكن أن تفيد الأنظمة واللوائح فيما يلي:

- تحديد مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي؛
- النص على إجراء عقابي يلزم اتخاذه ضد الإدارة في حالة إصدار تقرير مالي مغشوش؛
- التشجيع على الالتزام بمتطلبات التقرير المالي من خلال أساليب الإشراف والإنفاذ؛
- فرض واجبات على الإدارة تقضي بالتعاون التام مع المراجعين، بما في ذلك تزويد المراجعين بجميع المعلومات وحقوق الاطلاع المطلوبة؛
- النص على إجراءات عقابية ضد الإدارة في حالة قيامها بتقديم معلومات مضللة للمراجعين.

٨٩. ومع ذلك، فحتى أقوى الأنظمة واللوائح لن تقضي تماماً على ضعف المواقف السلوكية من الالتزام أو على ممارسات العمل المنافية لآداب المهنة. وهكذا، فإن ثمة قيود على مدى تأثير الإطار النظامي والتنظيمي على سلوك الإدارة.

٥-٣ إطار التقرير المالي المنطبق

٩٠. يُعد إطار التقرير المالي عاملاً بالغ الأهمية في جودة التقرير المالي. ويساعد وضوح الإطار الإدارة في اتخاذ القرارات المحاسبية ويوفر الاتساق في التطبيق. وفي المقابل، يمكن أن يؤدي إطار التقرير المالي المعقد بشكل زائد عن الحد إلى صعوبة فهم الإدارة للمتطلبات المحاسبية وصعوبة أن يشرف المكلفون بالحوكمة بشكل فعّال على آلية التقرير المالي.

٩١. وتتفاقم هذه الصعوبات بالتغييرات المتكررة في متطلبات الإفصاح والتقرير المالي مما قد يزيد، على الأقل على المدى القصير، من احتمالية زيادة عدم الاتساق في كيفية تطبيق المعايير من جانب المنشآت المختلفة.

٩٢. يمكن أن تؤثر أيضاً طبيعة إطار التقرير المالي وتعقيده في التصورات المتعلقة بجودة المراجعة. فالبعض يعتقد أن إطار التقرير المالي الذي يستند إلى مبادئ لا داعي لها يتيح للإدارة مجالاً أكبر من اللازم للمحاسبة عن المعاملات بطريقة تناسب أهداف الإدارة وتصعّب على المراجعين التحقق منها. وفي المقابل، يعتقد آخرون أن التأكيد الزائد عن الحد على القواعد يشجع على اتباع نهج شديد الالتزام في التعامل مع التقرير المالي، مما قد يعني أنه من الصعب على المراجعين التركيز على جوهر المعاملات والتحقق من العرض العادل للقوائم المالية.

٩٣. وفي السنوات الأخيرة، ركزت التطورات في التقرير المالي بشكل متزايد على تلبية احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المالية التي تكون أكثر "ملاءمة"، حتى وإن كان من المحتمل أن تكون هذه المعلومات أكثر خصوصية وأقل في إمكانية الاعتماد عليها. وأدى هذا على وجه الخصوص إلى الاتجاه نحو استخدام أكبر لقياسات القيمة العادلة والتقديرات الأخرى التي قد تنطوي على عدم تأكد كبير في القياسات. وتُعد الإفصاحات المتعلقة بالافتراضات الأساسية الموضوعة وعدم التأكد من القياسات (على سبيل المثال، تحليلات الحساسية) جزءاً أساسياً من العرض الصادق لمبالغ هذه القوائم المالية. لكن بعض تلك الإفصاحات يكون نوعياً بطبيعته، مثل استراتيجيات إدارة المخاطر والتحوط. ونتيجة لذلك، يشكك البعض في "قابلية مراجعة" هذه المعلومات المالية حيث إنها أقل قابلية للتحقق من صحتها بشكل موضوعي من بنود القوائم المالية مثل النقد. وتشمل تحديات المراجعة ما يلي:

- ضمان تخصيص قدر كافٍ من وقت كبار الأعضاء في فريق الارتباط لتوجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها وفحصها، بدلاً من استهلاك قدر غير متناسب في التعامل مع التعقيدات المحاسبية.
- جمع المعلومات الضرورية وإصدار الأحكام المناسبة عندما يكون من المحتمل أن تعتمد القرارات المتعلقة بالإثبات والقياس والإفصاح إلى حد كبير على ممارسة الإدارة للاجتهاد في تطبيق متطلبات التقرير المالي ذات الصلة، وخاصةً عندما تنطوي المعلومات على افتراضات أو احتمالات أو توقعات مستشرفة للمستقبل أو استخدام أساليب معقدة.
- التأكيد على مقصد الإدارة، خاصة إذا كانت الإدارة لم تواجه ظروفاً مماثلة في السابق، عندما ينص إطار التقرير المالي المنطبق على معالجات محاسبية بديلة بناءً على الإجراءات التي تستهدفها المنشأة (على سبيل المثال، توضيح ما إذا كان استثمار ما محتفظ به للمتاجرة أم من المعتزم الاحتفاظ به حتى أجل الاستحقاق).

- التحقق من صحة القيم العادلة للأدوات المالية عندما لا يوجد سوق نشطة وتكون القياسات معتمدة على مُدخلات غير ملحوظة. ففي مثل هذه الظروف يمكن أن تنطوي عمليات حساب القيمة العادلة على افتراضات ذات اجتهادات عالية، مما يتطلب في الغالب خبرة متخصصة.
- أطر التقرير المالي لا تضع عادةً متطلبات وتوجيهات للإدارة للحصول على الأدلة المناسبة لدعم اجتهاداتها المحاسبية وتوثيقها.

٩٤. من المرجح أن تتباين درجة الحاجة إلى التقديرات المحاسبية المنطوية على عدم تأكد كبير في القياسات تبعاً للقطاع الذي تعمل فيه المنشأة والبيئة الاقتصادية العامة:

- بعض منشآت الأعمال تكون لديها دورة أعمال قصيرة نسبياً حيث يتم إنتاج السلع أو الخدمات وبيعها بشكل سريع نسبياً. وفي هذه المنشآت، توجد علاقة متبادلة وثيقة إلى حد ما بين الأرباح والنقد. وفي مؤسسات أعمال أخرى، تكون دورة الأعمال أطول بكثير وتكون هناك حاجة لتقديرات زائدة.
- بعض منشآت الأعمال، مثل المصارف، تتداول بنشاط في الأدوات المالية فيما تقوم منشآت أخرى باستخدامها بصورة نادرة.
- من المرجح أن تستدعي الفترات التي تشهد أوضاع اقتصادية سلبية وضع تقديرات للقيم القابلة للتحقق واحتياطيات الهبوط في القيمة. وفي هذه الظروف، يكون من المرجح أيضاً أن تشتد المخاطر المتعلقة باستمرار عمل الشركاء التجاريين، وأيضاً استمرار عمل المنشأة نفسها.

٤-٥ نُظُم المعلومات

٩٥. تُعد نُظُم المعلومات السليمة ضرورية لدعم ارتفاع جودة التقرير المالي. وتوجد في بعض الأقاليم متطلبات نظامية ومعايير محددة تتعلق بالنُظُم المحاسبية والنُظُم الأخرى الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة الداخلية عليها. لكن العديد من الأقاليم تغيب عنها هذه المتطلبات والمعايير. وقد توجد أيضاً أنظمة أو لوائح محددة فيما يتعلق بدراسة المراجع لنُظُم المعلومات لكن حتى وإن لم توجد هذه الأنظمة واللوائح فإن طبيعة وجودة نُظُم معلومات المنشأة ستؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها.

٩٦. تكون الأعمال التي تضطلع بها المنشآت الأصغر أقل تعقيداً في بعض الأحيان، مع قلة مصادر الدخل والأنشطة. وفي مثل هذه الحالات، تكون النظم المحاسبية بسيطة عادةً وتستخدم تقنية أقل تعقيداً نسبياً، وقد تكون أدوات الرقابة الداخلية الرسمية محدودة أحياناً.

٩٧. رغم أن نُظُم المحاسبة الأساسية للعديد من المنشآت قد تكون جيدة من حيث الرقابة وإمكانية الاعتماد عليها، فإن متطلبات التقرير المالي تتطلب بشكل متزايد معلومات إضافية، ولاسيّما للإيضاحات على القوائم المالية. وسيكون من اللازم غالباً الحصول على معلومات عن أمور مثل القيم العادلة للأصول ومؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية كنشاط منفصل أو الحصول على هذه المعلومات من النُظُم التي لا تُعد عادةً جزءاً من النظام المحاسبي. وقد لا تكون هذه المعلومات خاضعة لنفس الرقابة التي تخضع لها معلومات النُظُم المحاسبية، مما قد يؤثر على الجودة العامة للتقرير المالي.

٩٨. تكون نُظُم المعلومات عادةً مُحوسبة. ورغم أن نُظُم الحاسب الآلي تعالج المعلومات عادةً بدقة، يمكن أن تخضع لمواطن ضعف نظامية وأن تواجه مشكلات تتعلق بالأمن والاستمرارية. وتتطلب ترتيبات حوكمة الشركات الفعالة غالباً أن يقدم المراجعون الداخليون تأكيداً للمكلفين بالحوكمة أو الإدارة، حسب مقتضى الحال، بشأن إمكانية الاعتماد على نُظُم معلومات المنشأة.

٩٩. تتجاوز أهمية نُظُم المعلومات التقرير المالي وتصبح منشآت الأعمال على نحو متزايد معتمدة على النظم المعقدة والتقنيات التي تدعمها. فعلى سبيل المثال:

- يعتمد العديد من الصانعين على آليات مؤتمتة لإدارة عمليات الإنتاج "عند الحاجة".
- يعتمد العديد من تجار التجزئة على نُظُم مؤتمتة للمخزون والتوزيع.
- يمارس بعض تجار التجزئة الأعمال بمفردهم عبر الإنترنت.
- يعتمد معظم المؤسسات المالية وشركات الاتصالات والعديد من هيئات القطاع العام المهمة على نظم مؤتمتة لإجراء ومعالجة أحجام كبيرة من المعاملات بسرعة ودقة، وغالباً ما يكون ذلك على صعيد عالمي.

١٠٠. يمكن أن يؤدي فشل النُظُم المؤتمتة داخل المنشآت المعتمدة على تقنية المعلومات إلى تحميل الأعمال تكاليف كبيرة وفي الحالات القصوى إلى فشل الأعمال.

٥-٥ حوكمة الشركات

١٠١. بغض النظر عن المتطلبات التفصيلية لإطار التقرير المالي المنطبق، فإن جودة التقرير المالي تدعمها الإدارة التي تمتلك الدوافع للإفصاح عن المعلومات المالية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها، والتي تحظى بالمعرفة والمهارات اللازمة للقيام بذلك.

١٠٢. يترتب على إشراف المكلفين بالحوكمة على الإدارة إرساء توقعات للسلوك وتوفير الدافع للإدارة للوفاء بمسؤولياتها. ويمكن أن يكون لحوكمة الشركات القوية أثر إيجابي على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تُعدها المنشأة.

١٠٣. توجد لجان المراجعة في العديد من المنشآت -ولاسيّما المنشآت الأكبر- ويمكن أن تسهم في تعزيز حوكمة الشركات، وخاصة عندما يكون أعضاء اللجنة مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويمكن للاختلافات في قوة ترتيبات حوكمة الشركات أن تؤثر في النهج المتبع في المراجعة والتفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١٠٤. تحظى الحوكمة الفعالة بنفس القدر من الأهمية بالنسبة للمنشآت الأصغر، رغم أن أشكال الملكية قد توحي بعدم ملاءمة هياكل حوكمة الشركات الرسمية ورغم أن لجان المراجعة تكون أقل شيوعاً. وقلّما يمكن التمييز بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة في العديد من المنشآت الأصغر؛ إذ يضطلع المالك المدير بكلا الدورين.

١٠٥. يُرجح أن يتحسن تصور المستخدمين لجودة التقرير المالي إذا اعتقدوا أن لجنة المراجعة تتألف من أعضاء مستقلين عن الإدارة وعلى قدر مناسب من المعرفة المالية. ويُرجح أيضاً أن تزيد درجة الثقة إذا أُحيط المستخدمون علماً، ربما من خلال تقرير سنوي، بالأنشطة التي نفذتها لجنة المراجعة والقضايا الرئيسية التي تناولتها وأسباب الاستنتاجات التي توصلت إليها.

١٠٦. تحدد العديد من المنشآت الأكبر، ضمن هياكل الحوكمة والرقابة الداخلية الخاصة بها، وظيفة للمراجعة الداخلية. وفيما تتباين أهداف ونطاق هذه الوظيفة، فإنها تنطوي عادةً على تنفيذ أنشطة تأكيدية واستشارية مصممة لتقويم وتحسين فاعلية آليات حوكمة المنشأة وإدارتها للمخاطر ورقابتها الداخلية. وقد يضطلع المكلفون بالحوكمة بدور إشرافي على وظيفة المراجعة الداخلية ويُرجح أن يكونوا مهتمين بالتحقق من وجود تفاعل مناسب بين عمل المراجع الخارجي ووظيفة المراجعة الداخلية.

١٠٧. فيما يتعلق بالمراجعة الخارجية، يكون لموقف قادة المنشأة، الذين عادةً ما يكونون أعضاء مجلس إدارة الشركة، أهمية أساسية. وقد يعتبر البعض أن المراجعة الخارجية ليست سوى ضرورة تنظيمية، يلزم الحد من تكلفتها بأكبر قدر ممكن. وقد يولي آخرون قيمة للمراجعة باعتبارها آلية صارمة تمنحهم الثقة بأن المعلومات المالية المنشورة يمكن الاعتماد عليها وتمنحهم أيضاً فرصة للحصول على تعليقات متبصرة من مراقب مستقل واسع المعرفة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها المنشأة، وبيئة الرقابة الخاصة بها وآلية التقرير المالي لديها. ويمكن للمكلفين بالحوكمة في المنشأة أن يؤثروا بشكل إيجابي على جودة المراجعة عن طريق إبداء اهتمام جدي بعمل المراجع واتخاذ إجراءات عملية عندما لا يعتبرون أنه قد تم تقديم الجودة المناسبة.

