

ملحق

**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة
وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**

طبعة عام ٢٠٢١

الجزء الثالث

يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" بتسهيل العمليات والهيكل التنظيمية التي تدعم عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية "IAASB".

ولا يقبل أي من مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية "IAASB" أو الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" تحمل مسؤولية أي خسارة تلحق بأي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف بناءً على المواد المشمولة في هذا الإصدار، سواءً كانت تلك الخسارة ناجمة عن الإهمال أو غير ذلك.

إن معايير التدقيق الدوليةTM، والمعايير الدولية لعمليات التأكيدTM، والمعايير الدولية لعمليات المراجعةTM، والمعايير الدولية لإدارة الجودةTM، والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقةTM، والمعايير الدولية لرقابة الجودةTM، وملاحظات ممارسة التدقيق الدوليةTM، ومسودات العرض، وأوراق المشاورات، وغيرها من إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية تُنشر من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي يعود له حقوق التأليف الخاصة بها.

حقوق التأليف محفوظة © ديسمبر ٢٠٢٢ للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC". جميع الحقوق محفوظة، ويمكن تنزيل هذا الإصدار للإستخدام الشخصي غير التجاري (كمراجع شخصي أو لغايات إستخدامه في الأبحاث)، أو شراؤه من الموقع الإلكتروني www.iaasb.org، كما يجب طلب الإذن الخطي لنسخ أو تخزين أو نقل هذه الوثيقة أو إستخدامها بأي طريقة مماثلة.

إن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية، ومعايير التدقيق الدولية، والمعايير الدولية لعمليات التأكيد، والمعايير الدولية لعمليات المراجعة، والمعايير الدولية لإدارة الجودة، والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، والمعايير الدولية لرقابة الجودة، وملاحظات ممارسة التدقيق الدولية، والإتحاد الدولي للمحاسبين، و"IAASB" و"ISA" و"ISAE" و"ISRE" و"ISRS" و"ISQC" و"ISQM" و"IAPN" و"IFAC"، وشعار الإتحاد الدولي للمحاسبين هي علامات تجارية للإتحاد الدولي للمحاسبين أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للإتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية ودول أخرى.

لمزيد من المعلومات حول حقوق التأليف والعلامات التجارية والتراخيص، يرجى الإتصال بالموقع التالي: permissions@ifac.org.

٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٥٢٨-٦ :ISBN

نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠٢٢ النسخة الانجليزية لعام ٢٠٢١ من إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وقام المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بترجمتها إلى العربية في نوفمبر ٢٠٢٣ ويتم نسخها بموافقة الإتحاد الدولي للمحاسبين. وأخذ الإتحاد الدولي للمحاسبين عملية ترجمة الكتاب بعين الإعتبار وتمت الترجمة وفقاً " لبيان السياسة- ترجمة المعايير والإرشادات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ". والنص المعتمد لجميع المعايير المشمولة هنا هو ذاته الذي قام بنشره الإتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.

"يعتبر النص باللغة الإنجليزية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة عام ٢٠٢١ حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ٢٠٢٣ جميع الحقوق محفوظة".

"يعتبر النص باللغة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة عام ٢٠٢١ حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). ٢٠٢٣ جميع الحقوق محفوظة".

العنوان الأصلي – إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة عام ٢٠٢١ : ISBN ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٥٠٧-١

Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2021 Edition, ISBN: 978-1-60815-507-1 International Handbook of

Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document. "

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠٢٣/٨/٤٤١٧

٩٧٨-٩٩٥٧-٤١٨-٤١٠ :ISBN



529 Fifth Avenue New York,

New York 10017 USA

T+1 (212) 286-9344 F+1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

العلامات التجارية والعلامات التجارية المسجلة وعلامات الخدمة

مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية™

IAASB™



معايير التدقيق الدولية™

المعايير الدولية لعمليات التأكيد™

المعايير الدولية لعمليات المراجعة™

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™

المعايير الدولية لرقابة الجودة™

المعايير الدولية لإدارة الجودة™

ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية™

ISA™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

ملحق لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة
والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة
الجزء الثالث
المحتويات

الصفحة	جودة التدقيق
٤٠-١	إطار جودة التدقيق: العناصر الرئيسية في تهيئة البيئة المناسبة لجودة التدقيق.....
	إطار التأكيد
٦٠-٤١	الإطار الدولي المعدل لعمليات التأكيد.....
	تعديلات توافقية ولاحقة على المعايير الأخرى الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بسبب
٦٢-٦١	المعايير الجديدة والمنقحة لإدارة الجودة.....

إطار جودة التدقيق

العناصر الرئيسية في تهيئة البيئة المناسبة لجودة التدقيق

رؤية مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فيما يخص إطار جودة التدقيق تشمل أهداف إطار جودة التدقيق ما يلي:

- رفع الوعي حول العناصر الرئيسية لجودة التدقيق.
- تشجيع الأطراف المعنية الرئيسية على استكشاف سبل تحسين جودة التدقيق.
- تسهيل المزيد من الحوار بين الأطراف المعنية الرئيسية فيما يخص موضوع الجودة.

يتوقع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بأن يثير الإطار مناقشات عدّة، ويؤدي إلى إتخاذ إجراءات إيجابية لتحسين جودة التدقيق بشكل مستمر.

يتوجب على مدقي الحسابات الإمتثال لمعايير التدقيق ذات العلاقة ومعايير رقابة الجودة داخل مؤسسات التدقيق، كما يتعين عليهم مراعاة الأخلاقيات والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ولا يعتبر الإطار بديلاً عن تلك المعايير، كما أنه لا ينص على معايير إضافية أو متطلبات محددة لأداء عمليات التدقيق.

مقدمة

يجب أن تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوقة ومقدمة في الوقت المناسب لتلبية إحتياجات المستخدمين. وغالباً ما تتطلب القوانين والأنظمة الوطنية، إلى جانب الأطراف المعنية لدى المنشأة، إجراء تدقيق خارجي على بعض عناصر المعلومات المالية لمنح المستخدمين الثقة بأن المعلومات يمكن الإعتماد عليها. ولكي يحقق التدقيق الخارجي الهدف المقصود منه، يجب أن يثق مستخدمو البيانات المالية المدققة بأن المدقق قد عمل وفق معيار مناسب وأنه تم إجراء "تدقيق ذو جودة".

غالباً ما يُستخدم مصطلح "جودة التدقيق" في المناقشات بين الأطراف المعنية، وفي الإتصالات بين الجهات التنظيمية وواضعي المعايير ومؤسسات التدقيق وغيرهم، وفي البحوث ووضع السياسات. ويعتبر موضوع جودة التدقيق موضوع معقد، وكما هو مبين في الملحق ١، لا يوجد تعريف أو تحليل لهذا الموضوع كان قد حظي بإعتراف عالمي.

لهذا السبب، وضع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إطار خاص بجودة التدقيق (الإطار) يصف عوامل المدخلات والعملية والمخرجات التي تسهم في جودة التدقيق على مستوى العملية ومؤسسة التدقيق وعلى المستوى الوطني فيما يخص البيانات المالية المدققة. يوضح الإطار أيضاً أهمية التفاعلات المناسبة بين الأطراف المعنية وأهمية العوامل السياقية المختلفة.

يعتقد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أن هذا الإطار يصب في المصلحة العامة لأنه:

- يشجع مؤسسات التدقيق الوطنية والشبكات الدولية لمؤسسات التدقيق ومنظمات المحاسبة المهنية على التفكير في كيفية تحسين جودة التدقيق وتحسين نقل المعلومات حول جودة التدقيق؛
- رفع مستوى الوعي والفهم بين الأطراف المعنية بشأن العناصر المهمة في جودة التدقيق؛
- مساعدة الأطراف المعنية على إدراك تلك العوامل التي قد تستحق اهتمام كبير لتعزيز جودة التدقيق. على سبيل المثال، يمكن استخدام الإطار لإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة حول جودة التدقيق وتشجيعهم على إعادة النظر في أدوارهم التي يتعين عليهم القيام بها لتعزيز جودة التدقيق.
- المساعدة في وضع المعايير على المستويين الدولي والوطني. على سبيل المثال، يستخدم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي الإطار عندما يراجع المعيار الدولي لرقابة الجودة^١ ومعايير التدقيق الدولية. كما يمكن أن يساعد مجلس معايير أخلاقيات المهنة الدولية للمحاسبين (IESBA) ومجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية (IAESB) في إدخال تحسينات على بياناتهم الرسمية.
- تسهيل الحوار وإقامة علاقات عمل وثيقة بين مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي والأطراف المعنية الرئيسية وكذلك فيما بين هذه الأطراف المعنية؛
- تحفيز البحوث الأكاديمية حول هذا الموضوع؛ و
- مساعدة طلاب التدقيق على فهم أصول المهنة التي يتطلعون للانضمام إليها بشكل أفضل.

^١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

المحتويات

الصفحة	
٥ نظرة عامة
١٠ ١ عوامل المدخلات
١٣ ٢ عوامل العملية
١٥ ٣ عوامل المخرجات
٢١ ٤ التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية
٢٨ ٥ العوامل السياقية

