

معيار المراجعة (٢٦٥): إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٢٦٥)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٢٦٥)

إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

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

الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
٣-١	نطاق هذا المعيار
٤	تاريخ السريان
٥	الهدف
٦	التعريفات
١١-٧	المتطلبات
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
١١-٤أ	تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية
١١-٥أ	أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية
١٢-٣.أ	الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب بأوجه القصور التي تعرف عليها المراجع في الرقابة الداخلية أثناء مراجعة القوائم المالية. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات إضافية على المراجع، فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، زيادة على متطلبات معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)^١ ومعيار المراجعة (٣٣٠)^٢. ويضع معيار المراجعة (٢٦٠)^٣ متطلبات إضافية ويوفر إرشادات فيما يتعلق بمسؤولية المراجع عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالمراجعة.
٢. يتعين على المراجع التوصل إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها^٤. وعند إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المراجع في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في مدى فاعلية الرقابة الداخلية. وقد يتعرف المراجع على أوجه قصور في الرقابة ضمن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ليس فقط أثناء آلية تقييم المخاطر، وإنما أيضاً في أية مرحلة أخرى من مراحل المراجعة. ويحدد هذا المعيار أوجه القصور التي تم التعرف عليها التي يتعين على المراجع أن يبلغ بها المكلفين بالحوكمة والإدارة.
٣. لا يوجد في هذا المعيار ما يمنع المراجع من إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى التي يتعرف عليها أثناء المراجعة.

تاريخ السريان

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

الهدف

٥. هدف المراجع هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة على نحو مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة والتي لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام كل منهم.

التعريفات

٦. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) القصور في الرقابة الداخلية: يوجد عندما:
 - (١) تكون أداة الرقابة مصممة أو مطبقة أو مُدارة بطريقة تعجز فيها عن منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب؛ أو
 - (٢) تغيب أداة الرقابة اللازمة لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في القوائم المالية في الوقت المناسب.
 - (ب) قصور مهم في الرقابة الداخلية: قصور أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام المكلفين بالحوكمة. (راجع: الفقرات ٥١-٥٤)

المتطلبات

٧. يجب على المراجع أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كان قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرات ١١-٤١)

^١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"، الفقرة ١٢ (ج) و(م)، والفقرات ٢١ إلى ٢٧

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

^٣ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"

^٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢١. وتقدم الفقرات ٩٥-٩٠ إرشادات بشأن أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.

٨. إذا تعرف المراجع على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فيجب عليه أن يحدد، استناداً إلى أعمال المراجعة التي تم تنفيذها، ما إذا كانت تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، أوجه قصور مهمة. (راجع: الفقرات ٥-١١)
٩. يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة كتابةً وفي الوقت المناسب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها أثناء المراجعة. (راجع: الفقرات ١٢-١٨، ٢٧)
١٠. يجب على المراجع أيضاً أن يبلغ المستوى الإداري المناسب المسؤول في الوقت المناسب بما يلي: (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٧)
- (أ) أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية التي أبلغ بها، أو ينوي أن يبلغ بها، المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن من غير المناسب إبلاغ الإدارة مباشرةً بذلك في ظل الظروف القائمة. ويجب أن يتم هذا الإبلاغ كتابةً: (راجع: الفقرات ١٤، ٢٠، ٢١)
- (ب) أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي تم التعرف عليها أثناء المراجعة، والتي لم يتم إبلاغ الإدارة بها عن طريق أطراف أخرى، والتي لها بحسب الحكم المهني للمراجع ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. (راجع: الفقرات ٢٢-٢٦)
١١. يجب على المراجع أن يذكر في بلاغه المكتوب المتعلق بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية ما يلي:
- (أ) وصفاً لأوجه القصور وشرحاً لتأثيراتها المحتملة: (راجع: الفقرة ٢٨)
- (ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم السياق الذي تم فيه الإبلاغ. وبصفة خاصة، يجب على المراجع توضيح ما يلي: (راجع: الفقرتين ٢٩، ٣٠)
- (١) أن غرض المراجعة هو أن يُبدي المراجع رأياً في القوائم المالية؛
- (٢) أن المراجعة اشتملت على النظر في الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية؛
- (٣) أن الأمور المقرر عنها تقتصر على أوجه القصور التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، والتي استنتج المراجع أن لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة بالتقرير عنها للمكلفين بالحوكمة.