١٠٨. في المنشآت الأكبر، وخصوصاً المنشآت المدرجة، توجد غالباً لجان المراجعة للإشراف على العلاقة بين المنشأة والمراجع. ويمكن أن ينطوي هذا على تعيين المراجع وتقييم استقلاله (بما في ذلك تقديم الخدمات غير المرتبطة بالمراجعة) واعتماد أتعاب المراجعة. وطالما كانت لجان المراجعة متحمسة لزيادة جودة المراجعة بدلاً من تقليل التكلفة، فإنها تساعد في ضمان تخصيص ما يكفي من الموارد المناسبة للمراجعة.

١٠٩. تتحمل بعض لجان المراجعة أيضاً مسؤولية النظر في جودة المراجعة بشكل مباشر وتقوم بذلك في إطار آلية إعادة تعيين المراجعين أو عند النظر في أتعاب المراجعة. ويمكن دعم هذه المسؤولية إذا كانت لجنة المراجعة تتبع آلية رسمية وضوابط لبيان سمات جودة المراجعة. وسوف يتأثر نظر لجنة المراجعة في جودة المراجعة بالتفاعلات مع المراجع (انظر الفقرات من ٥٣ إلى ٥٦) وخصوصاً بأي تقييم يتم إجراؤه لنزعة الشك المهني المطبقة.

١١٠. توجد عادةً علاقة بين جودة المراجعة وجودة وكمية الموارد المستخدمة في أدائها؛ وينعكس هذا عادةً في أتعاب المراجعة. غير أن انخفاض أتعاب المراجعة لا يمكن بأي حال أن يكون مبرراً لعدم توفير موارد كافية للمراجعة والحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن المهم أن تنظر لجان المراجعة فيما إذا كان قد تم التخطيط لتخصيص وقتٍ كافٍ للمراجعة. ولهذا أهمية خاصة عند التفاوض بشكل مباشر مع الإدارة على أتعاب المراجعة. وغالباً ما يكون للإدارة نفوذ كبير في تحديد أتعاب المراجعة، وقد تكون لها وجهة نظر مختلفة في جودة المراجعة عن وجهة نظر لجنة المراجعة.

٥-٦ العوامل الثقافية الأوسع نطاقاً

١١١. يمكن للثقافات الوطنية أن تؤثر بشكل مباشر في المواقف السلوكية وأفعال جميع أصحاب المصلحة المشاركين في سلسلة إعداد التقرير المالي، وأن تؤثر بشكل غير مباشر في طبيعة ومدى متطلبات المحاسبة والقوانين واللوائح المنطبقة.

١١٢. وتتضمن الأبعاد الثقافية ما يلي:

أ. المواقف السلوكية تجاه السلطة - تتباين درجة عدم المساواة داخل المجتمعات ("المسافة من السلطة") ويمكن أن يؤثر هذا على طريقة تفاعل الأشخاص الأقل درجة مع الأشخاص الأعلى درجة، والعكس صحيح.

ب. تجنب حالة عدم التأكد - تتباين طريقة تعامل الأفراد مع حالات عدم التأكد ويمكن لهذا أن يؤثر على رغبتهم في وضع بنى واضحة واستجابتهم للمواقف غير النمطية.

ج. السلوك الجماعي - درجة توقع المجتمع لقيام الأفراد بالتصرف بشكل جماعي أو فردي.

د. الشفافية - القيمة التي يمنحها المجتمع للتوازن الصحيح بين الشفافية والسرية.

١١٣. يُرجح أن تؤثر هذه الأبعاد الثقافية على الموضوعية ونزعة الشك المهني وطريقة عمل الأفراد مع بعضهم وإصدارهم للأحكام وتواصلهم مع الآخرين.

١١٤. يمكن للاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية أن تشكل تحديات عملية أمام كل من المنشآت متعددة الجنسيات ومراجعيها. وقد تقرر إدارة المجموعة اتخاذ إجراءات محددة للتخفيف من تأثيرات هذه التحديات عن طريق إخضاع التقرير المالي لأدوات رقابة فعالة يتم تطبيقها وصونها على مستوى المجموعة. وقد تشتمل هذه الإجراءات، على سبيل المثال، على ما يلي:

- سياسات وخطوات متسقة في جميع الدول التي تعمل فيها المجموعة.
- برامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الغش.
- قيام المراجعين الداخليين بتقييم دقة واكتمال المعلومات المالية المستلمة من المكونات.
- المتابعة المركزية لعمليات المكونات ونتائجها المالية.
- زيارات الاتصال المنتظمة من جانب إدارة المجموعة.
- انتداب الموظفين.

ويساعد فهم الاختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية الأوسع نطاقاً مراجع المجموعة في التخطيط لمراجعة المجموعة وإجراء المراجعة في مختلف الأقاليم.

٥-٦-١ *المواقف السلوكية تجاه السلطة*

١١٥. يوجد في بعض الثقافات مدى واسع لتوزيع السلطة بين الأشخاص في شكل هرمي، ومن المرجح أن يؤثر ذلك على السلوك والاتصالات. فعلى سبيل المثال، قد يكون من غير اللائق قيام الموظفين الأقل خبرة بالتحقق من صحة آراء الموظفين الأعلى درجة. ويمكن أن يؤثر الإذعان الذي لا موجب له لسلطة الغير على كل من استعداد المحاسبين الأقل خبرة في المنشأة لطرح مخاوفهم أمام المشرفين عليهم وبشأن علاقات العمل داخل فريق الارتباط.

١١٦. تُعتبر المراجعة آلية تشتمل على فريق ارتباط يعمل ويتواصل بوضوح مع من هم أعلى وأسفل هيكل الفريق. وتتطلب المراجعة أيضاً عقلية متحلية بنزعة الشك. وفي الثقافات التي يوجد بها مدى واسع لتوزيع السلطة قد يصعب على المراجعين الأقل خبرة التشكيك بشكل مباشر فيمن هم في موضع السلطة. وفي مثل هذه المواقف، قد يقرر المراجعون التوسع في اطلاعهم على الوثائق بدلاً من المناقشة الجادة للإدارة بشكل مباشر من خلال الاستفسار.

٥-٦-٢ *تجنب حالة عدم التأكد*

١١٧. تمتلك بعض الثقافات قدرة أعلى من غيرها على تحمل حالات عدم التأكد. ويمكن لهذا أن يؤثر على المواقف السلوكية من أخذ المخاطرة ونقيضها، ألا وهو أخذ الحيطة. ومن المرجح أن يؤثر أخذ الحيطة في استراتيجيات عمل الإدارة وسلوكها الداخلي وأيضاً في الاجتهادات المحاسبية الملازمة للتقرير المالي.

١١٨. ومن المرجح أيضاً أن يؤثر تجنب حالة عدم التأكد في تقييم المراجعين للمخاطر وحجم الأدلة التي يقررون أنها كافية ومناسبة.

٥-٦-٣ *السلوكيات الجماعية*

١١٩. تولي بعض الثقافات قيمة اجتماعية كبرى للسلوك الجماعي مثل الولاء للدولة أو صاحب العمل أو العائلة. وفي مثل هذه الظروف تزيد احتمالية التزام الأفراد بقواعد وآليات المجموعة. وفي مجتمعات أخرى، تكون للآراء والمناهج الفردية قيمة، وفي حين أن هذا قد يشجع على ممارسة نزعة الشك المهني فمن المرجح أيضاً أن يؤدي إلى تباين أكبر في السلوك والنتائج النهائية.

٥-٦-٤ *الشفافية*

١٢٠. ثمة جانب آخر من الجوانب الثقافية التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي وفاعلية تفاعلات المراجع مع الإدارة يتمثل في درجة التكتم أو السرية المتوقعة في شؤون العمل. وقد يصعّب عدم الانفتاح أو الشفافية من جانب الإدارة على المراجعين اكتساب الفهم الضروري للمنشأة من أجل القيام بشكل مناسب بتحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.

٥-٧ تنظيم أعمال المراجعة

١٢١. ينطوي التنظيم على الترخيص للمكاتب والأفراد للقيام بأعمال المراجعة وتحديد المعايير والتقصي عن أعمال المراجعة للتحقق من جودتها واتخاذ الإجراءات التأديبية في حالة عدم الالتزام بالمعايير وإخفاق أعمال المراجعة. ويتم الاضطلاع بهذه المهام عادةً على المستوى الوطني بواسطة سلطات تنظيمية مستقلة أو هيئات محاسبة مهنية أو مزيج من كليهما.

١٢٢. توفر الأنظمة ومعايير المراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة الأساس للعديد من الجوانب التنظيمية. ورغم أن معايير المراجعة ومعايير سلوك وآداب المهنة يتم فرضها على المستوى الوطني، فإن المعايير الوطنية تعتمد بشكل متزايد على المعايير الدولية التي يضعها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد ومجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين.

١٢٣. تكون متطلبات معايير المراجعة والمعايير الأخرى ذات الصلة أكثر فاعلية إذا تم إنفاذها كما ينبغي. وينطوي هذا على الوضع النظامي للمعايير والتقصي عن أعمال المراجعة والتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة والقيام عند الاقتضاء باتخاذ إجراءات تأديبية.

١٢٤. عادةً ما يتم التقصي عن أعمال المراجعة على المستوى الوطني من خلال مكتب مراجعة منفصل (فحص النظراء)، أو هيئة محاسبة مهنية (تُسند إليها أحياناً هذه المسؤولية من جانب سلطة تنظيمية)، أو من خلال السلطات المستقلة المنظمة لأعمال المراجعة. وتنص الأنظمة واللوائح بشكل متزايد على أن تتم أنشطة التقصي عن أعمال مراجعة الشركات المدرجة، وأحياناً أعمال مراجعة المنشآت الأخرى ذات الاهتمام العام، من خلال سلطة مستقلة مُنظِّمة لأعمال المراجعة.

١٢٥. توفر أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة أسلوباً مهماً لتقييم التزام المراجعين بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التقصي. ويمكن للإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لعلاج مواطن الضعف التي يحددها القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة أن تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتسجيل النتائج ذات الصلة المستنبطة من أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١٢٦. غالباً ما تُنشر نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة. وسيؤدي نشر نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة عن القضايا المتعلقة بجودة المراجعة.

١٢٧. تكون الترتيبات التأديبية الفعالة بمثابة حافز لمكاتب المراجعة للالتزام بالمعايير المنطبقة، كما إنها تمنح أصحاب المصلحة الآخرين الثقة في جودة المراجعة. وتستلزم الترتيبات التأديبية الفعالة وجود نطاق اختصاص واضح للمسؤولين عن مهام التحري والمهام التأديبية وتوفر موارد كافية للقيام بعملهم.

٥-٨ بيئة المقاضاة

١٢٨. إضافة إلى التكاليف المباشرة التي يتم تكبدها أثناء القيام بالمراجعة، توجد احتمالية بأن يكون مكتب المراجعة مطالباً بتعويض خصومه في الدعاوى القضائية عن عواقب إخفاقه في أعمال المراجعة. ويتباين خطر المقاضاة وأثره على جودة المراجعة بين مختلف الدول.

١٢٩. يعتقد البعض أن خطر المقاضاة يحسن جودة المراجعة نظراً لأنه سيجعل المراجع مضطراً للحد من فرصة إخفاق أعمال المراجعة. ويعتقد آخرون أن خطر المقاضاة سيكون له أثر سلبي على جودة المراجعة حيث إنه سيؤدي إلى خلق عقلية "نمطية" بدلاً من الرغبة في التفكير في

طرق لمواجهة خطر المراجعة بأسلوب مبتكر، وأن خطر المقاضاة سيكون بمثابة مثبّط لذوي المواهب يثنيهم عن الانضمام إلى مهنة المراجعة والاستمرار فيها.

٥-٩ اجتذاب المواهب

١٣٠. تُعد المراجعة نشاطاً ذهنياً مرهقاً يتطلب حسن الاجتهاد وامتلاك عقلية متسائلة وقدراً كبيراً من المعرفة الخاصة بالأعمال والتقرير المالي والمراجعة. وفيما تسعى المهنة جاهدة لتزويد المراجعين بالكفاءات الضرورية، فإن فاعلية ذلك ستتأثر حتماً بمهارات الموظفين الجدد.

١٣١. يُعد خريجو الجامعات في العديد من الدول أحد المصادر المهمة لاستقطاب الموظفين الجدد والكثير منهم يكون متخصصاً في المحاسبة وإدارة الأعمال. ويمكن لهذه الخلفية أن توفر كلاً من المعرفة الملائمة والمواقف الأخلاقية المناسبة.

١٣٢. يُعد تعيين الموظفين الذين يتمتعون بالقدرات اللائقة في مهنة المراجعة عنصراً أساسياً في جودة المراجعة. ويجب أن تلفت جاذبية مهنة المحاسبة انتباه الموظفين الجدد المحتملين في مرحلة مبكرة قدر الإمكان. غير أن جاذبية مهنة المراجعة تتباين فيما بين الدول وتتأثر بعوامل مثل سمعة المهنة ووضعها، وأيضاً بعوامل مباشرة بصورة أكبر مثل المستويات المقارنة للأجور والتصورات المتعلقة بجهد العمل المحتمل. وفي حالة وجود نقص في الموظفين الجدد المحتملين الذين يتمتعون بمؤهلات علمية مناسبة، فقد يصعب تعيين المرشح الذي يتمتع بالمؤهلات اللائقة.

٥-١٠ الجدول الزمني للتقرير المالي

١٣٣. يمكن أن يؤثر الجدول الزمني الذي يلزم إنجاز أعمال المراجعة خلاله على آليات التقرير المالي وطريقة اعتماد الإدارة والمكلفين بالحوكمة للقوائم المالية. ويحد كذلك ظهور أنظمة التقرير المستعجلة في العديد من الأقاليم من قدرة المراجع على أداء عمل تفصيلي بعد انتهاء فترة التقرير. ونتيجة لذلك، أصبح من الضروري بشكل متزايد أن يعتمد المراجع على نُظُم الرقابة الداخلية وأداء إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة.