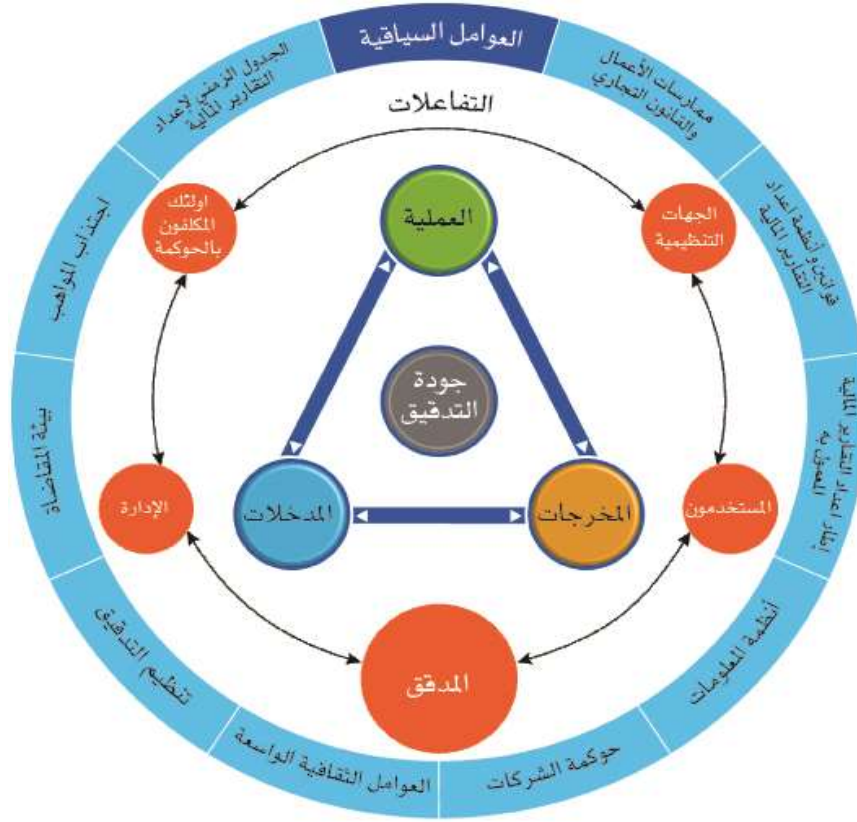
الملحق ١: تعقيد تعريف جودة التدقيق

الملحق ٢: خصائص الجودة لعوامل المدخلات والعملية

نظرة عامة

١. يشمل مصطلح **جودة التدقيق** العناصر الرئيسية التي تسهم في تهيئة البيئة التي تزيد من احتمالية إجراء عمليات التدقيق ذات الجودة العالية بشكل مستمر.
 ٢. يكمن الهدف من تدقيق البيانات المالية في مساعدة المدقق على تكوين رأي حول البيانات المالية بناءً على وجود أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا كانت البيانات المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية، ورفع التقارير وفقاً لنتائجه. من المرجح أن يتم إنجاز **التدقيق بجودة عالية** من قبل فريق العملية الذي:
 - يتبنى قيم وأخلاقيات وسلوكيات مناسبة؛
 - يتمتع بالمعرفة والمهارات والخبرات الكافية، ويخصص وقتاً كافياً لأداء عمل التدقيق؛
 - يطبق عملية تدقيق صارمة وإجراءات حول رقابة الجودة تمتثل للقوانين والأنظمة والمعايير المعمول بها؛
 - يقدم تقارير مفيدة في الوقت المناسب؛ و
 - يتفاعل بشكل مناسب مع الأطراف المعنية ذات العلاقة.
 ٣. تقع مسؤولية أداء عمليات التدقيق عالية الجودة للبيانات المالية على عاتق المدققين. ومع ذلك، فإن جودة التدقيق تتحقق على أفضل نحو في بيئة يتوفر فيها الدعم من المشاركين في سلسلة توريد إعداد التقارير المالية ويتوفر فيها تفاعلات مناسبة بين هؤلاء المشاركين.
 ٤. يهدف هذا الإطار إلى زيادة الوعي بالعناصر الرئيسية في جودة التدقيق، وبالتالي تشجيع المدققين ومؤسسات التدقيق والجهات المعنية الأخرى على تحدي أنفسهم حول ما إذا كان يمكنهم إنجاز المزيد لتعزيز جودة التدقيق في بيئاتهم المحددة.
 ٥. ينطبق هذا الإطار على عمليات تدقيق جميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعتها وتعقيدها. كما ينطبق أيضاً على جميع مؤسسات التدقيق بغض النظر عن حجمها، بما في ذلك مؤسسات التدقيق التي هي جزء من شبكة أو اتحاد ما. ومع ذلك، تتفاوت أهمية خصائص جودة التدقيق الموصوفة في هذا الإطار وتؤثر على جودة التدقيق بطرق مختلفة.
 ٦. يتوجب على المدققين الإمتثال لمعايير التدقيق ذات الصلة ومعايير رقابة الجودة لمؤسسات التدقيق، كما يتعين عليهم التقيد بأخلاقيات المهنة والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ويتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة ١^٢ تحديداً مسؤوليات المؤسسة فيما يتعلق بنظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق. ولا يعدّ الإطار بديلاً عن هذه المعايير، كما لا ينص على معايير إضافية ولا يوفر متطلبات إجرائية لأداء عمليات التدقيق.
 ٧. بينما تتأثر جودة التدقيق الفردي بالمدخلات والعمليات والمخرجات والتفاعلات الموصوفة في هذا الإطار، إلا أن إطار جودة التدقيق، بحد ذاته، ليس كافياً لغرض تقييم جودة التدقيق الفردي. وذلك لأنه يجب البحث بشكلٍ مفصل في مسائل معينة مثل طبيعة وتوقيت ونطاق أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها إستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية في منشأة معينة، ومدى ملاءمة أحكام التدقيق ذات الصلة والإمتثال للمعايير ذات العلاقة.
 ٨. يميز الإطار العناصر التالية:
 - أ. المدخلات
 - ب. العملية
 - ج. المخرجات
 - د. التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية
 - هـ. العوامل السياقية.
- يمكن وصف الإطار على النحو التالي:

^٢ يتطلب المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ من مؤسسات التدقيق تأسيس نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه لتزويدها بتأكيد معقول بأن المؤسسة وموظفيها يمتلكون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ وأن التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو شركاء العملية هي تقارير مناسبة في الظروف المحددة.



المدخلات

٩. يتم تجميع المدخلات ضمن عوامل المدخلات التالية:
- (أ) قيم وأخلاقيات وسلوكيات المدققين، والتي تتأثر بدورها بالثقافة السائدة داخل مؤسسة التدقيق؛ و
- (ب) معرفة ومهارات وخبرة المدققين والوقت المخصص لهم لأداء التدقيق.
١٠. وضمن عوامل المدخلات هذه، تُنظم أيضاً خصائص الجودة بين تلك العوامل التي تُطبق مباشرة على:
- (أ) مستوى عملية التدقيق؛
- (ب) مستوى مؤسسة التدقيق، وبالتالي بشكلٍ غير مباشر على جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها مؤسسة التدقيق تلك؛ و
- (ج) على المستوى الوطني (أو الإختصاصي)، وبالتالي بشكلٍ غير مباشر على جميع مؤسسات التدقيق العاملة في ذلك البلد وعمليات التدقيق التي تضطلع بها.
١١. يصف الملحق ٢، بمزيد من التفاصيل، خصائص الجودة لعوامل المدخلات على مستوى العملية والمؤسسة وعلى المستوى الوطني.
١٢. تتأثر مدخلات جودة التدقيق بالسياق الذي تتم فيه عملية التدقيق، وبالتفاعلات مع الأطراف المعنية الرئيسية وبالمخرجات. على سبيل المثال، قد تتطلب القوانين والأنظمة (السياق) تقارير محددة (المخرجات) تؤثر على المهارات (المدخلات) المستخدمة.

العملية

١٣. تؤثر دقة عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة على جودة التدقيق. ويصف الملحق ٢ بمزيد من التفاصيل خصائص الجودة لهذا العامل على مستوى العملية والمؤسسة وعلى المستوى الوطني.

المخرجات

١٤. تشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يتم إعدادها بشكلٍ رسمي وعرضها من قبل طرف إلى آخر، وكذلك المخرجات التي تنشأ عن عملية التدقيق والتي عادةً ما تكون غير مرئية بالنسبة لأولئك الذين من خارج المؤسسة التي تخضع للتدقيق. على سبيل المثال، قد تشمل هذه التحسينات التي تطرأ على ممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة والرقابة الداخلية على التقارير المالية، التي قد تنجم عن نتائج المدقق.

١٥. غالباً ما تتحدد مخرجات عملية التدقيق بواسطة السياق، بما في ذلك المتطلبات التشريعية. وفي حين قد تؤثر بعض الأطراف المعنية على طبيعة المخرجات، يكون للأطراف الأخرى تأثير أقل. وفي الواقع، يعتبر تقرير المدقق من المخرجات الأساسية بالنسبة لبعض الأطراف المعنية، مثل المستثمرين في الشركات المدرجة.

التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية

١٦. حيث يقوم كل طرف مستقل من الأطراف المعنية في سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية بدور هام في دعم التقارير المالية عالية الجودة، فإن الطريقة التي تتفاعل فيها الأطراف المعنية قد يكون لها أثر محدد على جودة التدقيق. وتتأثر هذه التفاعلات، بما في ذلك الإتصالات الرسمية وغير الرسمية، بالسياق الذي تجري فيه عملية التدقيق كما تسمح بإيجاد علاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات. على سبيل المثال، يمكن أن تؤثر المناقشات بين المدقق ولجنة التدقيق لدى شركة مدرجة في مرحلة التخطيط على استخدام المهارات المتخصصة (المدخلات) وعلى شكل ومحتوى تقرير المدقق المقدم لأولئك المكلفين بالرقابة (المخرجات). وفي المقابل، وفيما يخص مؤسسات الأعمال المملوكة لجهات خاصة، قد يكون هناك اقتراب وثيق من المالكين خلال عملية التدقيق. وفي هذه الظروف، قد تحدث إتصالات غير رسمية متكررة تسهم في جودة التدقيق.

العوامل السياقية

١٧. هناك عدد من العوامل البيئية- أو السياقية، مثل القوانين والأنظمة وحوكمة الشركات، التي لديها القدرة على التأثير على طبيعة ونوعية التقارير المالية، وبصورة مباشرة أو غير مباشرة، على جودة التدقيق. وحيث يكون مناسباً، يتجاوب المدققون مع هذه العوامل عند تحديد أفضل السبل للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

١. عوامل المدخلات

١. تشمل عمليات التدقيق ذات الجودة العالية قيام المدققين بما يلي:

- إظهار القيم والأخلاقيات والسلوكيات المناسبة؛ و
- التمتع بالمعرفة والمهارات والخبرات الكافية وتخصيص وقت كافي لهم لأداء أعمال التدقيق.

٢. فيما يلي أدناه وصف للخصائص الرئيسية التي تؤثر على جودة التدقيق. وتُطبق هذه الخصائص على مستوى عملية التدقيق، وعلى مستوى مؤسسة التدقيق، وعلى المستوى الوطني (أو الإختصاصي^٣). وتوصف كل خاصية وكل مستوى في أقسام منفصلة.

١.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على مستوى العملية (المرجع: الفقرات ٢-١٦، الملحق ٢)

٣. يكون شريك عملية التدقيق^٤ مسؤول عن عملية التدقيق، وهو بالتالي مسؤول بشكل مباشر عن جودة التدقيق. وبالإضافة إلى تحمل المسؤولية عن أداء التدقيق، يكون لشريك عملية التدقيق دور أساسي في ضمان إظهار فريق العملية للقيم والأخلاقيات والسلوكيات اللازمة لدعم عملية التدقيق ذات الجودة العالية.

وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يدرك فريق العملية: أنه يتم إجراء التدقيق بما يصب في المصلحة العامة الواسعة؛ كما يدرك أهمية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية.
- يتحرى فريق العملية الموضوعية والنزاهة.
- يكون فريق العملية مستقل.
- يظهر فريق العملية الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- يتبنى فريق العملية أسلوب التشكيك المهني.

٢.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على مستوى المؤسسة (المرجع: الفقرات ١٧-٣٢، الملحق ٢)

٤. إن ثقافة مؤسسة التدقيق لها تأثير هام على قيم وأخلاقيات وسلوكيات شركاء التدقيق والأفراد الآخرين في فريق العملية لأن البيئة التي يعمل فيها فريق العملية يمكن أن يؤثر بشكل كبير على عقلية الشركاء والموظفين، وبالتالي على الطريقة التي ينجزوا فيها مسؤولياتهم. وبينما يتم تصميم إجراءات التدقيق لحماية المصلحة العامة، غالباً ما تكون مؤسسات التدقيق هي منشآت تجارية. وتعدّ ثقافة كل مؤسسة عاملاً مهماً في تحديد كيفية عمل شركائها وموظفيها بما يصب في المصلحة العامة، ويحقق في الوقت نفسه الأهداف التجارية للمؤسسة.