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

تحديد ما إذا كان قد تم التعرف على أوجه قصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٧)

١. أ. عند تحديد ما إذا كان المراجع قد تعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة الداخلية، فقد يقوم المراجع بمناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها مع المستوى الإداري المناسب. وتوفر هذه المناقشة فرصة للمراجع لتنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود أوجه قصور ربما لم تكن على علم بها من قبل. والمستوى الإداري الذي يكون من المناسب مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها معه هو الذي لديه إلمام بمجال الرقابة الداخلية محل النقاش، والذي لديه الصلاحية لاتخاذ تصرف تصحيحي بشأن أي وجه من أوجه القصور التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية. وفي بعض الظروف، قد لا يكون من المناسب للمراجع أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع الإدارة بشكل مباشر، على سبيل المثال، عندما يبدو أن النتائج تدعو للشك في نزاهة الإدارة أو كفاءتها (انظر: الفقرة ٢٠).
٢. أ. عند مناقشة الحقائق والظروف ذات العلاقة بالنتائج التي توصل إليها المراجع مع الإدارة، قد يحصل المراجع على معلومات أخرى ملائمة لكي ينظر فيها أيضاً، مثل:

- فهم الإدارة للأسباب الحقيقية أو المشتبه فيها لأوجه القصور.
- الاستثناءات الناشئة عن أوجه القصور التي قد تكون الإدارة لاحظتها، على سبيل المثال، التحريفات التي لم يتم منعها من خلال أدوات الرقابة ذات الصلة على تقنية المعلومات.
- مؤشر أولي على استجابة الإدارة للنتائج.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٣١. في حين أن المفاهيم التي تستند إليها أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر من المرجح أن تكون مشابهة لتلك الموجودة في المنشآت الأكبر، فإن مستوى الرسمية التي تعمل بها ستختلف. وإضافة إلى ذلك، قد تجد المنشآت الأصغر أن أنواعاً معينة من أدوات الرقابة ليست ضرورية بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الانتماء للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة فعالة على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أدوات رقابة أكثر تفصيلاً.
٤١. إضافة إلى ذلك، فإن عدد العاملين في المنشآت الأصغر عادةً ما يكون أقل مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكيها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. ولا بد من الموازنة بين هذا المستوى الأعلى من الإشراف الإداري وارتفاع احتمال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرتين ٦(ب)، ٨)

٥١. تعتمد أهمية القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية على ما إذا كان تحريف ما قد حدث فعلاً، وأيضاً على احتمالية وقوع تحريف ما وحجم التحريف المحتمل. ولذلك، فإن أوجه القصور المهمة قد تكون موجودة، حتى ولو لم يكن المراجع قد تعرف على تحريفات أثناء المراجعة.
٦١. من أمثلة الأمور التي يمكن للمراجع أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان قصور ما أو مجموعة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية تُشكل قصوراً مهماً ما يلي:

- احتمال أن تؤدي أوجه القصور إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية في المستقبل.
 - قابلية تعرض الأصل أو الالتزام ذي العلاقة للفقْدان أو الغش.
 - التحديد غير الموضوعي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
 - مبالغ القوائم المالية المعرضة لأوجه القصور.
 - حجم الأنشطة التي حدثت أو التي يمكن أن تحدث في رصيد الحساب أو فئة المعاملات المعرضة للقصور أو أوجه القصور.
 - الأهمية التي تمثلها أدوات الرقابة لآلية التقرير المالي، على سبيل المثال:
 - أدوات الرقابة للمتابعة العامة (مثل إشراف الإدارة).
 - أدوات الرقابة لمنع الغش واكتشاف حدوثه.
 - أدوات الرقابة على اختيار السياسات المحاسبية المهمة وتطبيقها.
 - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - أدوات الرقابة على المعاملات المهمة خارج مسار العمل الطبيعي.
 - أدوات الرقابة على آلية إعداد التقرير المالي في نهاية الفترة (مثل أدوات الرقابة على قيود اليومية غير المتكررة).
 - سبب الاستثناءات التي تم اكتشافها ومدى تكرارها، الناتجة عن أوجه القصور في أدوات الرقابة.
 - تفاعل القصور مع أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية.
٧١. تشمل المؤشرات الدالة على وجود أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، ما يلي:
- الأدلة على وجود جوانب غير فعالة في بيئة الرقابة، مثل:
 - المؤشرات على أن المعاملات المهمة التي للإدارة مصلحة مالية فيها لا يتم التحقق منها بعمق وبالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
 - تحديد غش من جانب الإدارة، سواء كان جوهرياً أم لا، لم يتم منعه من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.