١٣٤. يتأثر توقيت إعداد المعلومات المالية أيضاً بحاجة الشركات المدرجة إلى إصدار تقديرات للأرباح أو نتائج أولية في مرحلة مبكرة. وفي بعض الأقاليم، يكون المراجعون مطالبين بالموافقة على مثل هذه الإصدارات أو أداء أعمال خاصة بشأنها. ومن مزايا ذلك أن المراجع سيكون مطمئناً إلى النتائج المالية قبل صدور المعلومات لكنه يزيد من ضغط الوقت.

١٣٥. يمكن أن تكون المواعيد النهائية لإعداد التقارير عند مراجعة المنشآت الأصغر أقل تشدداً منها عند مراجعة المنشآت المدرجة، مما يتيح للمراجع أن يستفيد من الأدلة المتحصل عليها من الأحداث والمعاملات التي تتم بعد تاريخ الميزانية. وعلاوة على ذلك، فقلما تصدر المنشآت الأصغر تقديرات للأرباح قبل انتهاء المراجعة. لكن ليس مستغرباً أن تقوم المنشآت الأصغر بتقديم قوائم مالية غير مراجعة سنوية أو شهرية أو ربع سنوية للمصارف ومصادر توفير رأس المال الأخرى.

الملحق الأول

صعوبة تعريف جودة المراجعة

١. يكثر استخدام مصطلح "جودة المراجعة" في النقاشات بين أصحاب المصلحة، وفي اتصالات السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير ومكاتب المراجعة وغيرها، وفي إعداد البحوث ووضع السياسات. وتُعد جودة المراجعة موضوعاً معقداً، ولا يوجد لها أي تعريف أو تحليل حظي باعتراف عالمي.

٢. يتمثل الغرض من المراجعة في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية. ويتحقق ذلك عن طريق قيام المراجعين بجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة للتعبير عن رأي فيما إذا كانت القوائم المالية معدة، من كافة الجوانب الجوهرية، طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وغالباً ما يكون الرأي متعلقاً بما إذا كانت القوائم المالية "تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية" أو تعطي "صورة حقيقية وعادلة" للمركز المالي للمنشأة كما هو في نهاية الفترة ولنتائج المنشأة وتدفقاتها النقدية خلال الفترة، طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.

٣. رغم أن الأنظمة الوطنية ومعايير المحاسبة تنص على ضوابط لـ "العرض العادل"، فإن العديد من جوانب آلية التقرير المالي، وبالتالي مراجعة القوائم المالية، تنطوي على الاجتهاد.

٤. توفر معايير المراجعة أساساً مهماً داعماً لجودة المراجعة. وبصفة خاصة، توضح معايير المراجعة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أهداف المراجع[١٤] وتضع الحد الأدنى للمتطلبات. ومع ذلك، فإن غالبية المتطلبات الواردة في معايير المراجعة إما أنها توفر إطاراً للاجتهادات التي تتم أثناء المراجعة أو أنها تحتاج إلى الاجتهاد لتطبيقها بشكل سليم.

٥. وبناءً عليه، فإن المراجعة هي تخصص يعتمد على أفراد أكفاء يستخدمون ما لديهم من خبرات ويلتزمون بالنزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لتمكينهم من إصدار الأحكام المناسبة التي تدعمها الحقائق وظروف الارتباط. وتُعد صفتي المثابرة والدقة من الصفات المهمة كذلك في ضمان إدخال التغييرات اللازمة على القوائم المالية، أو ضمان احتواء تقرير المراجع على التحفظات الملائمة في حالة عدم إجراء مثل هذه التغييرات.

٦. إضافة إلى الطبيعة الاجتهادية التي تتصف بها جوانب القوائم المالية محل الارتباطات، يوجد عدد من العوامل التي تجعل من الصعب وصف وتقويم جودة المراجعة، من بينها ما يلي:

- أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المراجعة لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة.
- أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما.
- أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة.
- أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة.

أن وجود، أو عدم وجود، التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المراجعة لا يقدم سوى نظرة جزئية لجودة المراجعة

٧. في ضوء هدف المراجعة، فإن وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لم يتم اكتشافها خلال المراجعة قد يكون مؤشراً على إخفاق أعمال المراجعة. ومع ذلك، فإن عدم وجود التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لا يمكن أن يكون في حد ذاته المقياس الوحيد لجودة المراجعة لأنه قد لا تكون هناك أي تحريفات جوهرية يلزم اكتشافها.

٨. حتى في حالة وجود تحريف جوهري غير مكتشف في القوائم المالية المراجعة فإن ذلك قد لا يشير بالضرورة إلى ضعف جودة المراجعة لأن أعمال المراجعة تهدف إلى الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلقاً، بأن القوائم المالية لا تحتوي على تحريفات جوهرية. ويكون للفرق بين التأكيد المطلق والمعقول أهمية خاصة عندما تكون التحريفات ناشئة عن أفعال غش تم إخفاؤها من خلال التزوير والتواطؤ والتضليل المتعمد في الإفادات.

---

[١٤] راجع الفقرة ١١ من المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) *"الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"*:
تتمثل الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية فيما يلي:
(أ) الوصول إلى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، سواءً بسبب غش أو خطأ، مما يمكِّن المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق؛
(ب) إعداد تقرير عن القوائم المالية، والإبلاغ حسبما تتطلبه معايير المراجعة، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

٩. يعكس نموذج المراجعة القيود الملازمة للمراجعة ويهدف إلى الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلقاً، وهو ما يعني أنه توجد احتمالية لعدم اكتشاف التحريفات الجوهرية. وفي حالة التعرف على تحريفات في وقت لاحق لم يتم اكتشافها أثناء المراجعة، فقد يصعب تحديد ما إذا كانت هذه التحريفات لم يتم اكتشافها نتيجة لنموذج المراجعة عموماً أم لمواطن خلل في جودة المراجعة الفردية ذات الصلة.

١٠. يُعد مفهوما "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" و"التأكيد المعقول" وثيقي الصلة ببعضهما. ولا يمكن تعريف أي منهما بدقة لكن يلزم النظر إلى كليهما في سياق المعايير المنطبقة والممارسات المستقرة.

أن أعمال المراجعة تتباين وما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" لدعم رأي المراجعة هو اجتهادي بدرجة ما

١١. لا توجد منشأتان متطابقتان تمام التطابق ولذلك ستتباين بالضرورة أعمال المراجعة والاجتهادات المطلوبة. ولذلك، فإن تحديد ما ينطبق عليه مفهوم "ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة" هو أمر يخضع للاجتهاد المهني بدرجة ما، يعكس حجم وطبيعة وتعقُّد المنشأة وقطاعها والإطار التنظيمي ذي الصلة الذي تعمل فيه، وأيضاً تقييم المراجع لمخاطر أن تكون القوائم المالية المعدة من جانب الإدارة محرّفة بشكل جوهري.

١٢. عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وترتبط ربحية مكتب المراجعة عادةً بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن يؤدي هذا إلى وجود تصورات لدى الأطراف الثالثة بأنه بغض النظر عن تطبيق معايير المراجعة ومتطلبات الآداب المهنية، فإن مكاتب المراجعة يكون لديها حافز على المدى القصير للحد من حجم الأعمال المنفذة مع إدراكها بأنه على المدى الطويل يكون الحفاظ على جودة المراجعة لازماً لحماية سمعة مكتب المراجعة ولتجنب الإجراءات التنظيمية أو النظامية المسيئة. وفي القطاع العام أيضاً، ورغم أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تكون منشآت هادفة للربح، فإن قيود الموازنة قد تفرض عليها تحديات إضافية في ضمان مناسبة حجم العمل المنفذ.

أن وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة تتباين فيما بين أصحاب المصلحة

١٣. تتباين وجهات النظر المتعلقة بجودة المراجعة فيما بين أصحاب المصلحة. وهذا في حد ذاته ليس مثيراً للاستغراب فمستوى انخراطهم المباشر في المراجعة واطلاعهم على المعلومات المرتبطة بها يتباين إلى حد كبير؛ وتتباين كذلك القيمة التي يوليها مختلف أصحاب المصلحة للمراجعة.

١٤. لا يكون للمساهمين في المنشآت المدرجة حق الاطلاع على الاتصالات المتعلقة بالمراجعة باستثناء ما يكون متاحاً للجمهور. وفي المقابل، غالباً ما يمكن لأصحاب المصلحة في المنشآت الأخرى الاتصال بشكل مباشر بالمراجعين والحصول على كل من الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، وهو ما يؤثر بشكل مباشر في وجهات نظرهم المتعلقة بجودة المراجعة.

١٥. قد ينظر بعض مستخدمي القوائم المالية إلى جودة المراجعة على أنها تحقيق أكبر زيادة ممكنة في حجم أدلة المراجعة المتحصل عليها وفي مدى المناقشة الجادة التي تتعرض لها الإدارة. ومن شأن النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور فقط أن يوحي بأن جودة المراجعة ستكون أعلى كلما زادت الموارد (بالمعنى الكمي والنوعي على السواء) المرصودة للمراجعة.

١٦. قد تكون الإدارة مهتمة بضمان تخفيض تكاليف المراجعة وإنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. وعند النظر إلى جودة المراجعة من هذا المنظور، قد تقترح الإدارة الحد من الموارد المرصودة للمراجعة قدر المستطاع.

١٧. وتشير الموازنة بين هذه الآراء المختلفة إلى أن المراجعة عالية الجودة تنطوي على مراجعة فعالة يتم تنفيذها بكفاءة في الوقت المناسب ونظير أتعاب معقولة. غير أن تفسير الكلمات "فعال" و"بكفاءة" و"الوقت المناسب" و"معقولة" يخضع للتقدير الشخصي. وغالباً ما يكون المكلفون بالحوكمة، بما في ذلك لجان المراجعة، في وضع جيد يؤهلهم للنظر في هذه الأمور. ولهذا، تكون لجان المراجعة في العديد من الدول مسؤولة عن النظر في جودة المراجعة والموافقة على تعيين المراجع وأتعاب المراجعة أو التوصية بذلك.

أن الشفافية تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة

١٨. تكون العديد من الخدمات واضحة نسبياً لمن تؤدى لهم ويستطيع المستخدمون تقييم جودتها بشكل مباشر. لكن العديد من أصحاب المصلحة، بما في ذلك المساهمين في الشركات المدرجة أو جهات تمويل أي عمل، لا تتوفر لديهم عادةً نظرات متعمقة مفصلة في العمل المؤدى أثناء المراجعة والقضايا التي تم تحديدها ومعالجتها. ولذلك، غالباً ما يعجز مستخدمو التقارير المالية، الذين هم من خارج المنشأة الخاضعة للمراجعة، عن تقييم جودة المراجعة بشكل مباشر.

١٩. يمكن ذكر المعلومات المتعلقة بعمل المراجع والنتائج التي توصل إليها في تقرير المراجع. لكن تقارير العديد من المراجعين تكون موحدة، وباستثناء الظروف غير المعتادة نسبياً التي يكون فيها رأي المراجع معدلاً، لا تُقدم عادةً معلومات بشأن عمل المراجع والنتائج التي توصل إليها.

٢٠. طلب المستخدمون من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد زيادة المعلومات التي ينبغي ذكرها في تقارير المراجع واستجاب المجلس باقتراح تغييرات على هيكل تقرير المراجع وصياغته ومضمونه، كان من بينها إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة في التقارير الخاصة بمراجعة الشركات المدرجة. ويأمل المجلس أن توفر التغييرات التي تم إدخالها على تقرير المراجع، ولاسيّما إدراج الأمور الرئيسة للمراجعة، معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لأجل تعزيز فهمهم لتلك الأمور التي بحسب الحكم المهني للمراجع ذات أهمية بالغة في المراجعة.

٢١. يأمل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد أن تمنح مبادرته الخاصة بتقارير المراجعين المستخدمين بعض البصيرة بشأن جودة المراجعة، خاصةً إذا كانت هناك فرصة لإجراء المزيد من النقاش حولها مع لجان المراجعة أو المراجع. غير أن المجلس يدرك أن هذه المعلومات الإضافية لن تمثل حتماً سوى جزء صغير نسبياً من إجمالي المعلومات المعروفة لدى المراجع والتي قد تكون مهمة لتكوين فهم أفضل لجودة المراجعة.

الملحق الثاني

السمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية

١. يحتوي هذا الملحق على وصف أكثر تفصيلاً للسمات النوعية للعوامل المتعلقة بالمدخلات والآلية. وتنطبق هذه السمات النوعية على مستوى ارتباطات المراجعة ومستوى مكاتب المراجعة والمستوى الوطني (أو مستوى الأقاليم).

عوامل المدخلات

١-١ القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى الارتباطات

٢. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات المسلكية.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة.
- أن يكون فريق الارتباط مستقلاً.
- أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني.

١-١-١ *أن يقر فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً وبأهمية الالتزام بالمتطلبات المسلكية*

٣. يلتزم فريق الارتباط بأداء المراجعة بما يحقق مصالح أصحاب المصلحة في المنشأة وبما يحقق المصلحة العامة الأوسع نطاقاً. ويُرجح أن تتباين طبيعة ومدى المصلحة العامة طبقاً لطبيعة المنشأة. لكن في جميع أعمال المراجعة يجب أن يقوم فريق الارتباط بإجراء مناقشات جادة بدرجة مناسبة مع الإدارة وأن يبدي آراءه بدقة وأن يتابع دراسته للأمور حتى يتوصل إلى استنتاجات مناسبة.

١-١-٢ *أن يتحلى فريق الارتباط بالموضوعية والنزاهة*

٤. يفرض مبدأ الموضوعية على المراجعين التزاماً بعدم الإخلال بأحكامهم المهنية أو العملية بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين.[١٥]

٥. تنبع ضرورة تحلي المراجعين خصوصاً بالموضوعية من حقيقة أن العديد من القضايا المهمة التي ينطوي عليها إعداد القوائم المالية تكون منطوية على الاجتهاد. وقليل فقط من البنود المدرجة في القوائم المالية يمكن قياسه بصورة يقينية، فيما ينطوي العديد من البنود على التقدير وبالتالي على الاجتهاد. ويجب على المراجعين أن يتحلوا بالموضوعية عند قيامهم بتقويم اجتهادات الإدارة للحد من خطر أن تكون القوائم المالية مُحرفة بشكل جوهري من خلال تحيز الإدارة، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد.