٥. فيما يلي الخصائص الرئيسية المتعلقة بخلق ثقافة تُتمنّ فيها جودة التدقيق:

- توفر ترتيبات للحوكمة تحدد "منهج الإدارة العليا" المناسب، والتي تهدف إلى الحفاظ على إستقلالية المؤسسة.
- يتم تعزيز الصفات الشخصية اللازمة من خلال أنظمة التقييم والمكافأة التي تدعم جودة التدقيق.
- لا تشكل الإعتبارات المالية أساساً لإتخاذ إجراءات وقرارات تضعف من جودة التدقيق.
- تؤكد المؤسسة على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص التطوير المهني المستمر وفرص الوصول إلى دعم فني عالي الجودة.
- تعزز المؤسسة ثقافة التشاور بشأن القضايا الصعبة.
- وجود أنظمة قوية لإتخاذ قرارات قبول العملاء واستمرارهم.

٣.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على المستوى الوطني (المرجع: الفقرات ٣٣-٤٠، الملحق ٢)

٦. يكون لأنشطة التدقيق التنظيمية الوطنية تأثير هام على الثقافة داخل المؤسسات وعلى قيم وأخلاقيات وسلوكيات شركاء التدقيق والأفراد الآخرين في فريق العملية. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتم إصدار متطلبات أخلاقيات المهنة التي توضح المبادئ الأخلاقية الأساسية والمتطلبات المحددة التي تُطبق.

^٣ يمكن أن يكون الإختصاص أكبر أو أصغر من بلد معين. وفي بعض مناطق العالم، تغطي بعض جوانب نظام التدقيق عدداً من البلدان. وفي بعض البلدان، يتم تنفيذ جوانب نظام التدقيق من قبل وحدات أصغر مثل الولايات أو المقاطعات.

^٤ في بيئة القطاع العام، يجب أن تُقرأ المصطلحات التالية: "العميل" و"العملية" و"شريك العملية"، و"المؤسسة"، حيث يكون ملائماً، على أنها تشير إلى ما يقابلها في القطاع العام كما هي معرّفة في المعيار الدولي للمؤسسات العليا للتدقيق ٤٠ "رقابة الجودة للمؤسسات العليا للتدقيق"، القسم ٧.

^٥ تحدد قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين خمسة مبادئ أساسية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين وهي: النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

- تبذل الهيئات التنظيمية وواضعو المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية ما في وسعهم لضمان فهم المبادئ الأخلاقية وتطبيق المتطلبات باستمرار.
- تتم مشاركة المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء بين مؤسسات التدقيق.

٤.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على مستوى العملية (المرجع: الفقرات ٤١-٥٨ الملحق ٢)

٧. يكون شريك عملية التدقيق مسؤول عن إقتناعه بأن فريق العملية يتمتع بالكفاءات المناسبة بشكل جماعي وأن الفريق لديه الوقت الكافي ليكون قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة قبل إصدار رأي التدقيق.

٨. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتمتع الشركاء والموظفون بالكفاءات اللازمة.
- يفهم الشركاء والموظفون أعمال المنشأة.
- يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- يعمل شريك عملية التدقيق بشكلٍ نشط في تقييم المخاطر وتخطيط العمل المنجز ومراجعته والإشراف عليه.
- يتمتع الموظفون الذين ينفذون أعمال التدقيق التفصيلية "في الموقع" بخبرة كافية، ويتم توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب، وهناك درجة معقولة من استمرارية الموظفين.
- يكون لدى الشركاء والموظفون الوقت الكافي لإجراء التدقيق بطريقة فعالة.
- يمكن الوصول إلى شريك عملية التدقيق والأفراد الآخرين ذوي الخبرة في فريق العملية من قبل الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

٥.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على مستوى المؤسسة (المرجع: الفقرات ٥٩-٧٠ الملحق ٢)

٩. تؤثر سياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق على المعرفة والخبرة المطلوبتين لشركاء عملية التدقيق وغيرهم من أفراد فريق العملية، وعلى الوقت المتاح لهم للقيام بأعمال التدقيق اللازمة. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يكون لدى الشركاء والموظفين الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- يتم هيكلة فريق العملية بشكلٍ سليم.
- يقدم الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين تقييمات للموظفين الأقل خبرة في الوقت المناسب ويزودهم بالتدريب المناسب أو التدريب "خلال العمل".
- يتم تقديم تدريب كافي لشركاء التدقيق والموظفين فيما يخص مواضيع التدقيق والمحاسبة، وحيث يكون مناسباً، فيما يخص قضايا الصناعة المتخصصة.

٦.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على المستوى الوطني (المرجع: الفقرات ٧١-٨٠ الملحق ٢)

١٠. يمكن أن تؤثر الأنشطة الوطنية على كفاءات المدققين. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- وجود ترتيبات قوية لترخيص مؤسسات التدقيق/ المدققين الأفراد.
- تحديد متطلبات التعليم بشكل واضح وتوفير موارد كافية للتدريب على نحو فعال.
- وجود ترتيبات لإطلاع المدققين على القضايا الراهنة وتوفير التدريب لهم على متطلبات المحاسبة أو التدقيق أو المتطلبات التنظيمية الجديدة.
- تكون مهنة التدقيق مهينة بشكل جيد لإجتذاب الأفراد ذوي الصفات المناسبة والحفاظ عليهم.

٢. عوامل العملية

١١. تشمل عمليات التدقيق عالية الجودة قيام المدققين بتطبيق عملية تدقيق صارمة وإجراءات لرقابة الجودة تتوافق مع القوانين والأنظمة والمعايير المعمول بها.

١.٢ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى العملية (المرجع: الفقرات ٨١-٩٣ الملحق ٢)

١٢. يجب إجراء عمليات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق وهي تخضع لإجراءات رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق، التي تتسجم مع المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. وتوفر هذه الإجراءات الأساس لمنهج منضبط في تقييم المخاطر والتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وصياغة وإبداء الرأي في نهاية

المطاف. في بعض الأحيان، توفر منهجيات مؤسسات التدقيق وسياساتها وإجراءاتها الداخلية إرشادات أكثر تحديداً بشأن مسائل معينة مثل تحديد الأطراف التي تتولى القيام بأنشطة محددة، ومتطلبات التشاور الداخلية، وصيغ الوثائق.

١٣. بينما تساهم معايير التدقيق ومنهجية مؤسسة التدقيق في صياغة عملية التدقيق، إلا أنه يتم تصميم الطريقة التي تُطبق فيها العملية على أرض الواقع بشكل محدد بحيث تتناسب مع عملية التدقيق المحددة. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتقيد فريق العملية بمعايير التدقيق والقوانين والأنظمة ذات الصلة، وإجراءات رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق.
- يستفيد فريق العملية من تكنولوجيا المعلومات بشكل مناسب.
- يوجد تفاعل مجدي مع الأطراف الأخرى المشاركة في التدقيق.
- توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة وذلك لتحقيق عملية تدقيق تتسم بالفعالية والكفاءة.

٢.٢ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى المؤسسة (المرجع: الفقرات ٩٤-١١١ الملحق ٢)

١٤. تؤثر سياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق على عملية التدقيق. وفيما يلي الخصائص الرئيسية التي تساهم في جودة التدقيق:

- يتم تعديل منهجية التدقيق لمواءمة التطورات في المعايير المهنية ومواءمة النتائج المتمخضة عن عمليات مراجعة الرقابة الداخلية وعمليات التفتيش الخارجية.
- تشجع منهجية التدقيق مختلف أفراد الفريق على تطبيق التشكيك المهني وممارسة الأحكام المهنية المناسبة.
- تتطلب المنهجية الإشراف على أعمال التدقيق ومراجعتها بشكل فعال.
- تتطلب المنهجية وثائق تدقيق مناسبة.
- يتم وضع إجراءات صارمة لرقابة الجودة ومراقبة جودة التدقيق وإتخاذ إجراءات لاحقة مناسبة.
- يتم، عند الضرورة، إجراء عمليات مراجعة فعالة لرقابة جودة العملية.

٣.٢ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على المستوى الوطني (المرجع: الفقرات ١١٢-١١٩ الملحق ٢)

١٥. يمكن أن تؤثر أنشطة التدقيق التنظيمية الوطنية على عملية التدقيق.

١٦. تصدر معايير التدقيق الدولية عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي. ويضع مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين معايير عالية الجودة للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد قوية للسلوك الأخلاقي ومناسبة دولياً للمحاسبين المهنيين. في حين يعمل مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية على تطوير وتعزيز تعليم المحاسبة المهنية- بما في ذلك الكفاءة الفنية، فضلاً عن المهارات والقيم والأخلاقيات والسلوكيات المهنية للمحاسبين المهنيين من خلال إصدار معايير التعليم الدولية. ويتم بشكل واسع تبني هذه المعايير على المستوى الوطني. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتم إصدار معايير التدقيق وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وكذلك المتطلبات المحددة التي تُطبق.
- تبحث الهيئات المسؤولة عن عمليات تفتيش التدقيق الخارجية في السمات ذات الصلة لجودة التدقيق، داخل مؤسسات التدقيق وفي عمليات التدقيق المختلفة.
- توجد أنظمة فعالة للتحقيق في مزاعم فشل التدقيق وإتخاذ الإجراءات التأديبية، حيث يكون مناسباً.

٣. عوامل المخرجات

١٧. تتلقى مختلف الأطراف المعنية مخرجات مختلفة من التدقيق. ومن المحتمل أن تُقيم هذه المخرجات من حيث فائدتها وتوقيتها، ويمكن اعتبارها جوانب في جودة التدقيق. ويمكن أيضاً:

- أن توفر آراءً أكثر تبصراً في جودة التدقيق. على سبيل المثال، من المحتمل أن تصف التقارير المقدمة من منظمي التدقيق نقاط الضعف التي تم تحديدها عبر أنشطة التفتيش؛ و
- أن تؤثر مباشرة على جودة التدقيق. على سبيل المثال، قد يؤدي الإضطلاع بمسؤولية محددة للإبلاغ عن مسألة ما، مثل فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، إلى أعمال أكثر قوة في ذلك المجال.

١٨. يكون لدى بعض الأطراف المعنية، وخاصة الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة وبعض الجهات التنظيمية، آراءً وأفكاراً مباشرة أكثر في بعض مدخلات جودة التدقيق وهم بالتالي أقدر على تقييم الجودة، على الأقل جزئياً. ويمكن أن توفر المخرجات من هذه الأطراف المعنية الأخرى، على سبيل المثال، المعلومات المقدمة من لجان التدقيق، معلومات مفيدة حول جودة التدقيق للمستخدمين الخارجيين.