- فشل الإدارة في اتخاذ تصرف تصحيحي مناسب لأوجه القصور المهمة التي تم الإبلاغ عنها من قبل.
- عدم وجود آلية لتقييم المخاطر داخل المنشأة رغم أنه من المتوقع عادةً وجود مثل هذا الآلية.
- الأدلة على عدم فاعلية آلية المنشأة لتقييم المخاطر، مثل فشل الإدارة في التعرف على خطر تحريف جوهرى يتوقع المراجع أن تكون آلية المنشأة لتقييم المخاطر قد تعرّفت عليه.
- الأدلة على عدم فاعلية الاستجابة للمخاطر المهمة التي تم التعرف عليها (على سبيل المثال، عدم وجود أدوات رقابة على مثل هذا الخطر).
- التحريفات التي تكتشفها إجراءات المراجع، والتي لم يتم منعها، أو اكتشافها وتصحيحها، من خلال الرقابة الداخلية للمنشأة.
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت من قبل لتعكس تصحيح تحريف جوهرى بسبب غش أو خطأ.
- الأدلة على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد القوائم المالية.

٨. قد تُصمم أدوات الرقابة لتعمل كل منها على حدة أو مع بعضها لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات بفاعلية.^٥ فعلى سبيل المثال، قد تتألف أدوات الرقابة على الحسابات مستحقة التحصيل من أدوات رقابة آلية ويدوية مصممة لتعمل معاً على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في رصيد الحساب. وقد لا يكون القصور في الرقابة الداخلية في حد ذاته مهماً بما يكفي ليشكل قصوراً كبيراً. ومع ذلك، فإن وجود مجموعة من أوجه القصور تؤثر على نفس رصيد الحساب أو نفس الإفصاح أو الإقرار أو نفس المكون في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد يزيد كثيراً من مخاطر التحريف بما يؤدي إلى ظهور قصور مهم.

٩. قد تضع الأنظمة أو اللوائح في بعض الدول (وبخاصة لمراجعة المنشآت المدرجة) مطلباً يلزم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة أو أطراف أخرى ذات صلة (مثل السلطات التنظيمية) عن نوع واحد معين، أو أكثر، من أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة. وعندما تضع الأنظمة أو اللوائح مصطلحات وتعريفات محددة لهذه الأنواع من أوجه القصور، وتتطلب أن يستخدم المراجع هذه المصطلحات والتعريفات لغرض الإبلاغ، فيجب على المراجع استخدام هذه المصطلحات والتعريفات عند القيام بالإبلاغ وفقاً للمتطلب النظامي أو التنظيمي.

١٠. عندما تضع دولة مصطلحات محددة لأنواع القصور في الرقابة الداخلية التي يجب الإبلاغ بها، دون أن تضع تعريفات لهذه المصطلحات، فقد يكون من الضروري للمراجع أن يستخدم حكمه لتحديد الأمور التي سيتم الإبلاغ بها بموجب المتطلب النظامي أو التنظيمي. وفي سبيل القيام بذلك، قد يرى المراجع أنه من المناسب أن يأخذ في حسابه المتطلبات والإرشادات الواردة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، إذا كان الغرض من المتطلب النظامي أو التنظيمي لفت انتباه المكلفين بالحوكمة إلى أمور معينة تخص الرقابة الداخلية ينبغي أن يكونوا على دراية بها، فقد يكون من المناسب اعتبار أن هذه الأمور تعادل بشكل عام أوجه القصور المهمة التي يتطلب هذا المعيار أن يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.

١١. تظل متطلبات هذا المعيار منطبقة بغض النظر عن احتمال أن تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع استخدام مصطلحات أو تعريفات معينة.

الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة (راجع: الفقرة ٩)

- ١٢. يعكس إبلاغ المكلفين بالحوكمة كتابةً بأوجه القصور المهمة أهمية هذه الأمور، ويساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.^٦
- ١٣. عند تحديد الوقت الذي يتم فيه إصدار البلاغ المكتوب، قد يأخذ المراجع في الحسبان ما إذا كان استلام هذا البلاغ سيكون عاملاً مهماً يُمكن المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الإشرافية. وإضافة إلى ذلك، فقد يحتاج المكلفون بالحوكمة في المنشآت المدرجة في دول معينة أن يحصلوا على البلاغ المكتوب من المراجع قبل تاريخ اعتماد القوائم المالية لأجل الوفاء بمسؤوليات محددة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو

^٥ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ١٧٥أ

^٦ معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

للفواء بأغراض تنظيمية أو أغراض أخرى. وبالنسبة للمنشآت الأخرى، قد يصدر المراجع البلاغ المكتوب في تاريخ لاحق. وبالرغم من ذلك، ففي الحالة الأخيرة، وبسبب أن البلاغ المكتوب من المراجع بأوجه القصور المهمة يشكل جزءاً من ملف المراجعة النهائي، فإن البلاغ المكتوب يخضع للمتطلب الأساسي^٧ للمراجع باستكمال جمع ملف المراجعة النهائي في الوقت المناسب. وينص معيار المراجعة (٢٣٠) على أن الحد الزمني المناسب لاستكمال جمع ملف المراجعة النهائي هو عادةً ٦٠ يوماً بعد أقصى من تاريخ تقرير المراجع^٨.

١٤أ. بغض النظر عن توقيت البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة، فقد يقوم المراجع في بادئ الأمر بالإبلاغ عن أوجه القصور المهمة شفاهةً إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً، إلى المكلفين بالحوكمة لمساعدتهم في اتخاذ التصرف التصحيحي في الوقت المناسب للحد من مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن القيام بهذا الإبلاغ الشفهي لا يعفي المراجع من مسؤولية الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة كتابةً، وفقاً لما يتطلبه هذا المعيار.

١٥أ. يُعد مستوى التفصيل الذي سيتم به الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة أمراً خاضعاً للحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة. وتشمل العوامل التي يمكن للمراجع أن يأخذها في الحسبان عند تحديد مستوى التفصيل المناسب للإبلاغ، على سبيل المثال، ما يلي:

- طبيعة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب للمنشآت ذات الاهتمام العام عن الإبلاغ المطلوب لغيرها من المنشآت.
- حجم المنشأة ومدى تعقيدها. فعلى سبيل المثال، قد يختلف الإبلاغ المطلوب لمنشأة معقدة عن الإبلاغ المطلوب لمنشأة تدبر عملاً يسيراً.
- طبيعة أوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع.
- بنية حوكمة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المكلفون بالحوكمة من بينهم أعضاء ليست لديهم خبرة كبيرة في صناعة المنشأة أو في المجالات المتأثرة.
- المتطلبات النظامية أو التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ عن أنواع معينة من أوجه القصور في الرقابة الداخلية.

١٦أ. قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة على دراية بالفعل بأوجه القصور المهمة التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وربما اختاروا عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وتقع مسؤولية تقويم تكاليف ومنافع تطبيق التصرف التصحيحي على الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وبناءً عليه، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٩ بغض النظر عن التكلفة أو الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن ترى الإدارة والمكلفون بالحوكمة أنها ذات صلة عند تحديد ما إذا كان سيتم تصحيح هذه الأوجه من القصور.

١٧أ. إن حقيقة قيام المراجع بالإبلاغ عن قصور مهم إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة في مراجعة سابقة لا تلغي الحاجة إلى قيام المراجع بإعادة الإبلاغ إذا لم يكن قد تم اتخاذ تصرف تصحيحي. وفي حالة استمرار قصور مهم سبق الإبلاغ به، فيمكن أن يكرر الإبلاغ في السنة الحالية وصف القصور المذكور في الإبلاغ السابق، أو يمكن أن يشير فقط إلى الإبلاغ السابق. وقد يسأل المراجع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، عن سبب عدم تصحيح وجه القصور المهم. وقد يمثل الفشل في اتخاذ إجراء، في حد ذاته، قصوراً مهماً في حال عدم وجود تفسير منطقي.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٨أ. في حالة مراجعة المنشآت الأصغر، يمكن أن يتصل المراجع بالمكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيمياً عنها في حالة المنشآت الأكبر.