٦. تُعد النزاهة شرطاً أساسياً لجميع من يعملون من أجل المصلحة العامة. ومن الضروري أن يعمل فريق الارتباط، وأن يُنظر إليه على أنه يعمل، بنزاهة ولا يقتصر هذا على العمل بأمانة وإنما يشمل مجموعة كبيرة من الصفات ذات الصلة مثل العدالة والصراحة والشجاعة.

١-١-٣ *أن يكون فريق الارتباط مستقلاً*

٧. يكون الاستقلال ضرورياً لحماية كل عضو من أعضاء فريق الارتباط أو مكتب المراجعة من التأثيرات التي قد تخل بالأحكام المهنية التي يصدرونها، كما إن الاستقلال يساعدهم على العمل بنزاهة والتحلي بالموضوعية وممارسة نزعة الشك المهني. والاستقلال ضروري أيضاً لتجنب الحقائق والظروف التي لها من الأهمية ما قد يجعل طرفاً ثالثاً عقلانياً ومطلعاً من المرجح أن يستنتج أنه قد تم المساس بنزاهة أو موضوعية أو نزعة الشك المهني للمكتب أو عضو في فريق الارتباط.

٨. قد يكون من بين التهديدات التي تمس استقلال المراجع ما يلي:

- وجود مصالح مالية بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فقد ينشأ عن امتلاك مصلحة مالية في المنشآت العميلة التي تحصل على خدمات المراجعة تهديدٌ بسبب المصلحة الشخصية.

---

[١٥] ميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين، الفقرة ١/١٢٠

- وجود علاقات عمل بين المراجع والمنشأة الخاضعة للمراجعة. فقد تخلق علاقات العمل الوثيقة بين مكتب المراجعة أو عضو في فريق الارتباط أو أحد أفراد الأسرة المقربين من جانب والمنشأة من جانب آخر تهديدات بسبب المصلحة الشخصية أو الترهيب.
- تقديم خدمات أخرى غير المراجعة للعملاء الذين يحصلون على خدمات المراجعة. إذ تقدم مكاتب المراجعة عادة لعملائها الذين يحصلون على خدمات المراجعة مجموعة من الخدمات التي تتسق مع مهارات المكتب وخبراته خلاف خدمات المراجعة. لكن تقديم خدمات أخرى غير المراجعة قد يخلق تهديدات تمس الاستقلال. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات الفحص الذاتي والمصلحة الشخصية وموالاة العميل.
- إمكانية اعتقاد الشركاء والموظفين أن أجرهم واستمرار مسيرتهم المهنية في مكتب المراجعة معتمد على المحافظة على عميل خدمات المراجعة، مما يخلق تهديداً بسبب الألفة مع العميل أو المصلحة الشخصية.
- الحالات التي ينضم فيها عضو سابق في فريق الارتباط أو شريك في المكتب إلى المنشأة الخاضعة للمراجعة في منصب يمكّنه من ممارسة تأثير كبير على إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية. وغالباً ما تكون التهديدات الناشئة متمثلة في تهديدات الألفة مع العميل والمصلحة الشخصية والترهيب.

٩. قد ينشأ أيضاً تهديد بسبب الألفة عن طريق استخدام نفس كبار العاملين في ارتباط مراجعة ما على مدار فترة طويلة من الوقت. لكن تراكم المعرفة السابقة بالمنشأة وعملها قد يفضي إلى ارتفاع جودة المراجعة حيث إن ذلك سيعزز من تقييم المراجع للمخاطر واستجابته لها. ويمكن أن يؤدي ذلك أيضاً إلى تحقيق الكفاءة وتقديم توصيات أكثر بصيرة لتحسين مجالات معينة من العمليات التجارية للمنشأة.

١٠. يلزم الموازنة بين الفوائد التي من المحتمل أن تعود على جودة المراجعة وتهديدات استقلال المراجع التي قد تنشأ عن المعرفة المفصلة لدى كبار العاملين بالمنشأة وعملها نتيجة مشاركتهم في مراجعة المنشأة على مدار عدد من الأعوام. ولعلاج هذا التهديد، يقضي ميثاق سلوك وآداب المهنة بتغيير (أو "تدوير") الشركاء الرئيسيين المسؤولين عن مراجعة المنشآت ذات الاهتمام العام بعد سبعة أعوام، فيما تفرض المتطلبات المسلكية أو النظامية في بعض الدول فترات تدوير أقصر. يعتقد البعض أنه إضافة إلى تناوب الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة، فمن شأن النظرة لاستقلال المراجع أن تتحسن إذا كان من الواجب تغيير مكتب المراجعة نفسه بشكل دوري. ويعتقد آخرون أن الإبقاء على نفس المكتب من المرجح أن يساعد المراجعين في فهم عمل المنشأة ونُظُمها وأن يؤدي إلى استجابات فعالة لمخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة.

١١. يكون لمراعاة التهديدات والضمانات عند تحديد الاستقلال لأعمال المراجعة في القطاع العام نفس القدر من الأهمية عندما يتعلق الأمر بأعمال المراجعة في القطاع الخاص. لكن بعض التهديدات المحتملة قد تختلف. فعلى سبيل المثال، تقل احتمالية أن يكون للمراجعين في القطاع العام مصالح مالية مباشرة في الهيئات التي يقومون بمراجعتها.

١٢. غالباً ما يُنظر إلى المراجع على أنه مستشار تجاري وضريبي محترم للمنشأة وعادةً ما تكون هناك اتصالات مباشرة متكررة مع الإدارة العليا، مما يؤدي إلى حسن معرفة المراجع بالتطورات التجارية في المنشأة. ويمنح هذا المراجع معرفة جيدة بكل من آلية التقرير المالي الخاصة بالعميل والقطاع الذي يعمل فيه، لكن قد يُنظر إليه أيضاً على أنه تهديد للاستقلال.

١-١-٤ *أن يتحلى فريق الارتباط بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة*

١٣. تستلزم الكفاءة المهنية والعناية الواجبة من جميع أعضاء فريق الارتباط:

- امتلاك وترسيخ معرفة ومهارة مهنية على مستوى مناسب؛
- العمل بعناية ودقة وفي إطار الوقت المحدد؛
- العمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المنطبقة.

١-١-٥ *أن يتحلى فريق الارتباط بنزعة الشك المهني*

١٤. نزعة الشك المهني هي موقف يشتمل على استخدام عقلية متسائلة في سياق فهم مناسب للمنشأة وعملها والبيئة التي تعمل فيها. ويتيح هذا الفهم، مع المعرفة والخبرة الأكثر عموماً بمجال العمل، للمراجع أن يقيّم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية للمنشأة وأن يقيّم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها وأن يصل إلى الاستنتاجات المناسبة.

١٥. تُعد نزعة الشك المهني أحد الجوانب المهمة في حكم المراجع فيما يتعلق بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها وتقويم نتائجها. وما لم يكن المراجعون مستعدين للتحقق من إقرارات الإدارة (بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة أحد الخبراء)، فلن يكونوا بمثابة رادع للغش ولن يكونوا قادرين على أن يستنتجوا بثقة ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة معروضة بشكل عادل وفقاً لإطار التقرير المالي.

١٦. تستلزم نزعة الشك المهني من جميع أعضاء فريق الارتباط:

- التحلي بعقلية متسائلة والاستعداد للتحقق من إقرارات الإدارة؛
- التقييم النقدي للمعلومات والتوضيحات التي يتم الحصول عليها أثناء عملهم؛
- السعي لفهم دوافع الإدارة لاحتمال تحريف القوائم المالية؛
- التحلي الدائم بعقلية منفتحة؛
- التحقق من صحة أحكام الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط؛
- التحلي بالثقة اللازمة لمناقشة الإدارة بجدية والمثابرة لمتابعة الأمور حتى التوصل إلى استنتاج بشأنها؛
- التيقّظ للأدلة التي لا تتسق مع الأدلة الأخرى المتحصل عليها أو التي تدعو للشك في إمكانية الاعتماد على الوثائق والردود على الاستفسارات.

٢-١ القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – مستوى المكاتب

١٧. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب.
- أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة.
- ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة.
- أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة.
- أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة.
- أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

١-٢-١ *أن توجد ترتيبات للحوكمة ترسي "النهج المناسب على مستوى الإدارة العليا" وتهدف إلى حماية استقلال المكتب*

١٨. من الأهمية بمكان أن يضع مكتب المراجعة ترتيبات حوكمة داخلية صارمة لحماية طابع المصلحة العامة لوظيفة المراجعة ولتجنب أن تؤثر المصالح التجارية للمكتب بشكل سلبي على جودة المراجعة، على سبيل المثال عن طريق الدعم غير اللائق لمجالات الممارسة الأخرى (مثل الضريبة والشؤون المالية للشركات والاستشارات) على حساب جودة المراجعة.

١٩. تؤدي قيادة المكتب دوراً حيوياً في نشر ثقافة تؤكد على دور المراجعة في تحقيق المصلحة العامة وأهمية جودة المراجعة في هذا الشأن، بما في ذلك تجنب المواقف التي قد تخل بموضوعية المكتب أو استقلاله. ويخلق الإعلان بشكل منتظم عن السلوكيات المأمولة بيئة مناسبة داخل مكتب المراجعة تشجع على الالتزام بالمبادئ الداعمة للمتطلبات المسلكية المنطبقة على المراجعين.

٢٠. يكون للمراجعين والمحاسبين الأفراد سيطرة مباشرة على ثقافة مكتبهم، وفي مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة يكون لعدد محدود من الشركاء تأثير مباشر جداً على عوامل المدخلات مثل ترتيبات الحوكمة والتشاور وأنشطة المتابعة. وبناءً على التوجه العام، يمكن أن يكون هذا نقطة قوة أو نقطة ضعف لبيئة المكاتب الصغيرة.

٢-٢-١ *أن يتم تعزيز السمات الشخصية الضرورية من خلال نُظُم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة*

٢١. يمكن لنُظُم تقييم الأداء والمكافآت أن تخلق وتنمي السمات والسلوكيات الشخصية المناسبة، بما في ذلك النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وينطوي هذا على دمج هذه السمات في ضوابط اختيار الموظفين الجدد وآليات تحديد الترقيات والأجور وبرامج التدريب، وعلى استخدام أُطُر الكفاءات المناسبة.

٢٢. يمكن وضع أُطُر الكفاءات على أفضل نحو بالرجوع إلى مجالات الكفاءات الخاصة بالمعايير الدولية للتعليم، ومن شأن هذا أن يعزز توافق الأطر فيما بين مكاتب المراجعة.

٢٣. تقوم المكاتب بشكل منتظم بتقييم شركائها وموظفيها مقارنة بالكفاءات المحددة لدعم جودة المراجعة. وفي سبيل القيام بذلك، تضمن مكاتب المراجعة عدم معاقبة شركائها وموظفيها بسبب اتخاذهم لمواقف صارمة في القضايا المتعلقة بالمراجعة، حتى وإن كان من المحتمل أن يعرض ذلك العلاقة مع العميل للخطر. وتُستخدم الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدعم القرارات المتعلقة بتحديد الترقيات والأجور؛ وأيضاً لدعم الإجراءات الأخرى التي قد يتخذها المكتب عندما لا يفي أداء الشركاء أو الموظفين بالمعايير المأمولة.

١-٢-٣ *ألا تفضي الاعتبارات المالية إلى اتخاذ إجراءات وقرارات تقوّض جودة المراجعة*

٢٤. لا ينبغي أن تحول الاعتبارات المالية على كل من مستوى المكاتب (مثل المستهدف المالي الذي يحدده المكتب لهامش الربح المراد تحقيقه على أعمال المراجعة والاستعداد للاستثمار في نُظُم التدريب والدعم الخاصة بالمراجعة) ومستوى الارتباطات (مثل العلاقة بين أتعاب المراجعة والتكلفة الأساسية للعمل المُؤدَّى) دون أن يحقق أداء المراجعة الصارمة المصلحة العامة.

٢٥. لا ينبغي أيضاً أن يتم ما يلي على حساب جودة المراجعة:

- التركيز على الفوز بمهام المراجعة وعلى الحفاظ على عملاء المراجعة، لاسيّما بأتعاب منخفضة بدرجة غير واقعية؛ أو
- التركيز على التسويق للخدمات غير المرتبطة بالمراجعة لدى المنشآت التي يقوم المكتب بمراجعتها؛ أو
- تخفيض التكاليف (بما في ذلك عن طريق تقليل عدد الشركاء والموظفين) في ممارسة المراجعة (على سبيل المثال، أثناء أوقات التراجع الاقتصادي).

١-٢-٤ *أن يشدد المكتب على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص للتطوير المهني المستمر وإمكانية الحصول على دعم فني عالي الجودة*

٢٦. تتطلب المراجعة معرفة بعدد كبير من المجالات الفنية من بينها معايير التقرير المالي والمراجعة والآداب المهنية وأنظمة ولوائح الشركات والضرائب. ومن الأهمية بمكان أن يكون لدى مكاتب المراجعة ترتيبات دعم فني لمساعدة الشركاء والموظفين على مواكبة التطورات في هذه المجالات وتقديم الدعم في المجالات المعقدة.

٢٧. يمكن أيضاً تعزيز جودة المراجعة في حالة تطوير بنية تحتية معلوماتية تمكّن المكتب من دعم أحكام المراجعة (على سبيل المثال، عن طريق جمع قواعد البيانات المرتبطة بالأعمال والقطاعات) وتتبُّع قضايا الاستقلال ومعالجتها كما ينبغي والتخطيط لتناوب الشركاء في ارتباطات المراجعة وإدارة هذا التناوب بفاعلية.

٢٨. يمكن أن يتباين حجم مكاتب المراجعة والدعم الفني المتاح فيها تبايناً ملحوظاً. ففي مكاتب المراجعة الأصغر التي يقل فيها عدد الموظفين ويكون لقاعدة عملائها عمليات قليلة التعقيد نسبياً، يمكن وضع سياسات وإجراءات بسيطة نسبياً لرقابة الجودة. لكن هذه المكاتب قد تواجه تحديات فيما يتعلق بجانب التشاور وقد توظف مستشارين خارجيين لتوفير الخبرة الفنية أو تعتمد على خدمات الدعم الفني المقدمة من هيئات المحاسبة المهنية المحلية.