المخرجات	المستوى
<p>من المدقق</p> <p>١.١.٣ تقارير المدقق إلى مستخدمي البيانات المالية المدققة</p> <p>٢.١.٣ تقارير المدقق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة</p> <p>٣.١.٣ تقارير المدقق إلى الإدارة</p> <p>٤.١.٣ تقارير المدقق إلى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية</p> <p>من المنشأة</p> <p>٥.١.٣ البيانات المالية المدققة</p> <p>٦.١.٣ التقارير من أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان التدقيق</p> <p>من الجهات المنظمة للتدقيق</p> <p>٧.١.٣ تقديم معلومات حول عمليات التدقيق المختلفة من قبل الجهات التنظيمية</p>	<p>٣.١ على مستوى العملية</p>
<p>من مؤسسة التدقيق</p> <p>١.٢.٣ تقارير الشفافية</p> <p>٢.٢.٣ التقارير السنوية والتقارير الأخرى</p> <p>من الجهات المنظمة للتدقيق</p> <p>٣.٢.٣ توفير نظرة عامة إجمالية حول نتائج عمليات تفتيش مؤسسة التدقيق</p>	<p>٢.٣ على مستوى المؤسسة وعلى المستوى الوطني</p>

١.٣ المخرجات - على مستوى العملية

١.١.٣ تقارير المدقق لمستخدمي البيانات المالية المدققة

٢٠. إن أحد المخرجات الأساسية للتدقيق هو رأي المدقق الذي يوفر الثقة للمستخدمين بشأن موثوقية البيانات المالية المدققة. وبالنسبة لغالبية المستخدمين، يعد غياب رأي المدقق المعدل مؤشر هام حول موثوقية المعلومات المالية. قد تتأثر قيمة هذا المؤشر بعدد من العوامل، بما في ذلك سمعة مؤسسة التدقيق^٦ التي أجرت التدقيق، والافتراض المتعلق بفعالية عملية التدقيق المستخدمة.

٢١. يتيح تقرير المدقق فرصة له لتقديم المعلومات لإعطاء المستخدمين بعض الأفكار حول عمل المدقق ونتائجه وبالتالي حول جودة التدقيق المنجز. ومع ذلك، لا يستغل المدققون هذه الفرصة دائماً وقد تم، على مر السنين، توحيد تقرير المدقق. وفيما عدا الظروف التي يتم فيها تعديل رأي المدقق، لا يتم عادةً توفير المعلومات حول عمل المدقق ونتائجه.

٢٢. وبالإضافة إلى التوسع في المعلومات الواردة في تقرير المدقق، يمكن أيضاً أن تزيد فائدته إذا اشتمل على تأكيد إضافي بشأن مسائل محددة حسبما تقتضي القوانين أو الأنظمة. في بعض الحالات، يمكن توفير هذا التأكيد دون توسيع نطاق التدقيق (على سبيل المثال، التأكيد على أن الإدارة قد وفرت للمدقق كافة المعلومات والإيضاحات المطلوبة). في حالات أخرى، ينبغي توسيع نطاق التدقيق (على سبيل المثال، توفير التأكيد حول فعالية أنظمة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية).

٢٣. عادةً ما يتم توفير المزيد من المعلومات عن عملية التدقيق من قبل مدققي القطاع العام إما في تقرير المدقق الرئيسي أو في التقرير التكميلي الذي يمكن الوصول إليه من قبل الجمهور العام. بالإضافة إلى ذلك، يقوم مدققو القطاع العام أحياناً بتنفيذ أعمالهم في بيئة تتيح للمواطنين فرصة الوصول إلى الوثائق الرسمية. يمكن أن تؤدي حرية المعلومات هذه إلى قيام مدققي القطاع العام بالإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً حول عمليات التدقيق، على سبيل المثال، على المخاطر التجارية للمنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية.

٢.١.٣ تقارير المدقق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة

٢٤. تتطلب معايير التدقيق عادةً تواصل المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة في مسائل محددة في الوقت المناسب. على سبيل المثال، تتطلب معايير التدقيق الدولية^٧ التواصل حول ما يلي:

^٦ لم يتم التطرق تحديداً إلى سمعة مؤسسة التدقيق في الإطار حيث أنها ليست عنصراً من عناصر جودة التدقيق بل هي أمر ينشأ من إجراء عمليات التدقيق عالية الجودة بشكل مستمر. هناك عدد من العوامل التي تؤثر على سمعة المؤسسة بما في ذلك حجمها وأنشطتها التسويقية ودرجة تأثيرها سلباً بإجراءات المقاضاة أو الإجراءات التنظيمية.

- مسؤوليات المدقق.
 - نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما.
 - معلومات حول التهديدات التي تواجه موضوعية المدقق والإجراءات الوقائية ذات الصلة التي تم تطبيقها.
 - النتائج المهمة من التدقيق.
٢٥. تغطي غالباً مثل هذه المسائل في التقارير الخطية إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، من المتوقع أن تدعم متطلبات معايير التدقيق مناقشات أوسع وأكثر شمولاً بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة. ومن المحتمل أن يقيم أولئك المكلفون بالحوكمة قيمة وتوقيت كل من التقارير الخطية والاتصالات الأقل رسمية عند بحث جودة التدقيق الشاملة.
٢٦. فيما يتعلق بجودة وفائدة الاتصالات، قد يثمن أولئك المكلفون بالحوكمة تحديداً اتصالات المدقق التي توفر:
- آراء غير متحيزة بخصوص أداء الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها بخصوص إعداد البيانات المالية؛
 - آراء حول ممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة، بما في ذلك عمل أنظمة الرقابة الداخلية؛
 - توصيات لتحسين عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة؛ و
 - معلومات تساعد على الوفاء بمسؤولياتهم الإدارية بشكل فعال.

٣.١.٣ تقارير المدقق إلى الإدارة

٢٧. أثناء عملية التدقيق، يكون لدى المدقق أيضاً اتصالات مكثمة مع الإدارة. وتكون العديد من هذه الاتصالات غير رسمية لكن في بعض الأحيان قد يقرر المدقق، أو قد تطلب الإدارة، من المدقق إضفاء الطابع الرسمي على الملاحظات ضمن تقرير خطي. في مثل هذه الظروف، من المرجح أن تؤكد الإدارة على قيمة وتوقيت هذه التقارير عند الأخذ بعين الاعتبار جودة التدقيق الشاملة.
٢٨. يمكن أن تثمن الإدارة تحديداً، وبغض النظر عن الاتصالات حول قضايا إعداد التقارير المالية، ما يلي:
- الآراء والأفكار التي تقدم في مجالات محددة من أعمال وأنظمة المنشأة، وتوصيات التحسين في تلك المجالات المحددة؛
 - الملاحظات بشأن المسائل التنظيمية؛ و
 - المنظور العالمي حول قضايا أو اتجاهات الصناعة الهامة.
٢٩. يمكن أن تثمن الإدارة، وتحديداً في المنشآت الصغيرة ذات الموارد المحدودة، المشورة التجارية للمدقق. وفي تلك الظروف، يجب أن يدرك المدقق تهديدات الإستقلالية التي قد تنشأ.

٤.١.٣ تقارير المدقق إلى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية

٣٠. يمكن أن تتطلب القوانين أو الأنظمة الوطنية من المدقق التواصل مع الجهات التنظيمية المالية أو الإشرافية، إما بشكل روتيني أو في ظروف محددة. تختلف المتطلبات الوطنية لكن يمكن أن تشمل ما يلي:
- توفير التأكيد على جوانب معينة في عملية إعداد التقارير المالية، على سبيل المثال، الرقابة الداخلية.
 - مسائل إعداد التقارير التي تعتقد الجهات التنظيمية أنها من الممكن أن تكون ذات أهمية كبيرة بالنسبة لهم.
 - الإبلاغ عن الأفعال غير القانونية، بما في ذلك شبهات غسل الأموال.
٣١. في مثل هذه الظروف، من المرجح أن تؤكد الجهات التنظيمية على قيمة وتوقيت هذه التقارير عند الأخذ بعين الاعتبار جودة التدقيق الشاملة.

٥.١.٣ البيانات المالية المدققة

٣٢. يعزز التأكيد من مصداقية إعداد التقارير المالية وقد يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية. على سبيل المثال، قد يؤدي التدقيق إلى قيام الإدارة بتغييرات على مسودة البيانات المالية. قد تكون هذه التغييرات كمية أو نوعية في طبيعتها، مثل توضيح الإفصاحات في الإفصاحات الملحقه بالبيانات المالية. وفي حين أن هذه التغييرات لا تكون عادةً واضحة للمستخدمين، الذين يواجهون ما يعتبرونه بيانات مالية ذات جودة عالية، فقد يستنتج المستخدمون بأنه تم إجراء عملية تدقيق عالية الجودة. والعكس صحيح على الأرجح، أي في مواجهة البيانات المالية التي تحتوي على أخطاء حسابية وتناقضات وإفصاحات من الصعب فهمها، قد يستنتج المستخدمون - في غياب تقرير المدقق المتحفظ - بأنه تم إجراء عملية تدقيق ذات جودة متدنية.

٣٣. يتوجب على المنشآت في بعض الإختصاصات إعادة عرض البيانات المالية المدققة التي وُجد أنها تحتوي على أخطاء جوهرية. وقد تدفع حاجة المنشأة لإعادة عرض بياناتها المالية للمستخدمين للإعتقاد بوجود فشل في التدقيق، وذلك إعتقاداً على أسباب إعادة البيان.

٦.١.٣ التقارير المقدمة من أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان التدقيق

٣٤. في عدد من البلدان، يكون أولئك المكلفون بالحوكمة- وخصوصاً لجان التدقيق في الشركات المدرجة، مسؤولون بشكل محدد عن درجة الإشراف على المدقق أو عن جوانب معينة في عملية التدقيق. وبينما يُحتمل أن يستنتج المستخدمون بأن المشاركة النشطة للجنة التدقيق عالي الجودة سيكون لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق، إلا أنه يوجد تفاوت كبير في مدى قيام لجان التدقيق بإطلاع المستخدمين على الطريقة التي تستوفي بها هذه المسؤوليات.

٣٥. من الممكن الإفصاح بشكل كامل عن أنشطة لجان التدقيق بما يعود بالنفع على جودة التدقيق الفعلية وإدراك المستخدم لهذه الجودة. وبالتالي، تبحث بعض البلدان بشكل نشط في مسألة تضمين المزيد من المعلومات في التقارير السنوية حول أنشطة لجان التدقيق فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي.

٧.١.٣ تقديم معلومات حول عمليات التدقيق المختلفة من قبل الجهات التنظيمية

٣٦. تعمل الجهات المنظمة للتدقيق، في بعض البلدان، على توفير نتائج التفتيش في عمليات التدقيق المختلفة للجان التدقيق ذات الصلة على الرغم من أن هذه المعلومات لا تُتاح عادةً للجمهور العام.