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠)

١٩أ. عادةً ما يكون المستوى الإداري المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية، ويمتلك الصلاحية، لتقويم أوجه القصور في الرقابة الداخلية واتخاذ التصرف التصحيحي الضروري. وللإبلاغ عن أوجه القصور المهمة، فمن المرجح أن يكون المستوى المناسب هو المدير التنفيذي أو المسؤول المالي (أو من في حكمهما) رغم أنه يلزم أيضاً إبلاغ هذه الأمور إلى المكلفين بالحوكمة. وبالنسبة لأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، قد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التشغيلية التي لها علاقة مباشرة بصورة أكبر بمجالات الرقابة المتأثرة بالقصور والتي لديها السلطة لاتخاذ التصرف التصحيحي المناسب.

^٧ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرة ١٤

^٨ معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٢١أ

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (أ))

٢٠أ. قد تثير بعض أوجه القصور المهمة التي يتم التعرف عليها في الرقابة الداخلية الشكوك حول نزاهة الإدارة أو كفاءتها. فعلى سبيل المثال، قد تظهر أدلة على الغش أو عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح من جانب الإدارة، أو قد تبدي الإدارة عدم قدرة على الإشراف على إعداد قوائم مالية كافية مما قد يثير الشك في كفاءة الإدارة. وبناءً عليه، قد يكون من غير المناسب إبلاغ أوجه القصور هذه للإدارة مباشرةً.

٢١أ. يحدد معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن التقرير عن عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح، المحدد حدوثه أو المشتبه في حدوثه، بما في ذلك عندما يكون المكلفون بالحوكمة متورطين بأنفسهم في حالة عدم الالتزام.^٩ ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات ويقدم إرشادات فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة عندما يحدد المراجع حدوث، أو يشتبه في حدوث غش تتورط فيه الإدارة.^{١٠}

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

٢٢أ. قد يتعرف المراجع أثناء المراجعة على أوجه قصور أخرى في الرقابة الداخلية، ليست من أوجه القصور المهمة لكن قد يكون لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة. ويُعد تحديد أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية الجديرة باهتمام الإدارة أمراً خاضعاً للحكم المهني في ظل الظروف القائمة، مع الأخذ في الحسبان احتمال وجود تحريفات قد تنشأ في القوائم المالية نتيجة لهذه الأوجه من القصور، والحجم المحتمل لهذه التحريفات.

٢٣أ. إن الإبلاغ عن أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية، التي لها ما يكفي من الأهمية لجعلها جديرة باهتمام الإدارة، لا يلزم أن يكون كتابةً، بل قد يتم شفاهةً. وعندما يناقش المراجع الحقائق والظروف للاستنتاجات التي توصل إليها مع الإدارة، فإنه قد ينظر في إبلاغ الإدارة شفاهةً بأوجه القصور الأخرى أثناء هذه المناقشات. وبناءً عليه، لا تكون هناك حاجة لإجراء اتصال رسمي فيما بعد.

٢٤أ. إذا قام المراجع بإبلاغ الإدارة في فترة سابقة بأوجه قصور في الرقابة الداخلية ليست من أوجه القصور المهمة، واختارت الإدارة عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لأسباب أخرى، فلا يلزم المراجع إعادة الإبلاغ بها في الفترة الحالية. ولا يُطلب أيضاً من المراجع تكرار المعلومات الخاصة بأوجه القصور هذه، إذا كان قد تم إبلاغ الإدارة بها سابقاً من قبل أطراف أخرى، مثل المراجعين الداخليين أو السلطات التنظيمية. ومع ذلك، فقد يكون من المناسب أن يقوم المراجع بإعادة الإبلاغ بأوجه القصور الأخرى هذه، إذا كان هناك تغيير في الإدارة، أو إذا نمت إلى علم المراجع معلومات جديدة تُغيّر الفهم السابق للمراجع والإدارة فيما يتعلق بأوجه القصور. وبالرغم من ذلك، فإن عدم قيام الإدارة بتصحيح أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم الإبلاغ عنها سابقاً قد يصبح قصوراً مهماً يتطلب الإبلاغ عنه للمكلفين بالحوكمة. ويعتمد تحديد ما إذا كان الأمر كذلك على الحكم المهني للمراجع في ظل الظروف القائمة.