١-٢-٥ *أن يشجع المكتب ثقافة التشاور حول القضايا الصعبة*

٢٩. تُعد ثقافة التشاور ذات أهمية لجميع مكاتب المراجعة، بما في ذلك للمراجعين والمحاسبين الأفراد. وتتطلب المراجعة غالباً اتخاذ قرارات وأحكام صعبة. ويقوم الموظفون بمناقشة هذه القضايا داخل فريق الارتباط ومع الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة. ويناقش الشركاء المسؤولون عن ارتباطات المراجعة القرارات والأحكام الصعبة مع الشركاء الآخرين أو مع اختصاصيين فنيين ويولون عناية بالغة للمشورة المقدمة. وحتى تعمل هذه الآلية بفاعلية فمن المهم أن تكون هناك ثقافة للتشاور وأن يكون لدى الأفراد المعنيين الوقت الكافي للتعامل كما ينبغي مع القضايا عند ظهورها.

٣٠. متى كانت الموارد الداخلية محدودة، فقد يمكن الحصول على موارد فنية خارجية من خلال هيئات المحاسبة المهنية أو العلاقات مع المكاتب الأخرى أو بالبحث عن مصادر مناسبة.

١-٢-٦ *أن توجد نُظُم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم*

٣١. قبل قبول ارتباط المراجعة، وتجديده سنوياً بعد ذلك، من المهم لمكاتب المراجعة أن تنظر فيما إذا كانت مؤهلة لأداء الارتباط وما إذا كانت تمتلك القدرات والموارد اللازمة للقيام بذلك. ويشمل هذا ما إذا كان المكتب قادراً على الالتزام بمتطلبات الآداب المهنية ذات الصلة.

٣٢. رغم أنه يتعين على المراجعين استخدام نزعة الشك المهني، تستلزم المراجعة أيضاً درجة من الثقة في الإدارة. وبطبيعة الحال لا يمكن الوثوق بالإدارة التي تفتقر إلى النزاهة. ولذلك، تقوم النظم الجيدة الخاصة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم بتقييم ما إذا كانت هناك

معلومات توحي بأن إدارة المنشأة العميلة تفتقر إلى النزاهة لدرجة يتعذر معها أداء مراجعة على قدر من الجودة. ولذا، فإن وجود نظام صارم لقبول العملاء واستمرار التعامل معهم يُعد عاملاً مهماً في مساعدة مكتب المراجعة على تجنب الارتباطات التي ترتفع فيها فرص الغش أو الأفعال غير النظامية، وبالتالي الحفاظ على سمعة قيامها بتقديم أعمال مراجعة عالية الجودة.

١-٣ القيم والآداب المهنية والمو اقف السلوكية – المستوى الوطني

٣٣. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة
- أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق
- أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء.

١-٣-١ *أن يتم نشر متطلبات الآداب المهنية التي توضح كلاً من مبادئ الآداب المهنية الأساسية والمتطلبات الخاصة المنطبقة*

٣٤. قد تكون متطلبات الآداب المهنية مفروضة بموجب أنظمة أو لوائح أو مأمور بها من خلال هيئات المحاسبة المهنية. ويطالب الاتحاد الدولي للمحاسبين الكيانات الأعضاء فيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق ميثاق سلوك وآداب المهنة في أقاليمهم، والمساعدة في تطبيقه، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات الوطنية. وفي بعض الدول، يُستكمل الميثاق بمتطلبات وطنية إضافية، ويجوز لمكاتب المراجعة وهيئات المراجعة في القطاع العام أن تختار فرض متطلبات أعلى على شركائها وموظفيها.

٣٥. لا يمكن أن تتناول المتطلبات المسلكية جميع المواقف المحتملة. ولذلك، يكتسب المراجعون فهماً لكل من المتطلبات والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها تلك المتطلبات من أجل فهم كيفية تطبيقها في الممارسة العملية. ويمكن فهم كيفية تطبيق المبادئ من خلال الاتصالات الداخلية في مكتب المراجعة، ومن خلال الإرشاد أو التدريب على رأس العمل، ومن خلال قيام الموظفين بملاحظة أداء الموظفين الأكثر خبرة في الواقع العملي.

٣٦. يفرض ميثاق سلوك وآداب المهنة المبادئ الأساسية الآتية فيما يتعلق بآداب المهنة، ويطالب المراجعين بالالتزام بها:[١٦]

- النزاهة – التحلي بالاستقامة والأمانة في جميع العلاقات المهنية والعملية. وتنطوي النزاهة أيضاً على التعامل العادل والصدق.[١٧]
- الموضوعية - عدم السماح بغلبة التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير الذي لا مسوّغ له من جانب الآخرين على الأحكام المهنية أو العملية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة - التحلي بالمعرفة والمهارة المهنية بالمستوى اللازم لضمان حصول العميل أو صاحب العمل على خدمات مهنية وافية بناءً على التطورات الجارية في الممارسة والتشريعات والأساليب والعمل بجد وطبقاً للمعايير الفنية والمهنية المنطبقة.
- السرية - مراعاة سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والعملية، وبالتالي عدم الإفصاح عن أي معلومات لأطراف ثالثة دون الحصول على موافقة مناسبة وخاصة بذلك، ما لم يكن هناك حق أو واجب نظامي أو مهني يقضي بالإفصاح، وعدم استخدام المعلومات من أجل المنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو أطراف ثالثة.
- السلوك المهني - الالتزام بالأنظمة واللوائح ذات الصلة وتجنب أي فعل يسيء إلى المهنة.

٣٧. وإضافة إلى ذلك، يحتوي ميثاق سلوك وآداب المهنة على متطلبات إضافية لاستقلال المراجعين ويوضح النهج الذي ينبغي على المراجعين اتباعه، بما في ذلك:

- تحديد التهديدات التي تمس الاستقلال؛
- تقويم أهمية التهديدات المحددة؛
- اتخاذ الضمانات، عند اللزوم، للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله.

---

[١٦] ميثاق سلوك وآداب المهنة، الفقرة ٥/١٠٠

[١٧] ميثاق سلوك وآداب المهنة، الفقرة ١/١١٠

٣٨. ينص ميثاق سلوك وآداب المهنة على أنه متى ارتأى المراجعون أنه لا تتوفر، أو لا يمكن تطبيق، ضمانات مناسبة للقضاء على التهديدات أو الحد منها إلى مستوى يمكن قبوله، فيجب على المحاسب المهني التخلص من الظرف أو العلاقة المنشئة للتهديدات أو رفض أو إنهاء ارتباط المراجعة.[١٨] وفي بعض الحالات، يقر الميثاق بأن التهديد القائم قد يكون كبيراً لدرجة يتعذر معها لأي ضمانات أن تحد من التهديد إلى مستوى يمكن قبوله؛ وبناءً عليه يُحظر على المراجع القيام بالمراجعة.

١-٣-٢ *أن يكون للسلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية دور فاعل في ضمان فهم مبادئ الآداب المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق*

٣٩. يتم تيسير التطبيق المتسق لمتطلبات الآداب المهنية والمبادئ التي تقوم عليها عن طريق أنشطة التوجيه والتدريب والدعم التي تقدمها السلطات التنظيمية وجهات وضع المعايير الوطنية وهيئات المحاسبة المهنية وغيرها. ويمكن أن يشمل هذا إصدار مواد توجيهية مثل إجابات على الأسئلة المتكررة وأيضاً تنظيم عروض تقديمية وورش عمل.

١-٣-٣ *أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء*

٤٠. يتخذ كل مكتب من مكاتب المراجعة قرارات بشأن قبول عملاء خدمات المراجعة الجدد أو استمرار العمل مع العملاء الحاليين منهم. وقد تختار المكاتب عدم الاستمرار مع عميل من عملاء خدمات المراجعة إذا كانت لديها مخاوف بشأن ممارسات التقرير المالي أو نزاهة الإدارة. وفي مثل هذه الظروف، يكون من المهم لمكاتب المراجعة الأخرى التي يتم دعوتها لتقديم عروض بشأن توفير خدمات المراجعة أن تكون على دراية بهذه المعلومات.

١-٤ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى الارتباطات

٤١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية.
- أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.
- أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة.
- أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة.
- أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة.
- أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة.

١-٤-١ *أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية*

٤٢. في حين أنه ليس من المتوقع أن يكون جميع أعضاء الفريق على نفس المستوى من المعرفة والخبرة، فمن مسؤوليات الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة أن يتأكد من امتلاك الفريق مجتمعاً للكفاءات المناسبة، وأن الاختصاصيين أو الخبراء الخارجيين يتم إشراكهم حسب الحاجة للوفاء باحتياجات ظروف الارتباط. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لخبرة فيما يتعلق بأمور مثل:

- تقويم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والأصول غير الملموسة والأصول المستحوذ عليها والالتزامات المتحملة في تجميعات الأعمال والأصول التي ربما تكون قد هبطت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطيات النفط والغاز.
- تقويم الالتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.

[١٨] ميثاق سلوك وآداب المهنة، الفقرة ٧/٢٩٠. غير أن هيئات المراجعة للقطاع العام لا تستطيع عادةً الاستقالة من ارتباطات المراجعة.

- تفسير العقود والأنظمة واللوائح.
- تحليل القضايا المعقدة أو غير المعتادة المرتبطة بالالتزام الضريبي.
- نُظُم معلومات المنشأة، ولاسيّما إذا كانت المنشأة تُعد قائمة على تقنية المعلومات.

٤٣. يمكن الحصول على الخبرات إما من داخل مكتب المراجعة أو من مصادر خارجية. وفي حالة إشراك اختصاصيين أو خبراء، فمن المهم أن يخضع عملهم، شأنهم شأن الأعضاء الآخرين في فريق الارتباط، لقدر مناسب من التوجيه والإشراف والفحص.

٤٤. يبدأ التطوير المناسب للمعرفة والمهارات المهنية بالتطوير المهني الأولي للمحاسبين المهنيين الطموحين.[١٩] ثم يزداد تخصص المحاسب المهني لأداء عمل المراجع من خلال استمرار التطوير المهني واكتساب خبرات إضافية في أعمال المراجعة. ويُعد التطوير المهني المستمر للكفاءات المهنية والتعلم الدائم مدى الحياة عاملاً بالغ الأهمية إذا ما أراد المراجعون تلبية توقعات عملائهم والجمهور.[٢٠]

١-٤-٢ *أن يفهم الشركاء والموظفون عمل المنشأة.*

٤٥. يُعد حسن فهم المنشأة وعملها والقطاع التي تعمل فيه عاملاً أساسياً في قدرة المراجع على تقييم مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية من أجل تركيز إجراءات المراجعة على نحو ملائم وتقويم النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال هذه الإجراءات. وهذا ضروري أيضاً لممارسة نزعة الشك المهني والقدرة على إصدار أحكام مراجعة مناسبة.

٤٦. يمكن أن تكون معرفة المراجع بالقطاعات، بما في ذلك فهم اللوائح والقضايا المحاسبية ذات الصلة، ذات أهمية خاصة للعملاء في قطاعات مثل قطاع الخدمات المالية على سبيل المثال. غير أنه من المهم ألا تكون مجالات المعرفة ضيقة لدرجة تمنع المراجع من رؤية القضايا الأوسع نطاقاً. ويمكن أن يكتسب المراجعون معرفة عامة بالأعمال من القيام بأعمال لا تتعلق بالمراجعة ومن التعرض لمختلف العملاء في قطاعات مختلفة. ويسمح لهم هذا بأن يبقوا على مسافة فاصلة بينهم وبين خصائص الأعمال الخاصة بمنشأة معينة والتفكير ملياً في معرفتهم الأوسع نطاقاً بقضايا الأعمال والمخاطر ونظم الرقابة.

٤٧. غالباً ما تتم أعمال مراجعة المنشآت الأصغر في موقع عمل المنشأة بواسطة عاملين خبراء شاركوا في أعمال ترتبط بالمنشأة لعدد من الأعوام. ورغم أن هؤلاء العاملين عادةً ما يتمتعون بمعرفة جيدة بعمل المنشأة، فقد تكون هناك تهديدات لموضوعيتهم ونزعة الشك المهني التي يمارسونها.

١-٤-٣ *أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة*

٤٨. يستخدم المراجعون خبراتهم وقيم النزاهة والموضوعية ونزعة الشك المهني لإصدار أحكام مهنية معقولة تدعمها الحقائق وظروف الارتباط.

٤٩. قد يستلزم إصدار أحكام معقولة قيام الشركاء والموظفين بما يلي:

- تحديد القضايا؛
- استغلال المعرفة بالأعمال والمحاسبة المالية والتقرير المالي وتقنية المعلومات؛
- البحث في الموضوع ودراسة مختلف وجهات النظر؛
- تقويم البدائل في ضوء الحقائق والظروف؛
- النظر فيما إذا كانت قد اتُبعت آلية مناسبة في التوصل إلى الاستنتاجات وما إذا كان يوجد ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم هذه الاستنتاجات؛
- التشاور، عند الحاجة؛
- توثيق الاستنتاجات وأسبابها المنطقية.

---

[١٩] مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للمحاسب المهني الطموح واردة في المعيار الدولي للتعليم ٢ *"التطوير المهني الأولي - الكفاءات الفنية"*؛ والمعيار الدولي للتعليم ٣ *"التطوير المهني الأولي - المهارات المهنية"*؛ والمعيار الدولي للتعليم ٤ *"التطوير المهني الأولي – القيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية"*؛ فيما ترد مجالات الكفاءات ونتائج التعلم للشريك المسؤول عن الارتباط في المعيار الدولي للتعليم ٨ *"التطوير المهني للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية"*.

[٢٠] يعمل مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة على تنقيح المعيار الدولي للتعليم ٨. ومن المرجح أن يتم النص على حاجة المراجع إلى تحسين كفاءاته باستمرار عن طريق القيام أولاً بتحديد نتائج التعلم ثم المطالبة بالتطوير المهني المستمر في مجالات الكفاءات المطلوبة للشركاء المسؤولين عن ارتباطات مراجعة القوائم المالية.