٢.٣ المخرجات - على مستوى المؤسسة وعلى المستوى الوطني

١.٢.٣ تقارير الشفافية

٣٧. يمكن أن توفر مؤسسات التدقيق معلومات عامة عن جودة التدقيق. وقد استحدث عدد من البلدان متطلبات محددة تقتضي من مؤسسات التدقيق تقديم تقارير شفافية توفر معلومات حول حوكمة مؤسسة التدقيق ونظم رقابة الجودة^٨. وقد يساعد إتاحة هذه المعلومات للجمهور العام مستخدمي البيانات المالية المدققة الذين ليس لهم احتكاك مباشر مع عملية التدقيق على فهم خصائص مؤسسات التدقيق المختلفة، وفهم عوامل جودة التدقيق في تلك المؤسسات. وحيث لا تستطيع الأطراف المعنية تقييم جودة التدقيق بشكل مباشر، يمكن أن تساعد هذه المعلومات المنشآت في اختيار مؤسسة تدقيق جديدة.

٣٨. تتيح تقارير الشفافية أيضاً فرصة لمؤسسات التدقيق لتمييز ذاتها من خلال إبراز جوانب معينة في سياساتها ومنهجها في عمليات التدقيق والتنافس بالتالي على جوانب محددة في جودة التدقيق. كما أن نشر المعلومات المتعلقة، مثلاً، بعمليات وممارسات رقابة الجودة وضمن الإستقلالية في المؤسسة وحوكمتها يوفر حافزاً واضحاً للجميع داخل مؤسسة التدقيق للالتزام بروح ونص للإلتزامات المؤسسة.

٢.٢.٣ التقارير السنوية والتقارير الأخرى

٣٩. تصدر بعض مؤسسات التدقيق تقارير سنوية. وتتيح التقارير السنوية فرصة لهذه الهيئات لوصف مؤشرات الأداء الرئيسية فيما يتعلق بجودة التدقيق والمبادرات المتخذة لتعزيزها. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات على تمييز أنفسهم في مجال جودة التدقيق.

٤٠. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تصدر هيئات تدقيق القطاع العام تقارير أخرى ترسم إستنتاجات عامة عبر مجموعة من عمليات التدقيق التي تقوم بها، وتحدد نقاط الضعف الشائعة في الحوكمة والمحاسبة وإعداد التقارير. ويمكن أن تشمل هذه التقارير توصيات لإجراء تغييرات على القوانين والأنظمة العامة المتعلقة بالمنشآت الحكومية.

٣.٢.٣ توفير نظرة عامة إجمالية حول نتائج عمليات تفتيش مؤسسة التدقيق

٤١. في كثير من البلدان، تعدّ الجهات المنظمة للتدقيق تقرير سنوي حول نتائج أنشطة تفتيش التدقيق. ويختلف مستوى التفاصيل الواردة في هذه التقارير. ففي بعض البلدان، تجمع التقارير نتائج عمليات التفتيش لكافة مؤسسات التدقيق؛ أما في بلدان أخرى، يتم نشر التقارير لمؤسسات تدقيق منفصلة.

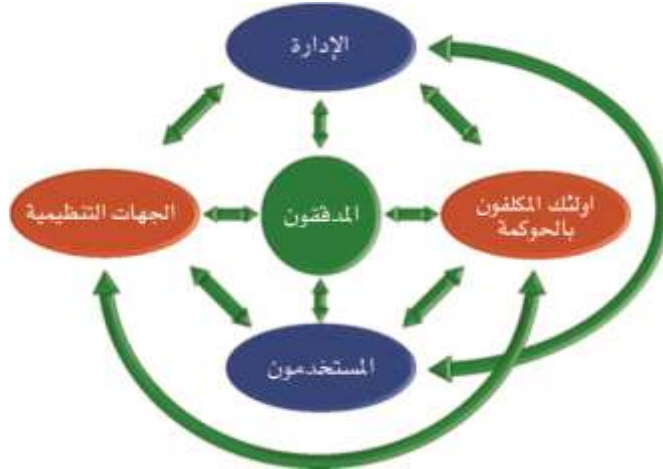
٤٢. إن نشر تقارير تفتيش مؤسسة التدقيق الفردية قد يكون له دور هام فيما يتعلق بتعزيز جودة التدقيق، بما في ذلك إدراك وفهم الأطراف المعنية الرئيسية لجودة التدقيق (خصوصاً المستثمرين ومستخدمي تقارير التدقيق). كما أن النقاش حول ما إذا كان من المفيد قيام الجهات المنظمة للتدقيق بإعداد تقارير علنية حول مؤسسات التدقيق الفردية هو نقاش متوازن بامتياز. إذ يعتقد البعض أن توفير الشفافية في نتائج التفتيش المتعلقة بمؤسسات التدقيق الفردية ستساعد أولئك المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم، وسيكون لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق من خلال منح المؤسسات

^٨ بالنسبة للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، على سبيل المثال، تتطلب توجيهات التدقيق القانونية من المؤسسات التي تدقق على منشآت المصالح العامة الإفصاح عن المعلومات المحددة سنوياً والتي تغطي الهيكل القانوني لمؤسسات التدقيق، وأي شبكة تكون المؤسسات جزء منها، وحوكمة الشركات ونظم رقابة الجودة، والمعلومات المالية والمعلومات حول أسس مكافأة الشركاء.

الحافز لإظهار التحسينات التي تطرأ سنوياً على جودة عملها. في حين يعتقد آخرون بأن إعداد تقارير علنية حول نتائج مؤسسة التدقيق قد يدفع مؤسسات التدقيق لتبني منهج دفاعي أكثر للرد على نتائج عمليات التفتيش وذلك على حساب جودة التدقيق.

٤. التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية

٤٣. في تقريره لعام ٢٠٠٨ بعنوان "سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية: وجهات النظر الحالية والاتجاهات"^٩، يصف الإتحاد الدولي للمحاسبين سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية بأنها "الناس والعمليات التي تشارك في إعداد وإقرار وتدقيق وتحليل واستخدام التقارير المالية".
٤٤. لاحظ الإتحاد الدولي للمحاسبين أن جميع الروابط في السلسلة يجب أن تكون ذات جودة عالية ومرتبطة مع بعضها البعض بشكل وثيق لتوفير تقارير مالية عالية الجودة. وحيث يكون لكل رابط منفصل في سلسلة التوريد دوراً هاماً في دعم إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية، قد يكون لطبيعة الإتصالات أو التفاعلات بين الروابط تأثيراً خاصاً على جودة التدقيق.
٤٥. بإمكان المشاركين في سلسلة التوريد من خلال هذه التفاعلات، بما في ذلك الإتصالات الرسمية وغير الرسمية، أن يأتروا على سلوك وآراء الآخرين، وأن يساهموا بالتالي في تحسينات جودة التدقيق. وتتأثر طبيعة نطاق التفاعلات بأهداف الأفراد المعنيين والسياق الذي تتم فيه التفاعلات.
٤٦. إن التفاعلات الموصوفة في الأقسام التالية هي تفاعلات تتم بين شخصين. ومع ذلك، قد تكون هناك فوائد لجودة التدقيق عندما يجتمع المدققون والأطراف المعنية الرئيسية معاً لمناقشة المسائل المتصلة بجودة التدقيق.
٤٧. يوصف أدناه بعض التفاعلات^{١٠} الأكثر أهمية فيما يخص جودة التدقيق.



١.٤ التفاعلات بين المدققين والإدارة^{١١}

٤٨. تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعن الرقابة الداخلية اللازمة لضمان موثوقية المعلومات الخاصة بإعداد البيانات المالية وضمان توفرها في الوقت المناسب. وتكون الإدارة مسؤولة أيضاً عن ضمان إمتثال البيانات المالية لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، حيث أمكن، وضمان تمثيلها للمعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.
٤٩. إن الوصول الكامل في الوقت المناسب إلى المعلومات والأفراد ذوي الصلة داخل وخارج المنشأة يساعد المدقق في جمع أدلة التدقيق. وتساعد العلاقة المنفتحة والبناء المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها ومعالجتها، وخاصة فيما يتعلق بالمعاملات المعقدة أو غير العادية، أو المسائل التي تتطوي على حكم جوهري أو شكوك معينة. وفي غياب التعاون والحوار المفتوح، يكون من غير المرجح أن يتم تنفيذ عملية تدقيق عالية الجودة بكفاءة.
٥٠. للمساعدة في كفاءة التدقيق، من المرجح أن يناقش المدقق في مرحلة مبكرة من عملية التدقيق احتياجات المعلومات مع الإدارة والإتفاق على جدول زمني مناسب. من المرجح أن يناقش المدقق أيضاً نتائج التدقيق مع الإدارة أيضاً عند صدورها بحيث يمكن أن تقدم الإدارة تفسيرات في الوقت المناسب أو القيام بتحليل إضافي عند الضرورة.

^٩ يمكن الوصول إلى التقرير على الموقع التالي: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

^{١٠} يتناول هذا القسم فقط التفاعلات الخارجية- أي خارج فريق عملية التدقيق. في حين تُناقش التفاعلات داخل فريق عملية التدقيق في القسم ١: المدخلات.

^{١١} يكاد ينعقد التمييز في كثير من المنشآت الصغيرة بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحكومة. وعادة ما يقوم المدير-المالك بمهام كلا الدورين.

٥١. تساعد أيضاً العلاقة المنفتحة والبناءة بين المدققين والإدارة على تهيئة بيئة يمكن أن تستفيد الإدارة فيها من ملاحظات المدققين بشأن مسائل معينة كالتالي:

- التحسينات الممكنة على ممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة.
- التحسينات الممكنة في الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.
- متطلبات إعداد التقارير المالية الجديدة.
- وجهات نظر حول قضايا الصناعة.
- ملاحظات بشأن المسائل القانونية والتنظيمية.

٥٢. ينبغي تمييز العلاقة المنفتحة والبناءة بين المدقق والإدارة عن العلاقة التي تنطوي على ألفة زائفة، والتي قد تحدث عندما يقضي المدققون فترات طويلة خلال العام عند نفس عميل التدقيق. ومن المهم جداً لضمان جودة التدقيق أن يحافظ المدققون على منهج الشك وأن يتحروا الموضوعية وأن يكونوا على استعداد للطعن في موثوقية المعلومات التي تُقدم لهم.

٢.٤ التفاعلات بين المدققين وأولئك المكلفين بالحوكمة

٥٣. يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والتزاماتها المتعلقة بالمساءلة. وهذا يشمل الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة. وفي الشركات المدرجة والمنشآت الكبيرة الأخرى، غالباً ما يتم القيام بكثير من الأعمال المتصلة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة من قبل لجنة تدقيق.

٥٤. يمكن للإتصال الفعّال بإتجاهين مع المدققين أن يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة على الوفاء بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يستفيد أولئك المكلفون بالحوكمة تحديداً من آراء المدققين حول مسائل معينة مثل مخاطر إعداد التقارير المالية التي تواجهها المنشأة، والمجالات الرئيسية للأحكام الإدارية في البيانات المالية، ومن الآراء والأفكار المتعلقة بجودة عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة بما في ذلك نقاط الضعف في أنظمة الرقابة المالية الداخلية. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات أولئك المكلفين بالحوكمة في التوصل إلى نتيجة محددة بشأن عرض البيانات المالية على نحو عادل، وخاصةً إذا كان لدى المدقق مخاوف لم يتم معالجتها من قبل الإدارة.