٢٥أ. في بعض الظروف، قد يرغب المكلفون بالحوكمة في إطلاعهم على تفاصيل أوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي أبلغ المراجع الإدارة بها، أو في إعلامهم بإيجاز بطبيعة أوجه القصور الأخرى. وفي ظروف أخرى، قد يرى المراجع أنه من المناسب إعلام المكلفين بالحوكمة بأنه قد تم إبلاغ الإدارة بأوجه قصور أخرى. وفي أي من الحالتين، يمكن للمراجع إبلاغ المكلفين بالحوكمة شفاهةً أو كتابةً بحسب ما يراه مناسباً.

٢٦أ. يحدد معيار المراجعة (٢٦٠) اعتبارات ذات صلة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكونون مشاركين جميعاً في إدارة المنشأة.^{١١}

إبلاغ الإدارة بأوجه القصور الأخرى في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

٢٧أ. قد يتحمل المراجعون في القطاع العام مسؤوليات إضافية تقضي بالإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تعرف عليها المراجع أثناء المراجعة، وذلك بطرق، ومستوى من التفصيل، وإلى أطراف لم يتم التطرق لها في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد يلزم الإبلاغ عن أوجه القصور المهمة إلى سلطة إصدار الأنظمة أو إلى هيئة حاكمية أخرى. وقد تفرض أيضاً الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على المراجعين في القطاع العام التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، بغض النظر عن أهمية التأثيرات المحتملة لتلك الأوجه. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تتطلب الأنظمة أن يقوم المراجعون في القطاع العام بالتقرير عن أمور أكثر اتساعاً فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وليس فقط أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي يطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها، على سبيل المثال أدوات الرقابة المتعلقة بالامتثال للأوامر النظامية أو اللوائح أو أحكام العقود أو اتفاقيات المنح.

^٩ معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٣-٢٩

^{١٠} معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ٤٢

^{١١} معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٣

محتوى البلاغ المكتوب بأوجه القصور المهمة في الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ١١)

أ٢٨. عند شرح التأثيرات المحتملة لأوجه القصور المهمة، لا يلزم المراجع أن يحدد حجم تلك التأثيرات. وقد يتم وضع أوجه القصور المهمة في مجموعات لأغراض التقرير عندما يكون من المناسب القيام بذلك. وقد يذكر المراجع أيضاً في البلاغ المكتوب اقتراحات بشأن التصرف التصحيحي لأوجه القصور، والاستجابات الفعلية أو المقترحة من الإدارة، وبياناً حول ما إذا كان المراجع قد اتخذ أم لا أي خطوات للتحقق مما إذا كانت استجابات الإدارة قد تم تطبيقها.

أ٢٩. قد يرى المراجع أنه من المناسب تضمين المعلومات التالية كسياق إضافي للإبلاغ:

- إشارة إلى أنه لو كان المراجع قد طبق إجراءات أكثر عمقاً على الرقابة الداخلية، لربما كان قد تعرف على المزيد من أوجه القصور التي يلزم التقرير عنها، أو توصل إلى أن بعض أوجه القصور المقرر عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للتقرير عنها.
- إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لأغراض المكلفين بالحوكمة، وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

أ٣٠. قد تتطلب الأنظمة أو اللوائح من المراجع أو الإدارة تقديم نسخة من البلاغ المكتوب المقدم من المراجع بشأن أوجه القصور المهمة إلى السلطات التنظيمية المعنية. وفي هذه الحالة، قد يحدد البلاغ المكتوب تلك السلطات التنظيمية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in August 2024 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2025, 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, 2023-2024 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 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 مارس ٢٠٢٥ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٣-٢٠٢٤ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أغسطس ٢٠٢٤ 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 هذا الكتاب 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 © 2024 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ 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 © 2025 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ردمك: [978-1-60815-573-6]
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."