١-٤-٤ *أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة مشاركاً بفاعلية في تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف ومراجعة الأعمال المنفذة*

٥٠. نظراً لأن الشركاء المسؤولين عن الارتباطات يكونون مسؤولين عن أعمال المراجعة التي يضطلعون بها، فمن المهم أن يشاركوا بشكل مباشر في التخطيط للمراجعة وتقويم الأدلة التي يتم الحصول عليها وفي التوصل إلى الاستنتاجات النهائية.

٥١. في حين أن الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية قد يتم إسنادها إلى موظفين أقل خبرة، فإن تواجد الشركاء المسؤولين عن ارتباطات المراجعة يتيح لهم تقديم إسهامات في الوقت المناسب خلال التقدم في المراجعة.

٥٢. يعتقد البعض أنه ينبغي أن يُطلب من جميع المنشآت الإفصاح عن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع، لأن ذلك من شأنه أن يمنح الشريك المسؤول عن الارتباط شعوراً أكبر بالمساءلة الشخصية، ونظراً لأن هذا الشخص هو الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن إجراء المراجعة. ويُعد هذا الإفصاح مطلوباً بالفعل في العديد من الأقاليم، عادةً عن طريق المطالبة بمهر التقرير بالتوقيع الشخصي. ويعتقد آخرون أن مثل هذا المتطلب لن يؤثر بأي حال على شعور الشريك المسؤول عن الارتباط بالمساءلة. فمن بين الصعوبات المحتملة لمثل هذا المتطلب تصور الحد من مسؤولية المكتب واحتمالية زيادة المسؤولية القانونية للشريك المسؤول عن الارتباط في أقاليم معينة.

١-٤-٥ *أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوفر عدد معقول من الموظفين المستمرين من أعمال المراجعة السابقة*

٥٣. يكون للعديد من مكاتب المراجعة، ولاسيّما مكاتب المراجعة الأكبر حجماً، هيكل تنظيمي تراتبي -يوصف غالباً بأنه "هيكل هرمي"- وتعكس بنية العديد من فرق الارتباطات هذا الهيكل التنظيمي. ونتيجة لذلك، يُرجح أن يقوم بمعظم أعمال المراجعة التفصيلية "في موقع العميل" موظفون أقل خبرة نسبياً؛ وفي الواقع قد يكون العديد منهم لا يزال في طور الحصول على مؤهل محاسبي. لكن في العموم يلزم أن يتحلى الموظفون بالخبرة لإصدار الأحكام المهنية المعقولة.

٥٤. وعلاوة على ذلك، فإن استمرار نفس الموظفين في عمل من أعمال المراجعة، عاماً بعد آخر، يُرجح أن يساعدهم في فهم أعمال المنشأة ونُظُمها وغالباً ما يُنظر إلى ذلك بشكل إيجابي من جانب الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويعتقد البعض أنه من المرجح أن يؤدي ذلك إلى فاعلية إجراءات الاستجابة لمخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، وأيضاً إلى كفاءة المراجعة. لكن طول المشاركة قد يؤدي إلى غياب نزعة الشك المهني وقد يخلق مخاطر تمس استقلال المراجع.

٥٥. يتعين على هيئات المراجعة للقطاع العام في العديد من الدول أن تحافظ على المبالغ التي قد تنفقها على موظفيها ضمن حدود معينة. وقد توجد أيضاً لوائح تؤثر على تعيين الموظفين الجدد والرواتب التي قد تُدفع لهم. وقد يعني هذا أنه يصعب على بعض جهات المراجعة تعيين ما يكفي من الموظفين أصحاب المؤهلات العالية والحفاظ عليهم لتحقيق جودة المراجعة بشكل مستمر.

١-٤-٦ *أن يحصل الشركاء والموظفون على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعّالة*

٥٦. يكون للشركاء والموظفين غالباً مسؤوليات أخرى خلاف مراجعة منشأة بعينها، وقد يكون من اللازم إجراء أعمال المراجعة وفقاً لجداول زمنية ضيقة. ويُعد التخطيط مهماً، سواءً على مستوى كل عمل من أعمال المراجعة أو على مستوى مكتب المراجعة، لضمان توفر الموارد الكافية لجمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وللتفاعل بشكل مناسب مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

٥٧. عادةً ما تكون مكاتب المراجعة منشآت هادفة للربح وتتأثر ربحية مكتب المراجعة بالعلاقة بين أتعاب المراجعة المفروضة والتكلفة التي ينطوي عليها جمع ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعادةً ما يكون الشركاء المسؤولون عن ارتباطات المراجعة مساءلين داخل مكاتبهم عن العائد المالي على أعمال المراجعة التي يؤدونها، وفي حالة قيام الإدارة بتقييد أتعاب المراجعة، فقد يفرض ذلك ضغوطاً على فريق الارتباط تدفعه إلى تغيير طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها أو الحد من عمليات الاختبار. وقد يهدد هذا بدوره جودة المراجعة.[٢١]

[٢١] توضح عادةً متطلبات الآداب المهنية (على سبيل المثال، الفقرة ٢/٢٤٠ من ميثاق سلوك وآداب المهنة) هذا التهديد وتقضي بضرورة تقويمه واتخاذ الضمانات، متى كان ذلك مناسباً.

١-٤-٧ *أن يكون الشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق الارتباط قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة*

٥٨. من المهم أن يكون الاتصال بالشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة متاحاً لكبار أعضاء الإدارة والمكلفين بالحوكمة. ويتيح الاتصال المنتظم للشريك المسؤول عن ارتباط المراجعة الاطلاع بشكل جيد على التطورات في أعمال المنشأة ويلفت نظره أيضاً إلى القضايا المرتبطة بالمراجعة في الوقت المناسب.

١-٥ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – مستوى المكاتب

٥٩. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب.
- أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل".
- أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

١-٥-١ *أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها*

٦٠. يعمل الشركاء وكبار الموظفين عادةً على عدد من أعمال المراجعة التي تتشابه غالباً في جداولها الزمنية المتعلقة بإعداد التقارير. ويمكن أن يؤدي هذا إلى خلق فترات يتركز فيها النشاط. ويقوم الشركاء وكبار الموظفين أيضاً في الغالب بتقديم خدمات أخرى خلاف المراجعة للعملاء أو يتولون تنفيذ أنشطة أخرى داخل مكتب المراجعة. ومن المهم أن تستشرف المكاتب قدر استطاعتها حالات التضارب المحتمل في المواعيد الزمنية وأن تدير هذا التضارب عند توزيع المسؤوليات. وترصد إدارة المكتب بشكل استباقي مستويات العمل من أجل الحد من خطر تحميل عبء غير مقبول على أحد الشركاء أو الموظفين.

١-٥-٢ *أن تكون فرق الارتباطات ذات هيكل مناسب*

٦١. تؤخذ المخاطر في الاعتبار عند توزيع الموارد البشرية. إذ ثمة خطر يتمثل في تخصيص الشركاء والموظفين الأكثر كفاءة لعملاء المكتب الأعلى منزلة مما يترتب عليه تعذر قيامهم بمراجعة العملاء الآخرين الذين قد تزيد لديهم مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية.

٦٢. يساعد التوزيع المناسب للموارد على امتلاك فرق الارتباطات لما يلزم من الخبرة والوقت لتنفيذ كل عمل من أعمال المراجعة. ويستلزم هذا تخصيص الشركاء وكبار الموظفين الذين يحظون بكل من المعرفة بالقطاع الذي يعمل فيه العميل وإطار التقرير المالي المنطبق الخاص به، وما يكفي من الوقت حتى يكونوا قادرين على أداء أعمال مراجعة عالية الجودة.

٦٣. ويستلزم توزيع الموارد قيام المكتب بجمع معلومات عن:

- المعرفة والمهارات والخبرات؛
- الالتزامات الزمنية المقدرة؛
- فترات تقديم الخدمة – لتيسير الالتزام بمتطلبات الآداب المهنية المرتبطة على سبيل المثال بتناوب الشركاء المسؤولين عن المراجعة.

٦٤. لا تكون مراجعة المنشآت الأصغر واجبة في بعض الدول. وقد يعني هذا أنه يصعب في مثل هذه الدول على مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة التي تحظى بعدد صغير فقط من عملاء المراجعة الحفاظ على الشركاء والموظفين الذين يتمتعون بالمعرفة والخبرة المتعلقة بمراجعة هذه المنشآت.

١-٥-٣ *أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب "على رأس العمل"*

٦٥. تُعد آلية تقييم الأداء في مكاتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تطوير قدرات الأفراد. وبالرغم من صعوبة قياس جودة المراجعة، فمن المرجح أن تتحسن هذه الجودة إذا تم تناولها بشكل خاص في تقييمات أداء كل من الشركاء والموظفين. ويمكن استخدام ذلك لتعزيز ممارسة الاجتهاد الجيد في أعمال المراجعة، بما في ذلك التشاور بشأن القضايا الصعبة.

٦٦. قد يكون من المفيد التمييز بين تزويد الموظفين بتقييمات دورية لأدائهم وتقديم الإرشاد والتدريب على رأس العمل. ففيما يمكن استخدام تقييمات الأداء للمساعدة في تحديد مهارة أو كفاءة مهمة تحتاج إلى التحسين، يمكن استخدام الإرشاد أو التدريب على رأس العمل لمساعدة الفرد في تطوير تلك المهارة أو الكفاءة. ومن المرجح أن يكون للإرشاد والتدريب على رأس العمل أهمية خاصة فيما يتعلق بتطوير السمات الشخصية الرئيسية مثل النزاهة والموضوعية والدقة ونزعة الشك المهني والمثابرة إضافة إلى مساعدة الموظفين الأقل خبرة في التعامل مع مجالات المراجعة غير المألوفة.

٦٧. يتطلب امتلاك القدرة على الإرشاد بفاعلية مهارات ومعرفة وخبرات إضافية ويوجد عدد محدود من الأفراد داخل مكاتب المراجعة يتمتعون بالكفاءات المناسبة. وقد يكون هؤلاء الأفراد مطالبين بالوفاء باحتياجات أخرى في أوقات عملهم. ومن المهم للمكاتب أن تحفّز موظفيها الأكثر خبرة على تخصيص الوقت اللازم للاضطلاع بهذا الدور المهم في تنمية قدرات الموظفين بفاعلية، والقيام ضمن آلية تقييم الأداء بتقويم الموظفين مقارنة بما إذا كان ذلك قد تحقق.

١-٥-٤ *أن يُقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريبٌ كافٍ على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً*

٦٨. تسعى المهنة جاهدة لتزويد المراجعين بالكفاءات الضرورية من خلال التطوير المهني الأولي، الذي يضم التدريب على المهارات والقيم الفنية والمهنية والآداب المهنية والمواقف السلوكية ومتطلبات الخبرة العملية والتطوير المهني المستمر.

٦٩. تقدم المكاتب بصفة عامة التدريب في الجوانب الفنية للمراجعة وفي المتطلبات الخاصة بمنهجيات المراجعة. وتوفر المكاتب أيضاً الخبرة العملية الأساسية عن طريق إشراك المتدربين في فرق الارتباطات التي تقوم بتنفيذ أعمال المراجعة.[٢٢] ويُعد دمج عملية تعلم الجوانب الفنية للمراجعة مع اكتساب الخبرة العملية أمراً مهماً لأن التدريب الرسمي ليس سوى جزء من الآلية التي يطور بها المراجعون مهاراتهم وخبراتهم.

٧٠. تشترط هيئات المحاسبة المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين الوفاء بمتطلبات تتعلق بالتطوير المهني المستمر وتهدف برامج التطوير المتبعة من جانب المكاتب إلى بناء كفاءة المشتغلين بمهنة المراجعة. وتغطي هذه البرامج في الغالب مجموعة واسعة من المجالات المرتبطة بعمل المكتب ككل، مثل إدارة المشاريع وتقنية المعلومات ومهارات التواصل. ومن المهم أن تخصص المكاتب ما يكفي من الوقت والموارد والاهتمام للتدريب على الأمور المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة، بما في ذلك متى كان ذلك مناسباً القضايا المتخصصة في كل قطاع، من أجل توفير المهارات الفنية اللازمة لدعم جودة المراجعة

١-٦ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت – المستوى الوطني

٧١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد.
- أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً.
- أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية.
- أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم.

[٢٢] يحدد المعيار الدولي للتعليم ٨، في الفقرتين ٥٤ و٥٩، متطلبات الخبرة العملية للمشتغلين بمهنة المراجعة.

١-٦-١ *أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة/المراجعين الأفراد*

٧٢. تُعد المراجعة نشاطاً يهدف إلى خدمة المصلحة العامة ويلزم أن يقوم به أفراد على قدرٍ مناسبٍ من التأهيل يعملون في بيئة ملائمة. وتحقيقاً لذلك، تكون هناك عادةً ترتيبات وطنية لترخيص مكاتب المراجعة أو المراجعين الأفراد لتأدية أعمال المراجعة. وغالباً ما تحتفظ إحدى السلطات المختصة بسجل للمكاتب المعتمدة والأفراد المعتمدين. وتكون لهذه السلطات غالباً صلاحية إلغاء الرخصة في ظروف محددة.

٢-٦-١ *أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً*

٧٣. تنطوي ضوابط الحصول على الرخصة عادةً على متطلبات تعليمية لكل من التطوير المهني الأولي والتطوير المهني المستمر. وسيكون من السهل تحقيق جودة المراجعة إذا ما وُضعت المتطلبات التعليمية بوضوح واستُخدمت موارد كافية لضمان فاعلية التدريب.

٧٤. وتُبرز المهارات المهنية الموضحة في المعايير الدولية للتعليم الكفاءات اللازمة لدعم جودة المراجعة. ويتم تطوير الكفاءات عن طريق مزيج من التدريب النظري والخبرة العملية والإرشاد داخل مكاتب المراجعة. وتستهدف المعايير الدولية للتعليم الكيانات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (التي قد تكون مسؤولة عن التدريب النظري)، لكنها لا تنطبق بشكل مباشر على مكاتب المراجعة (التي تقدم الخبرة العملية والإرشاد). وقد تُعزز جودة المراجعة إذا ما استخدمت كل من مؤسسات التدريب ومكاتب المراجعة نفس إطار الكفاءات.