٥٥. يتوجب على المدقق أن يتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك لجنة التدقيق، إن وجدت) حول أمور التخطيط والنتائج الهامة. في بعض الأحيان، يتسهّل التواصل الفعّال إذا تم عقد إجتماع واحد على الأقل، أو جزء من إجتماع، بدون حضور أفراد من الإدارة. وبالنسبة للمنشآت الصغيرة، غالباً ما يكون الإتصال بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة أكثر تواتراً وأقل رسمية.

٥٦. يكون أولئك المكلفون بالحوكمة أيضاً في وضع يمكنهم من التأثير على جودة التدقيق من خلال:

- تقديم وجهات نظر بشأن مخاطر إعداد التقارير المالية ومجالات العمل التي تستدعي إهتماماً خاصاً في التدقيق؛
- البحث فيما إذا سيتم تخصيص موارد تدقيق كافية من أجل تنفيذ عملية التدقيق بفعالية وأن أتعاب التدقيق تعكس هذا الأمر بوضوح؛
- بحث قضايا الإستقلال وتقييم حلولها؛
- تقييم كيفية الاعتراض على الإدارة من قبل المدقق أثناء عملية التدقيق، خاصة فيما يتعلق بتقييم مخاطر الإحتيال، وتقديرات الإدارة وإفترضاؤها، واختيار السياسات المحاسبية؛ و
- تهيئة بيئة لا تقاوم فيها الإدارة أي اعتراض من قبل المدققين ولا تكون دفاعية بشكل مفرط عند مناقشة المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

٣.٤ التفاعلات بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية

٥٧. في بعض البلدان، يتيح الإطار التنظيمي للمستخدمين فرصة للتفاعل، إلى حد ما، مع المدققين. على سبيل المثال، وفي عدد من الإختصاصات، يجب الموافقة على مقترحات تعيين أو إعادة تعيين أو استبدال مدقق المنشأة من قبل مساهمي المنشأة في الإجتماع العام. كما يحق للمساهمين أيضاً سؤال المدقق عن أي من الأمور الهامة المتعلقة بالتدقيق في الإجتماع العام. ويمكن أن توفر هذه التفاعلات حافزاً إضافياً للمدققين لتنفيذ عمليات تدقيق عالية الجودة.

٥٨. قد يرغب المستخدمون أيضاً بالبحث في أسباب تغيير المدقق. ويتم تسهيل هذا الأمر عند إتاحة المعلومات المتعلقة بأسباب التغييرات للجمهور العام في الوقت المناسب.

٥٩. غالباً ما يتاح لمدققي القطاع العام فرصة الإتصال المباشر مع المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية. وليس من المستغرب بأن يقدم المدققون إقرارات حول نتائجهم إلى الهيئة التشريعية أو الوزارات (بشأن الجهات الحكومية للشركات المملوكة للحكومة)، وكذلك تزويدهم بما يلي:

- آراء غير منحازة ومحايدة سياسياً في عمليات وممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة؛ و
 - توصيات بناءة في الوقت المناسب في مجالات الأداء (بما في ذلك القيمة مقابل المال) والتقييد بالتقويضات ذات الصلة.
- يمكن أن تعزز هذه الإقرارات معرفة المدققين بتوقعات المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية وإتاحة فرصة للمستخدمين الرئيسيين لتقييم جودة التدقيق.

٦٠. قد تنظم مهنة التدقيق أحياناً، وخصوصاً منظمات المحاسبة المهنية، منتديات ومؤتمرات وإجتماعات ومناقشات أخرى رفيعة المستوى، حيث يمكن أن يشترك فيها المدققون مع مجموعات من مستخدمي البيانات المالية لمناقشة المسائل ذات الأهمية في جودة التدقيق.

٤.٤ التفاعلات بين المدققين والجهات التنظيمية

٦١. هناك عدد من الأنواع المختلفة من الجهات التنظيمية التي تؤثر على التدقيق: الجهات التي تنظم الأسواق المالية، والمشاركين في الأسواق المالية، وإعداد التقارير المالية ("الجهات التنظيمية المالية")؛ والجهات التنظيمية لأنواع معينة من المنشآت مثل البنوك وشركات التأمين ("الجهات التنظيمية الإشرافية")؛ والجهات التنظيمية التي تمارس الإشراف المباشر على بعض مؤسسات التدقيق ("الجهات المنظمة للتدقيق"). وفي بعض البلدان، يوجد عدد من الجهات التنظيمية المالية والإشرافية ومن المفيد بالنسبة لهم تنسيق أنشطتهم المتعلقة بجودة التدقيق.

١.٤.٤ الجهات التنظيمية المالية والإشرافية

٦٢. يكون لدى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية والمدققين، في كثير من النواحي، اهتمامات تكملية، على الرغم من أن تركيز اهتماماتهم قد يكون مختلفاً. وبالتالي فإن المشاركة الملائمة للمعلومات بين هذه الأطراف يمكن أن تعزز العملية التنظيمية وأن تسهم في جودة التدقيق.

٦٣. يعدّ التدقيق أمر مهم بالنسبة للجهات التنظيمية المالية والإشرافية. إذ تتطلب هذه الجهات التنظيمية عادةً تدقيق البيانات المالية للمنشآت ذات الصلة ليتم تدقيقها، وأحياناً توسيع نطاق التدقيق ليشمل مسائل معينة مثل فعالية نظام للرقابة المالية الداخلية في الشركة. بالإضافة إلى ذلك، تتطلب هذه الجهات التنظيمية أحياناً من المدققين الحصول على تأكيدات بشأن مسائل محددة.

٦٤. بالإضافة إلى مسؤوليات إعداد التقارير الرسمية، قد ترغب الجهات التنظيمية المالية والإشرافية بالإطلاع على الأمور التي تبلغ إلى علم المدقق أثناء إجراء التدقيق. وفي حال الجهات التنظيمية المصرفية، قد ينطوي هذا على مسائل معينة مثل:

- المعلومات التي تشير إلى الفشل في تحقيق واحد من متطلبات رخصة مصرفية.
- المعلومات التي قد تشير إلى وجود خرق هام للقوانين والأنظمة.
- التغييرات السلبية الهامة في مخاطر أعمال البنوك وقضايا المنشأة المستمرة.

٦٥. يكون أحياناً لدى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية معلومات يمكن أن تؤثر، في حال علم بها المدقق، على نطاق التدقيق كما يمكن أن تؤثر على استنتاجات المدقق ورأي التدقيق.

٢.٤.٤ الجهات المنظمة للتدقيق^{١٢}

٦٦. إن إنشاء جهات تنظيمية مستقلة للتدقيق في العديد من الدول وتكليفها بمهمة التفتيش على مؤسسات التدقيق وعمليات التدقيق الفردية يتيح الفرصة لتعزيز جودة التدقيق وجعلها أكثر شفافية للمستخدمين.

٦٧. سوف يساعد الإتصال المفتوح بين مؤسسات التدقيق ومنظمي التدقيق الجهات التنظيمية على تنفيذ أنشطتها على نحو فعال. وعلاوةً على ذلك، سوف يساعد الإبلاغ الواضح عن نتائج تفتيش التدقيق مؤسسات التدقيق على فهم الأسباب الأساسية لأوجه القصور المحددة بشكل أفضل والاستجابة لها بطريقة إيجابية.

٦٨. من المحتمل أن يسهم الحوار بين الجهات المنظمة للتدقيق في بلدان مختلفة، الذي يهدف إلى تعزيز إتساق مناهج التفتيش، في تعزيز جودة التدقيق العالمية.^{١٣}

^{١٢} في القطاع العام، لا تخضع هيئات تدقيق القطاع العام عادةً لرقابة تنظيمية خارجية. بل ترد على استفسارات البرلمان أو الهيئات التشريعية أو ما يعادلها، الذين يشكون من وقت لآخر في جودة أنشطة التدقيق.

^{١٣} في السياق الدولي، تسهل أنشطة المنتدى الدولي لمنظمي التدقيق المستقلين (IFIAR) مشاركة المعرفة وزيادة التنسيق بين منظمي التدقيق. وتشمل المبادئ الأساسية لمنظمي التدقيق المستقلين "مبادئ مصممة لدعم التعاون بين الجهات التنظيمية وتعزيز المزيد من الإتساق في الإشراف على التدقيق". ويمكن الإطلاع على مزيد من المعلومات حول أنشطة المنتدى على موقعه الإلكتروني: www.ifiar.org.

٥.٤ التفاعلات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة

٦٩. إن الإلتزام القوي بالصدق والنزاهة داخل المنشأة له تأثير إيجابي على جودة وموثوقية عملية إعداد التقارير المالية. وتدعم هذه الثقافة، التي يتم تأسيسها والحفاظ عليها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة جنباً إلى جنب مع كبار أعضاء الإدارة، تطوير السياسات والعمليات المحاسبية المناسبة والحفاظ عليها وتطوير المشاركة المفتوحة للمعلومات اللازمة لإعداد تقارير مالية عالية الجودة.
٧٠. ولتحقيق ذلك، يعتمد أولئك المكلفون بالحوكمة على علاقة شفافة وبناءة مع الإدارة في مساعدتهم على الوفاء بمسؤولياتهم المتمثلة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وهذا يتطلب من الإدارة إبداء إستعدادها للتباحث مع أولئك المكلفين بالحوكمة حول مسائل معينة مثل:
- القضايا التي تُحدد، والتي من المحتمل أن تكون هامة، والمتعلقة بإعداد التقارير المالية والتنظيم.
 - الإفتراضات وراء الأحكام المحاسبية الهامة في عملية إعداد التقارير المالية.
 - المجالات التي يمكن فيها تعزيز عملية إعداد التقارير المالية.
٧١. إذا كان لدى المدقق مخاوف بشأن العلاقة بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، فإنه ينبغي أن يتنبه خصوصاً لأوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية، ولأخطاء في عملية إعداد التقارير المالية ومخاطر الإحتيال. كما سيكون من المهم بالنسبة للمدقق أن يسعى إلى فهم الأسباب الكامنة وراء مواطن الضعف في العلاقة حيث تعتمد طبيعة أي إستجابات للتدقيق على الظروف المحددة. على سبيل المثال، تختلف إستجابة التدقيق حيث يشكك أولئك المكلفون بالحوكمة في نزاهة الإدارة عن الإستجابة التي تتكتم فيها الإدارة على تحفظات معينة بشأن كفاءة أولئك المكلفين بالحوكمة.
٧٢. وفي الحالات القصوى التي يكون فيها لدى المدقق مخاوف جدية حول العلاقة بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، يبحث المدقق فيما إذا كان من الممكن تنفيذ عملية تدقيق فعالة وناجعة، وما إذا سستمر بالتالي علاقة العمل.

٦.٤ التفاعلات بين الإدارة والجهات التنظيمية

٧٣. تختلف درجة تفاعل الجهات التنظيمية المالية مع الإدارة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية بين البلدان وقطاعات الصناعة. إذ قامت بعض الجهات التنظيمية المالية بإنشاء وإنفاذ أطر لإعداد التقارير المالية ومن الممكن أن تثير تساؤلات مع الإدارة حول جوانب معينة من البيانات المالية. هذا بدوره قد يدفع الإدارة إلى مناقشة قضايا معينة مع المدقق، والتي قد تؤثر على جودة التدقيق في السنوات المقبلة. وعلاوة على ذلك، وفي بعض القطاعات مثل البنوك، قد تقوم الجهات التنظيمية الإشرافية بأنشطة إشرافية مباشرة تطوي على التفاعل مع الإدارة. ويكتسب المدقق فهم هذه التفاعلات لأنها مصدر للمعلومات والمفاهيم ذات الصلة.

٧.٤ التفاعلات بين الإدارة ومستخدمي البيانات المالية

٧٤. وبالإضافة إلى إصدار البيانات المالية نفسها، يمكن أن تتفاعل الإدارة مع المستخدمين، وخاصةً المستثمرين، بعدد من الطرق الأخرى، بما في ذلك من خلال إصدار النشرات الصحفية التي تعلن عن المعاملات أو الأحداث الهامة، وعقد جلسات مع المحللين وإجتماعات أخرى مع المستثمرين. تتيح التفاعلات بين الإدارة والمستخدمين فرصاً لتعزيز فهم المستخدمين للبيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن توفر التفاعلات بإتجاهين مثل الإجتماعات بين الإدارة والمستثمرين حافزاً إضافياً للإدارة لإنجاز تقارير مالية عالية الجودة.
٧٥. بشكل أكثر عموماً، بإمكان المستخدمين مثل المستثمرين من المؤسسات أن يعززوا أهمية جودة التدقيق عن طريق إيلاء اهتمام خاص للبحث مع الإدارة في المسائل التي اتخذ المدقق بشأنها موقف عام- مثلاً عن طريق تعديل رأي التدقيق أو إصدار بيان للمساهمين يوضح مسائل ذات صلة.

٨.٤ التفاعلات بين أولئك المكلفين بالحوكمة والجهات التنظيمية

٧٦. كما هو الحال مع الإدارة، يختلف مدى تفاعل الجهات التنظيمية المالية مع أولئك المكلفين بالحوكمة بين البلدان والصناعات.
٧٧. بينما كان يوجد تفاعل ضئيل نسبياً بين الجهات المنظمة للتدقيق وأولئك المكلفين بالحوكمة حتى تاريخه، إلا أن إحتمالية ذلك التفاعل قائم. على سبيل المثال، وفي بعض الإختصاصات تقوم الجهات المنظمة للتدقيق، أو تتطلب من المدققين، الإبلاغ عن نتائج عمليات التفتيش على عمليات التدقيق الفردية إلى أولئك المكلفين بالحوكمة في المنشآت ذات الصلة. وعلاوة على ذلك، قد يسعى مفتشو التدقيق لتحري وجهات نظر أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص جودة عمليات التدقيق الفردية كجزء من أنشطة التفتيش الخاصة بهم.

٩.٤ التفاعلات بين أولئك المكلفين بالحوكمة ومستخدمي البيانات المالية

٧٨. يضطلع أولئك المكلفين بالحوكمة، في عدد من البلدان، بما في ذلك لجان التدقيق حيثما وجدت، بمسؤوليات محددة تتمثل في الإشراف بدرجة معينة على المدققين أو على جوانب معينة من عملية التدقيق. ويمكن تعزيز إدراك المستخدمين لجودة التدقيق من خلال المشاركة النشطة للجنة تدقيق

تتميز بالشفافية والجودة العالية. ومع ذلك، فإنه يوجد تفاوت كبير في مدى قيام أولئك المكلفين بالحوكمة بإبلاغ المستخدمين عن طريقة استيفائهم لمسؤولياتهم.

١٠.٤ التفاعلات بين الجهات التنظيمية ومستخدمي البيانات المالية

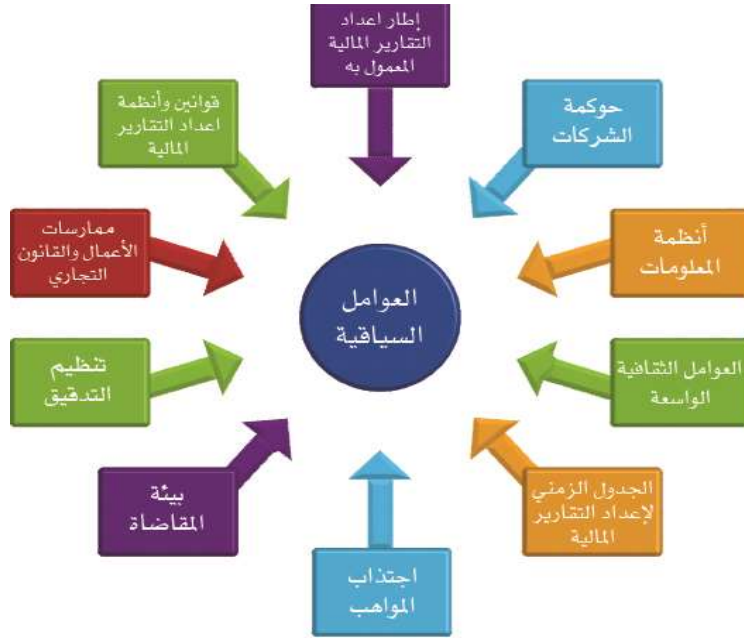
٧٩. يحدث التفتيش الخارجي على جودة التدقيق في عدد متزايد من البلدان كجزء من ترتيبات الإشراف المستقل على التدقيق. وتقوم عادةً الجهات التنظيمية للتدقيق بالإبلاغ عن أنشطتهم علناً بكافة جوانبها وهذا يمكن أن يعطي المستخدمين إنطباعاً عن جودة التدقيق بشكل عام. كما تعلن بعض هيئات الرقابة عن النتائج التي توصلت إليها فيما يتعلق بمؤسسات التدقيق المختلفة، وهو ما يوفر للمستخدمين معلومات أكثر تحديداً.

٥. العوامل السياقية

٨٠. تختلف البيئة التي يتم فيها إعداد التقارير المالية وإجراء التدقيق بين البلدان. ففي بعض البلدان، قد تكون ممارسات الأعمال غير رسمية نسبياً ويكون القانون التجاري أقل تطوراً بشكل نسبي. وفي هذه البلدان، قد يكون إعداد التقارير المالية الخارجية محدوداً وتكون توقعات المستخدمين المتعلقة بها متدنية. ومع تطور البلدان، وتحديداً مع نمو مؤسسات الأعمال وحاجتها للحصول على التمويل من الأسواق الرأسمالية، تصبح البيئة أكثر تعقيداً. لقد أصبح إعداد التقارير المالية أكثر أهمية كما أن توقعات المستخدمين بشأن سرعتها وموثوقيتها تنمو بشكل مستمر. وإستجابة على ذلك، تتطور القوانين ومتطلبات إعداد التقارير المالية وعمليات حوكمة الشركات.

٨١. من المحتمل أن تؤثر هذه العوامل البيئية- أو العوامل السياقية- مجتمعةً على طبيعة وجودة إعداد التقارير المالية وبصورة مباشرة أو غير مباشرة، على جودة التدقيق. ويتجاوب المدققون مع هذه العوامل، حيثما كان مناسباً، عند تحديد أفضل السبل للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

٨٢. وتشمل العوامل السياقية ما يلي:



١.٥ ممارسات الأعمال والقانون التجاري

٨٣. تتأثر الصبغة الرسمية للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال بالجمارك الوطنية والقانون التجاري. ففي بعض البيئات الوطنية، على سبيل المثال، قد يكون من المألوف بالنسبة للمنشآت الدخول في معاملات مع أطراف أخرى على أساس غير رسمي، معتمدين في ذلك على علاقات الثقة. وتوجد بيئات تشمل فيها الأطراف التجارية بشكل رئيسي أطرافاً ذات علاقة، مثل المنشآت التي يملكها أفراد الأسرة أو الإدارة أو المنشآت التي تسيطر عليها الحكومة.

٨٤. يؤثر القانون التجاري على الصبغة الرسمية التي تنفذ بها مؤسسات الأعمال مختلف المعاملات. وتحديداً، ينص قانون العقود على الحالات التي يتم فيها إقرار الحقوق وفرض الالتزامات عند إستكمال المعاملات. وعندما تكون القوانين التجارية أقل تطوراً، فإنه قد يكون من الصعب بالنسبة للإدارة تأكيد مطالبات الملكية وتقييم مدى كفاية مخصصات الإلتزامات.

٨٥. في بعض الظروف، قد تكون شروط وأحكام المعاملات غامضة أو غير مسجلة وقد تخضع الاتفاقيات للتعديل الشفهي. وفي تلك الظروف، سيكون من الصعب الفصل بين المسؤوليات وستتدنى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، مما يتيح فرص حدوث الإحتيال والفساد. كما سيؤدي نقص الوثائق الكافية في هذه الظروف إلى نشوء تحديات كبيرة بالنسبة لأولئك المكلفين بالحوكمة في فهم الجوهر الإقتصادي للمعاملات وتحديد ما إذا كان قد تم إحتسابها بشكل كامل وملائم.

٨٦. تختلف أيضاً سلوكيات الإمتثال الضريبي. ففي بعض البيئات، قد تسعى الإدارة لتقليل الالتزامات الضريبية من خلال تدابير معينة مثل تأجيل إصدار الفواتير حتى وإن تم الوفاء بالالتزامات الأداء. أما في بيئات أخرى؛ يمكن الإحتفاظ بأكثر من مجموعة واحدة من السجلات المحاسبية- إحداهما يبين المركز "الإقتصادي" والآخر يبين المركز "الضريبي"- وهو ما قد يخلق بعض الإرتباك. ومن المحتمل أن تنتج هذه الظروف مزيداً من التعقيد وتستلزم إيجاد احتياطي للإلتزام ضريبي محتمل، والذي عادةً ما يكون عرضة لشكوك القياس الكبيرة.

٢.٥ القوانين والأنظمة المتعلقة بإعداد التقارير المالية

٨٧. يتم عموماً وضع القوانين والأنظمة المتعلقة بإعداد التقارير المالية إستجابة لمساءلة مؤسسات الأعمال تجاه الأطراف المعنية. وبالنسبة للمنشآت المدرجة التي تفكر إلى وجود علاقة وثيقة بين المالكين والإدارة، تُصمم الأنظمة وإفصاحات التقارير المالية لحماية مصالح المساهمين الذين لا يمكنهم الوصول إلى المعلومات المالية الداخلية. في المقابل، يمكن تحديد مدى الأنظمة وإفصاحات التقارير المالية في منشآت أخرى عند مستوى أقل، وذلك لأن الأطراف المعنية يمكن أن تشارك في إدارة الأعمال وبالتالي يمكنهم الوصول إلى المعلومات الداخلية.