٣-٦-١ *أن توجد ترتيبات لإطلاع المراجعين على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة أو المراجعة أو الأمور التنظيمية*

٧٥. إضافة إلى التدريب المتعلق بالتطوير المهني الأولي للمراجع، يُعد وضع ترتيبات مناسبة داخل الدولة للتطوير المهني المستمر عاملاً مهماً في المساهمة في تحقيق جودة المراجعة. ويلزم توفير التطوير المهني المستمر حتى يستمر المزيد من المراجعين المتمرسين في تطوير مهاراتهم ومعرفتهم المتعلقة بالمراجعة، وحتى يظلوا على اطلاع دائم بالتغييرات الطارئة على متطلبات المحاسبة والمتطلبات التنظيمية.

٧٦. ويكون للتطوير المهني المستمر أهمية خاصة عندما تطرأ تغييرات كبيرة على المتطلبات المتعلقة بالتقرير المالي والمراجعة. ويوفر هذا فرصة لإحاطة المراجعين علماً بالمتطلبات الفنية الجديدة، وشرح الأهداف من تلك التغييرات، والمساعدة في خلق الفهم اللازم لتطبيق المتطلبات الجديدة بطريقة فعالة من حيث التكلفة.

٤-٦-١ *أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد يؤهلها لجذب الأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة والحفاظ عليهم*

٧٧. تُعد كفاءات الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين عاملاً بالغ الأهمية تستند إليه جودة المراجعة. وبالرغم من أهمية التدريب، فإن بعض المؤهلات المطلوبة تكون بدرجة ما من المؤهلات الفطرية للأفراد. ولذا، فمن المهم جذب الأفراد الذين يتمتعون بالمؤهلات المناسبة إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة.

٧٨. من المرجح أن يكون هناك عدد من العوامل التي تؤثر على الأفراد الذين يتم جذبهم إلى كل وظيفة في مهنة المراجعة، ومن بين هذه العوامل ما يلي:

- منزلة المراجعة كمهنة في البيئة الوطنية؛
- التصورات المتعلقة بالفرص الوظيفية والحوافز التي توفرها الأجور؛
- طبيعة العمل، بما في ذلك دوره فيما يتعلق بالمصلحة العامة؛
- جودة التدريب المقدم.

٧٩. من المرجح أن تؤثر نفس العوامل على قرارات الأفراد بالاستمرار في مهنة المراجعة، وقضاء مسيرة مهنية ممتدة في مجال المراجعة. وفي بعض الدول، يميل عدد كبير من المحاسبين إلى ترك مكاتب المراجعة والالتحاق بقطاع الأعمال. وبالرغم من أن ذلك قد يكون له أثر مفيد على التقرير المالي، فإنه قد يحد من عدد الموظفين المتمرّسين في مكاتب المراجعة وبالتالي قد يعرض جودة المراجعة للخطر.

٨٠. يمكن أيضاً أن يكون لمنزلة مهنة المراجعة في البيئة الوطنية أثر على الاحترام الذي يحظى به المراجعون وبالتالي على فاعلية وظيفة المراجعة. وفي البيئات التي لا تحظى فيها مهنة المراجعة بالاحترام أو لا تحصل فيها على سلطة مناسبة، يكون المراجعون في وضع أضعف مقارنة بالإدارة. وفي مثل هذه الظروف، تقل احتمالية تحقيق المراجعين مع الإدارة في الأمور المهمة أو احتمالية قيامهم باتخاذ مواقف حازمة في القضايا المهمة المتعلقة بالمراجعة. وعلى النقيض، إذا كانت المهنة تحظى بتقدير كبير أو إذا كانت تتمتع بسلطة مناسبة من خلال الأساليب الملائمة، سيكون من الأسهل على المراجعين ممارسة نزعة الشك المهني وتنفيذ أعمال مراجعة صارمة.

عوامل الآلية

١-٧ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى الارتباطات

٨١. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة.
- أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب.
- أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة.
- أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة.

١-٧-١ *أن يلتزم فريق الارتباط بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة*

٨٢. تؤدي معايير المراجعة دوراً أساسياً في تعزيز جودة المراجعة وثقة المستخدمين في المراجعة. وتهدف معايير المراجعة إلى دعم المراجع في الحصول على تأكيد معقول وتشترط عليه ممارسة الاجتهاد المهني والحفاظ على نزعة الشك المهني طوال عملية التخطيط للمراجعة وتنفيذها والقيام بأمور أخرى من بينها:

- تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، بناءً على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بها؛
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا كانت توجد تحريفات جوهرية، وذلك من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر؛
- تكوين رأي حول القوائم المالية بناءً على الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة المتحصل عليها.

٨٣. تتطلب معايير المراجعة القيام بتوثيق يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ومداها، ونتائج تلك الإجراءات، والأمور المهمة الناشئة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها. ويدعم هذا التوثيق أنشطة رقابة الجودة سواءً التي تتم داخل فريق الارتباط، قبل اكتمال المراجعة، أو التي يضطلع بها من يستعرضون جودة العمل المنفذ.

٨٤. تطالب الأنظمة أو اللوائح الوطنية المراجعين غالباً بالالتزام بمعايير المراجعة. ومع ذلك، فإن معايير المراجعة لا تحدد جميع جوانب آلية المراجعة، ويكون عادةً لمكاتب المراجعة منهجيات توفر المزيد من التحديد. وحتى داخل الهيكل الذي تضعه معايير المراجعة ومنهجيات المكاتب، توجد مرونة لفريق الارتباط من حيث تحديد نوع أعمال المراجعة المحددة التي يتم تنفيذها وكيفية تطبيقها في الممارسة العملية وطبيعة وتوقيت التفاعلات مع الإدارة. ويمكن أن تكون الطريقة التي يُنفذ بها العمل في الممارسة العملية عاملاً مهماً في كل من الفاعلية والكفاءة.

١-٧-٢ *أن يستخدم فريق الارتباط تقنية المعلومات بشكل مناسب*

٨٥. يوفر الاستخدام المتزايد لنظم المعلومات المحوسبة وتعقيدها فرصاً للمراجعين ليقوموا بجمع أدلة المراجعة بصورة أكثر فاعلية وأكثر كفاءة على السواء؛ على سبيل المثال من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي بما في ذلك التحقيق في صحة الملفات واستخدام بيانات الاختبار. ولهذه الأساليب ميزة تتمثل في إمكانية تحقيق تغطية أكبر للمعاملات وأدوات الرقابة. غير أن استخدام هذه الأساليب يتطلب في بعض الأحيان إشراك اختصاصيين، مما قد يستهلك الوقت، وخصوصاً في السنة الأولى التي يتم فيها استخدام هذه الأساليب.

٨٦. يكون لمنصات تقنية المعلومات داخل مكاتب المراجعة تأثير على طريقة قيام المراجعين بالمراجعة وتسجيل العمل المنفذ. ويتم توفير برمجيات المراجعة على نحو متزايد لمساعدة فرق الارتباطات في تطبيق منهجية المكتب. ورغم أن ذلك قد يؤدي إلى تحقيق الكفاءة وتحسين آليات رقابة الجودة، فإن ثمة مخاطر تواجه جودة المراجعة وترتبط باستخدام هذه البرامج، من بينها ما يلي:

- التركيز الزائد على الالتزام ببرمجيات المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة بدلاً من التشجيع على التفكير في الخصائص الفريدة للمنشأة الجاري مراجعتها؛
- قضاء الموظفين الجدد وقتاً طويلاً للغاية في تعلم كيفية استخدام برمجيات المراجعة الخاصة بالمكتب بدلاً من استيعاب مفاهيم المراجعة.

٨٧. رغم أن وجود شركاء وموظفين متمرسين يقومون بفحص أعمال المراجعة عن بُعد قد يحد من فرص الإرشاد والتدريب على رأس العمل، فإن لذلك فوائد محتملة تتمثل فيما يلي:

- السماح بإجراء فحص أكثر فاعلية لأعمال المراجعة إذا كان أعضاء فريق الارتباط يعملون عبر العديد من المواقع أو يتواجدون في مواقع زمنية مختلفة؛
- توفير وسيلة أكثر فاعلية لإجراء فحوصات إضافية لأعمال المراجعة، بعد إجراء الفحوصات الأولية.

٨٨. يكون لتقنية المعلومات أيضاً تأثير على طريقة تواصل المراجعين، سواءً داخل فرق الارتباطات أو مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، تشهد رسائل البريد الإلكتروني وأدوات أتمتة الخدمات المهنية الأخرى تزايداً في استخدامها. ورغم أن البريد الإلكتروني يزيد من إمكانية الاتصال، وخصوصاً على المستوى الدولي، فإن رسائل البريد الإلكتروني قد تواجه قيوداً. وعلى وجه الخصوص، قد تكون فرصة الحصول على أدلة المراجعة المفيدة من تبادل رسائل البريد الإلكتروني أقل منها في حالة التفاعل الأكثر ثراءً الذي يتحقق من خلال إجراء نقاش أكثر انفتاحاً مع الإدارة. وحسب الظروف، قد يسهل أيضاً البريد الإلكتروني على الإدارة أن تقدم إجابات غير دقيقة أو غير كاملة على أسئلة المراجع أو أن تكون أقل صراحة فيما يتعلق بالمعلومات إذا توفرت لديها الدوافع للقيام بذلك.

١-٧-٣ *أن يكون هناك تفاعل فعّال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة*

٨٩. تحتوي معظم المنشآت الكبيرة على أقسام أو منشآت تابعة أو مشروعات مشتركة أو منشآت مستثمر فيها تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية (المكونات)، وكثيراً ما يقوم بمراجعة مكون واحد أو أكثر فرق ارتباطات وليس فريق ارتباط المجموعة. وفي حالة عدم وجود تفاعل فعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجعي المكونات، فإنه يوجد خطر بأن فريق ارتباط المجموعة قد لا يحصل على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي مراجعة المجموعة. ويشكل الإعلان الواضح وفي الوقت المناسب عن متطلبات فريق ارتباط المجموعة الأساس للتواصل المتبادل الفعّال بين فريق ارتباط المجموعة ومراجع المكون.[٢٣]

٩٠. قد يكون من بين الأشخاص الآخرين المشاركين في المراجعة اختصاصيون وخبراء (على سبيل المثال، اختصاصيون في تقنية المعلومات)، وفي سياق المجموعات، مراجعو المكونات. وفي حالة وجود أشخاص آخرين مشاركين في المراجعة، فمن المهم:

- أن يعلمهم فريق الارتباط بوضوح بالعمل الذي سيتم تنفيذه؛
- أن يعلن الأشخاص الآخرون المشاركون بوضوح عن النتائج المستنبطة من العمل المنفذ؛
- أن يقرر فريق الارتباط أن العمل المنفذ يفي بالغرض منه ويستجيب على نحو مناسب للنتائج.

٩١. تحتوي العديد من المنشآت الكبيرة على وظيفة مراجعة داخلية. ومن المرجح أن يكون التفاعل الفعّال بين المراجعين الخارجيين والداخليين مهماً لكل من كفاءة المراجعة وفاعليتها. فعلى سبيل المثال، يُرجح أن يكون الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية قد حصلوا على نظرة متعمقة حول عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها مما يسهم بشكل قيّم في فهم المراجع للمنشأة وتقييمات مخاطرها أو جوانب المراجعة الأخرى.

٩٢. تتوقع إدارة المجموعة عادةً من مراجع المجموعة أن ينسق بكفاءة بين الأعمال المنفذة على المكونات. ويعتقد البعض أنه قد يسهل تحقيق ذلك إذا كان القائم بأعمال مراجعة المكونات هو نفس مكتب المراجعة أو مكاتب مراجعة داخل نفس شبكة أو اتحاد مكاتب المراجعة. ولذلك، قد يكون الانتشار الجغرافي للمكتب وبالتالي قدرته على تقديم أعمال مراجعة تغطي المنشآت التابعة والمكونات الأخرى في المجموعة، أحد العوامل المهمة. ويعتقد آخرون أن وجود عدد من مكاتب المراجعة المختلفة التي تشارك في مراجعة المجموعة سيوفر فرصة لتقديم مجموعة من الآراء حول مخاطر المنشأة، واستجابات مناسبة من جانب المراجعة، ليتم النظر فيها.

١-٧-٤ *أن توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة من أجل تنفيذ آلية مراجعة تمتاز بالفاعلية والكفاءة*

٩٣. قد تكون الإدارة مهتمة بضمان إنجاز المراجعة بأسرع ما يمكن والحد من تعطيل سير عمل المنشأة قدر المستطاع. ويمكن تعزيز كفاءة وفاعلية آلية المراجعة من خلال:

- التخطيط الدقيق، بما في ذلك إن كان ذلك مناسباً الاتفاق مع الإدارة على المعلومات التي يحتاج إليها المراجع وجدوله الزمني؛
- المشاركة في الوقت المناسب مع الإدارة في حل القضايا التي يتم تحديدها أثناء المراجعة؛
- السعي للوفاء بما يتم الاتفاق عليه من أطر زمنية ومواعيد نهائية لإعداد التقارير؛

---

[٢٣] راجع معيار المراجعة ٦٠٠ "*اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)*"، الفقرة أ٥٧.

- القيام إن أمكن بتجنب الاستفسار من الإدارة على نفس المسألة من مختلف أعضاء فريق الارتباط.

١-٨ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – مستوى المكاتب

٩٤. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية.
- أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب.
- أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة.
- أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة.
- أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب.
- أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات.

١-٨-١ *أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية وفحوصات رقابة الجودة الداخلية والتقصيات الخارجية*

٩٥. من الأهمية بمكان ألا تظل منهجية المراجعة الخاصة بمكتب المراجعة جامدة ولكن ينبغي أن تتطور تبعاً للتغييرات الطارئة على المعايير المهنية وبيئة العمل وأن يتم تحسين هذه المنهجية وأدوات المراجعة باستمرار وفي الوقت المناسب للاستجابة لنتائج الفحوصات الداخلية والتقصيات التنظيمية.

٩٦. إظهاراً لالتزامها بالتحسين المستمر، يمكن أن تقوم مكاتب المراجعة بإجراء تحليل للأسباب الجذرية استجابة لنتائج التقصيات الداخلية والخارجية حتى تحدد أية قضايا نظامية وتستجيب تبعاً لذلك عن طريق اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين منهجياتها وآلياتها.

١-٨-٢ *أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء الفريق على التحلي بنزعة الشك المهني وممارسة الاجتهاد المهني المناسب*

٩٧. تستخدم معظم مكاتب المراجعة منهجيات لدعم الموظفين في تنفيذ مراجعة تمتاز بالكفاءة والفاعلية ولتنفيذ آليات رقابة الجودة. وتنطوي هذه المنهجيات في بعض الأحيان على استخدام برمجيات المراجعة التي تدعم اتخاذ القرار وتُنشئ أوراق عمل إلكترونية يمكن رؤيتها عن بُعد.

٩٨. يمكن لهذه المنهجيات أن تكون أسلوباً فعالاً لتحقيق الاتساق في الالتزام بمعايير المراجعة وللتحقق مما إذا كانت جميع الخطوات الضرورية في آلية المراجعة قد تم اتخاذها. وتساعد المنهجيات أيضاً في التوثيق، وفي حالة ما إذا كان التوثيق إلكترونياً، ففي سرعة تبادل المعلومات، بما في ذلك إذا كان الاختصاصيون يعملون عن بُعد.

٩٩. غير أن ثمة خطر يتمثل في أن انطواء منهجيات المراجعة على مستوى مرتفع للغاية من الإلزام ستكون له آثار سلبية على عناصر جودة المراجعة الأخرى. وقد تنشأ المنهجيات ذات الطابع الإلزامي الشديد نتيجة التهديدات المتعلقة بالمقاضاة أو المناهج القائمة على الالتزام الزائد عن الحد في تنظيم شؤون المراجعين والتقصي عنهم. ومن بين أمثلة المخاطر التي تهدد جودة المراجعة ما يلي:

- في حالة التركيز الزائد على الالتزام بمنهجية شديدة في طابعها الإلزامي، فإن ثمة خطر يتمثل في عدم إعطاء ما يكفي من التركيز لقيام الموظفين المتمرّسين بوضع إجراءات مراجعة خاصة تتناسب مع الظروف المحيطة وبالنظر فيما إذا كان من اللازم اتخاذ إجراءات إضافية.
- قد يمنع التركيز الزائد على الآلية التي تُنفذ بها المراجعة الشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين المتمرّسين من إصدار أحكام مهمة.
- قد يؤدي الحد بقدر كبير من حرية تصرف الموظفين إلى إضعاف الدافع لدى هؤلاء الأفراد وقد يتسبب في عدم استمرارهم في مسيرتهم المهنية في مجال المراجعة.
- من المحتمل أن تنشأ مسافة فاصلة بين كل من الشركاء والموظفين من جهة والشركة الخاضعة للمراجعة من جهة أخرى.

١-٨-٣ *أن تقتضي منهجية العمل الإشراف والفحص الفعّالين لأعمال المراجعة*

١٠٠. قد يقوم بتنفيذ الكثير من أعمال المراجعة التفصيلية موظفون أقل خبرة نسبياً. وفي مثل هذه الظروف، يكون من الأهمية بمكان أن يخضع عمل هؤلاء الموظفين، سواءً كان عملاً في موقع العميل أو في أي مكان آخر، بما في ذلك ممارسة إسناد العمل لموظفين من خارج البلاد، للإشراف والفحص من جانب الموظفين المتمرسين والمدراء والشركاء.

١٠١. توفر بعض المنهجيات الحديثة فرصة فحص أوراق العمل إلكترونياً وفي موقع العميل، وهو ما قد يتيح مشاركة القضايا المرتبطة بالمراجعة والنظر فيها بكفاءة، ولاسيّما عند التعامل مع دول مختلفة وعبر مناطق زمنية مختلفة. ولكن الفحص في موقع العميل قد لا يكون دائماً وسيلة فعالة لتقييم ما إذا كان الموظفون قد قاموا بالمراجعة على أكمل وجه وتحلوا بدرجة مناسبة من نزعة الشك المهني؛ ولأجل تطوير مهارات وكفاءات الموظفين الأقل خبرة.

١-٨-٤ *أن تقتضي منهجية العمل التوثيق المناسب لأعمال المراجعة*

١٠٢. لتوثيق أعمال المراجعة عدد من الأهداف، من بينها:

- دعم فريق الارتباط في التخطيط للمراجعة وتنفيذها.
- دعم أعضاء فريق الارتباط المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال المراجعة والإشراف عليها.
- تمكين فريق الارتباط من تحمل المساءلة عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل للأمور التي تستمر أهميتها لأعمال المراجعة المستقبلية.
- المساعدة في إجراء تقصيات وفحوصات لرقابة الجودة داخل المكتب، وتقصيات خارجية وفقاً للمتطلبات النظامية أو التنظيمية أو غيرها من المتطلبات المنطبقة.

١٠٣. يُرجح أن يؤدي توثيق الأسباب المنطقية لأحكام المراجعة المهمة إلى زيادة دقة تلك الأحكام وبالتالي زيادة جودتها. ومن المرجح أن تحسن آلية توثيق القضايا وكيفية حلها دقة عملية التفكير لدى المراجع وصحة الاستنتاجات التي يتوصل إليها.

١-٨-٥ *أن يتم تحديد إجراءات صارمة لرقابة الجودة وأن تتم متابعة جودة المراجعة وأن يترتب على ذلك اتخاذ إجراء مناسب*

١٠٤. يلزم تحديد إجراءات لرقابة الجودة لتزويد مكتب المراجعة بتأكيد بشأن ما يلي:

- التزام المكتب بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المنطبقة،
- مناسبة التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن المراجعة في ظل الظروف المحيطة.[٢٤]

١٠٥. تشتمل إجراءات رقابة الجودة على المتابعة واتخاذ إجراءات تصحيحية عند اللزوم. وتستلزم المراجعة الالتزام بالمعايير وسياسات المكتب وإجراءاته الداخلية. وتستلزم كذلك قيام الموظفين على مختلف مستويات خبرتهم وأحياناً تحت ضغط الوقت باتخاذ قرارات وأحكام صعبة.

١٠٦. تُعد متابعة رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة أحد الجوانب المهمة في تحديد المخاطر والفرص الناشئة وضمان الالتزام بالمعايير وحسن أداء الشركاء والموظفين.

١٠٧. تعمل بعض مكاتب المراجعة على المستوى الدولي من خلال شبكة من المكاتب. وتتشارك مكاتب الشبكة غالباً في المنهجيات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومتابعتها. وتتشارك بعض الشبكات أيضاً في التوجيهات المتعلقة بالقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية وتكون لديها برامج لتعزيز معرفة الشركاء والموظفين وخبراتهم.

١٠٨. إضافة إلى الآليات الداخلية لمتابعة جودة المراجعة، قد تخضع أعمال المراجعة لفحص خارجي. وتقدم نتائج هذه الفحوصات (بما في ذلك التقصيات التي تنفذها السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة) ملاحظات مهمة تؤدي إلى إجراءات تسهم في تعزيز جودة المراجعة.

١٠٩. إضافة إلى معالجة أي أوجه نقص يتم تحديدها فيما يتعلق بكل عمل من أعمال المراجعة، فمن المهم أن تتخذ مكاتب المراجعة الإجراءات المناسبة لمعالجة القضايا النظامية التي تكشف عنها كل من أنشطة المتابعة الداخلية والخارجية وأن تتخذ الإجراء المناسب.

---

[٢٤] أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، الذي يوضح الأنشطة التي تكون المكاتب مطالبة فيها بوضع سياسات وإجراءات وبالتالي مطالبة بتحقيق هذا الهدف.

١-٨-٦ *أن تُنفذ، عند الحاجة، فحوصات فعّالة لرقابة جودة الارتباطات*

١١٠. تتيح الفحوصات الفعّالة لرقابة جودة الارتباطات إجراء تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي يتخذها فريق الارتباط والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها عند صياغة تقرير المراجع. ويُطالَب بإجراء هذه الفحوصات على أعمال مراجعة الشركات المدرجة وارتباطات المراجعة الأخرى التي يرى مكتب المراجعة أنه من المناسب إجراء فحص لها، مثل أعمال مراجعة المنشآت ذات الاهتمام العام.

١١١. حتى تمتاز فحوصات رقابة جودة الارتباطات بالفاعلية، فإنها تستلزم إجراء نقاش للأمور والاستنتاجات المهمة، وإجراء فحص لمجموعة مختارة من وثائق الارتباط، وإجراء فحص للقوائم المالية. ويتعين أن يقوم بالفحوصات أفراد يتمتعون بما يلزم من الخبرة والسلطة والوقت. وتتطلب الفحوصات الفعّالة لرقابة جودة الارتباطات حسن التواصل بين الشريك المسؤول عن الفحص والشريك المسؤول عن الارتباط حتى يمكن إجراء الفحوصات في الوقت المناسب وحتى تتيح الفحوصات لفريق الارتباط الاستجابة بشكل مناسب للنتائج.

١-٩ آلية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة – المستوى الوطني

١١٢. وتتمثل السمات الأساسية لهذا العامل فيما يلي:

- أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة.
- أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء.
- أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء.

١-٩-١ *أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الخاصة المنطبقة*

١١٣. قد تكون متطلبات المراجعة وغيرها من المتطلبات مفروضة بموجب أنظمة أو لوائح أو مأمور بها من خلال هيئات المحاسبة المهنية الوطنية. ومن المهم أن تكون هذه المتطلبات عالية الجودة وأن توضح الأهداف الأساسية. وتنص معايير المراجعة، الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، على الأهداف والمتطلبات وتحتوي على مواد تطبيقية وأخرى تفسيرية.

١١٤. يضع مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين معايير سلوكية وأدبية رفيعة المستوى للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير ميثاق صارم ومناسب دولياً لسلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين. ويقوم مجلس المعايير الدولية لتعليم المحاسبة بتطوير وتعزيز التعليم الخاص بمهنة المحاسبة -ويشمل ذلك الكفاءة الفنية وأيضاً المهارات والقيم والآداب المهنية والمواقف السلوكية للمحاسبين المهنيين- من خلال إصدار المعايير الدولية للتعليم. وتحظى هذه المعايير باعتماد واسع النطاق على المستويات الوطنية.

١١٥. من الأهمية بمكان تنقيح المعايير بناءً على الملاحظات التي ترد بشأن استخدامها وتطبيقها. لكن من المهم أيضاً أن تكون جهات وضع المعايير مدركة للأثر الذي قد يُحدثه تنقيح المعايير بانتظام على احتياجات المراجعين من حيث التدريب والتطبيق عند استخدام المعايير. ويطالب الاتحاد الدولي للمحاسبين الكيانات الأعضاء فيه باتخاذ الإجراءات اللازمة لإقرار وتطبيق معايير المراجعة وميثاق سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين والمعايير الدولية للتعليم في أقاليمهم، والمساعدة في تطبيقها، بناءً على مسؤوليات الكيانات الأعضاء في البيئات الوطنية. وفي بعض الدول، تخضع معايير المراجعة للتعديل مراعاةً للمتطلبات الوطنية أو يتم استكمالها بمتطلبات وطنية إضافية.

١-٩-٢ *أن تراعي الجهات المسؤولة عن التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة السمات ذات الصلة الخاصة بجودة المراجعة، داخل مكاتب المراجعة وفي كل ارتباط من ارتباطات المراجعة على السواء*

١١٦. توفر التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة فرصة لتقييم التزام المراجعين بمعايير المراجعة، وتقييم جوانب أخرى لجودة المراجعة بناءً على نطاق اختصاص التقصي. ويمكن أن تؤدي الإجراءات التي تتخذها مكاتب المراجعة لمعالجة النتائج التي يخلص إليها القائمون بالتقصي عن أعمال المراجعة إلى تحسين فاعلية المراجعة، وستؤدي أيضاً في حالة نشر نتائج التقصيات عن أعمال المراجعة إلى زيادة الوعي بين أصحاب المصلحة بالقضايا المرتبطة بجودة المراجعة. ويلزم القيام على مدار الوقت بتحليل النتائج المستنبطة من التقصيات الخارجية عن أعمال المراجعة وتقديمها لجهات وضع المعايير.

١-٩-٣ *أن توجد نُظُم فعالة للتحري عن المزاعم المتعلقة بإخفاق أعمال المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية، عند الاقتضاء*

١١٧. يمكن أن تقوم هيئات المحاسبة المهنية بتنفيذ أعمال التحري واتخاذ الإجراءات التأديبية. لكن فيما يتعلق بالشركات المدرجة والمنشآت ذات الاهتمام العام، وكما هو شأن التقصي عن أعمال المراجعة، فإن السلطات المستقلة المُنظِّمة لأعمال المراجعة هي من تضطلع بهذه المهام على نحو متزايد.

١١٨. قد يصعب تحديد حالات إخفاق أعمال المراجعة، ولاسيّما لأن جانب كبير من المراجعة ينطوي على الاجتهاد، وأحياناً ما تكون الضوابط المنصوص عليها في الأنظمة واللوائح غامضة وصعبة الإنفاذ. وتزداد فاعلية الأنشطة التأديبية عند تحديد ضوابط واضحة فيما يتعلق بالأمور التي تمثل إخفاقاً في أعمال المراجعة.

١١٩. تحتاج السلطات أيضاً لوجود مجموعة من العقوبات التي يمكنها توقيعها، بما في ذلك صلاحية إلغاء رخصة مكاتب المراجعة أو المراجعين الأفراد في ظروف محددة. وفيما يمكن أن تكون مثل هذه العقوبات مناسبة في الحالات القصوى، فإن آلية التنظيم يتم تعزيزها عندما توضع أيضاً عقوبات أكثر تناسباً للقضايا الأقل خطورة. وقد يشمل ذلك فرض غرامات وإعادة التدريب الإلزامي.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in October 2023 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in January 2024, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ردمك: [978-1-60815-546-0]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".