٨٨. بالإضافة إلى توفير إطار عام للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال، يمكن أن تؤثر القوانين والأنظمة بشكل مباشر على طبيعة ونطاق معلومات التقارير المالية المقدمة إلى مجموعات محددة من الأطراف المعنية، لا سيما إذا كانت تطبق على نحو صارم. وفي هذه الظروف، يمكن للقوانين والأنظمة بشكل مفيد أن:

- تحدد مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية؛
- تنص على إجراءات عقابية واجب إتخاذها بحق الإدارة لإعدادها تقارير مالية إحتيالية؛
- تشجع الإمتثال لمتطلبات إعداد التقارير المالية من خلال آليات الإشراف والإنفاذ؛
- تقرر للالتزامات على الإدارة تقتضي منها التعاون الكامل مع المدققين، بما في ذلك تزويد المدققين بكافة المعلومات اللازمة وفرص الوصول؛ و
- تنص على إجراءات عقابية بحق الإدارة لتقديمها معلومات مضللة للمدققين.

٨٩. ومع ذلك، فإن حتى أقوى القوانين والأنظمة لا تلغي تماماً سلوكيات الإمتثال الضعيفة أو ممارسات الأعمال غير الأخلاقية. وتبعاً لذلك، فإنه توجد قيود على مدى تأثير الإطار القانوني والتنظيمي على سلوك الإدارة.

٣.٥ إطار إعداد التقارير المالية المعمول به

٩٠. يعدّ إطار إعداد التقارير المالية عاملاً حاسماً في جودة التقارير المالية. ويساعد وجود إطار واضح الإدارة على إتخاذ قرارات محاسبية كما يضمن إتساق التطبيق. ومع ذلك، يمكن لإطار إعداد التقارير المالية المعقد بشكل مفرط أن يجعل من الصعب على الإدارة فهم متطلبات المحاسبة كما يجعل من الصعب على أولئك المكلفين بالحوكمة توفير رقابة فعالة على عملية إعداد التقارير المالية.

٩١. تتفاقم هذه الصعوبات عبر التغييرات المتكررة في متطلبات الإفصاح وإعداد التقارير المالية التي يمكن، على المدى القصير على الأقل، أن تزيد من إحتمالية حدوث تفاوت كبير في كيفية تطبيق المعايير من قبل المنشآت المختلفة.

٩٢. يمكن أن تؤثر أيضاً طبيعة وتعقيد إطار إعداد التقارير المالية على تصورات جودة التدقيق. إذ يعتقد البعض أن إطار إعداد التقارير المالية القائم على المبادئ بشكل غير ملائم يسمح للإدارة بحرية أكبر لمحاسبة المعاملات بطريقة تناسب أهداف الإدارة وتجعل من الصعب على المدققين الإعتراض عليها. من ناحية أخرى، يعتقد البعض الآخر أن الإفراط في التركيز على القواعد يشجع منهج الإمتثال الصارم في إعداد التقارير المالية، وهو ما قد يعني أنه من الصعب على المدققين التركيز على جوهر المعاملات والاعتراض على العرض العادل للبيانات المالية.

٩٣. في السنوات الأخيرة، ركزت التطورات في إعداد التقارير المالية بشكل متزايد على تلبية إحتياجات المستخدمين من المعلومات المالية التي تعتبر أكثر "ملائمة"، حتى وإن كانت هذه المعلومات أقل موضوعية و"موثوقة". وقد نتج عن ذلك تحديداً توجه نحو زيادة استخدام قياسات القيمة العادلة والتقديرات الأخرى، التي قد تنطوي على شكوك قياس كبيرة. وتعدّ الإفصاحات حول الإفتراضات الأساسية المتخذة وشكوك القياس (على سبيل المثال، تحليلات الحساسية) جزءاً لا يتجزأ من التمثيل الصادق لهذه المبالغ في البيانات المالية. ولكن بعض تلك الإفصاحات هي نوعية في

طبيعتها، مثل استراتيجيات التحوط وإدارة المخاطر. ونتيجةً لذلك، يشكك البعض في "قابلية تدقيق" هذه المعلومات المالية لأنها أقل قابلية للتحقق منها بشكل موضوعي كبنود ضمن البيانات المالية مثل النقد. وتشمل تحديات التدقيق ما يلي:

- ضمان تخصيص وقت مناسب من قبل كبار أعضاء فريق العملية لأغراض التوجيه والإشراف والمراجعة لعمل التدقيق، بدلاً من تخصيص قدر غير متناسب من الوقت للتعامل مع التعقيدات المحاسبية.
- جمع المعلومات الضرورية وإصدار الأحكام المناسبة عندما يكون من المحتمل أن تعتمد قرارات الإعراف والقياس والإفصاح إلى حد كبير على ممارسة الأحكام من قبل الإدارة في تطبيق متطلبات إعداد التقارير المالية ذات الصلة، وتحديدًا عندما تنطوي على إفتراضات وإحتمالات وتوقعات مستقبلية، أو استخدام النماذج المعقدة.
- تأكيد نية الإدارة، وخاصةً إذا كانت الإدارة لم تواجه ظروف مماثلة في الماضي، عندما يوفر إطار إعداد التقارير المالية المعمول به معاملات محاسبية بديلة اعتماداً على الإجراءات المقصودة للمنشأة (على سبيل المثال، ما إذا كان الإستثمار محتفظ به لأغراض المتاجرة أو يُقصد الاحتفاظ به حتى تاريخ الإستحقاق).
- التحقق من القيم العادلة للأدوات المالية عندما لا يوجد هناك سوق نشط وتستند القياسات إلى المدخلات غير الملحوظة. في هذه الظروف، يمكن أن تنطوي حسابات القيمة العادلة على نماذج معقدة وإفتراضات تقديرية عالية، تتطلب غالباً خبرات متخصصة.
- لا تحدد أطر إعداد التقارير المالية عادةً متطلبات وإرشادات للإدارة بغية الحصول على أدلة مناسبة لدعم أحكامها المحاسبية وتوثيقها.

٩٤. من المرجح أن تختلف ضرورة إجراء التقديرات المحاسبية التي تنطوي على شكوك قياس كبيرة تبعاً للصناعة التي تعمل فيها المنشأة والبيئة الإقتصادية العامة:

- لدى بعض مؤسسات الأعمال دورة عمل قصيرة نسبياً ويتم إنتاج السلع أو الخدمات وبيعها بشكل سريع نسبياً. في هذه المؤسسات، يكون هناك إرتباط وثيق إلى حد ما بين الأرباح والنقد. أما في مؤسسات أخرى، تكون دورة الأعمال أطول بكثير وهناك حاجة لزيادة التقدير.
- وتتداول بعض مؤسسات الأعمال، مثل البنوك، بشكل نشط في الأدوات المالية في حين تستخدمها مؤسسات أخرى بإعتدال.
- من المرجح أن تتطلب فترات الظروف الإقتصادية السلبية إجراء تقديرات للقيم القابلة للتحقق وإحتياطات إنخفاض القيمة. وفي هذه الظروف، من المحتمل أن تكون هناك أيضاً مخاطر كبيرة حول ما إذا كان الشركاء التجاريون، وكذلك المنشأة نفسها، هي منشآت مستمرة.

٤.٥ أنظمة المعلومات

٩٥. تعتبر أنظمة المعلومات السليمة أمر ضروري لدعم إعداد التقارير المالية عالية الجودة. ويوجد في بعض الإختصاصات متطلبات ومعايير قانونية محددة تتعلق بالنظام المحاسبي للمنشأة وغيرها من الأنظمة والرقابة الداخلية عليها. إلا أن العديد من الإختصاصات لا تمتلك مثل هذه المتطلبات والمعايير. قد يكون هناك أيضاً قوانين أو أنظمة محددة تتعلق بدراسة المدقق لأنظمة المعلومات ولكن حتى في حال عدم وجود مثل هذه القوانين والأنظمة، فإن طبيعة وجودة أنظمة المعلومات لدى المنشأة يؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها.

٩٦. تكون الأعمال التي تقوم بها منشآت صغيرة في بعض الأحيان أقل تعقيداً، وعدد قليل من مصادر الدخل والنشاطات. وفي هذه الحالات، تكون أنظمة المحاسبة عادةً بسيطة وتستخدم تكنولوجيا أقل تعقيداً نسبياً، وقد تكون أحياناً أنظمة الرقابة الداخلية الرسمية محدودة.

٩٧. في حين أن الأنظمة المحاسبية الأساسية للعديد من المنشآت خاضعة للرقابة بشكل جيد وذات موثوقية، تقتضي متطلبات إعداد التقارير المالية بشكل متزايد تقديم معلومات إضافية، لا سيما فيما يخص الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية. وينبغي غالباً الحصول على المعلومات حول مسائل معينة مثل القيم العادلة للأصول ومؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية كمنشآت منفصل أو من الأنظمة التي لا تشكل عادةً جزءاً من النظام المحاسبي. وقد لا تكون هذه المعلومات خاضعة للرقابة بشكل جيد كما هي المعلومات من الأنظمة المحاسبية، وهذا يمكن أن يؤثر على الجودة الكلية للتقارير المالية.

٩٨. عادةً ما تكون أنظمة المعلومات محوسبة. وفي حين أن أنظمة الكمبيوتر تعالج عادة المعلومات بدقة، إلا أنها يمكن أن تكون عرضة لمواطن الضعف والمشاكل المتعلقة بالأمن والاستمرارية. وغالباً ما تتطلب الترتيبات الفعالة لحوكمة الشركات من المدققين الداخليين توفير الضمانات لأولئك المكلفين بالحوكمة أو الإدارة، حسبما يكون مناسباً، بشأن موثوقية أنظمة المعلومات لدى المنشأة.

٩٩. تتجاوز أهمية أنظمة المعلومات مفاهيم إعداد التقارير المالية وقد أصبحت مؤسسات الأعمال تعتمد، بشكل متزايد، على أنظمة معقدة وعلى التكنولوجيا التي تقوم عليها. على سبيل المثال:

- تعتمد العديد من الشركات المصنعة على العمليات المؤتمتة لإدارة عمليات الإنتاج "في الوقت المحدد".
- يعتمد العديد من تجار التجزئة على أنظمة المخزون والتوزيع الآلية.
- يقوم بعض تجار التجزئة بتنفيذ الأعمال فقط عبر الإنترنت.

• تعتمد معظم المؤسسات المالية وشركات الإتصالات والعديد من منشآت القطاع العام الهامة على أنظمة آلية لتنفيذ ومعالجة كميات كبيرة من المعاملات بشكل سريع ودقيق، وغالبا على مستوى عالمي.

١٠٠. يمكن أن يؤدي فشل الأنظمة الآلية داخل المنشآت التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات إلى تكبد تكاليف كبيرة، وقد يؤدي في الحالات القصوى إلى فشل الأعمال.

٥.٥ حوكمة الشركات

١٠١. بالرغم من المتطلبات المفضلة لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، إلا أن جودة التقارير المالية تعززها حافزية الإدارة للإفصاح عن معلومات مالية دقيقة وموثوقة وامتلاك المعرفة والمهارات للقيام بذلك.

١٠٢. إن إشراف أولئك المكلفون بالحوكمة على الإدارة يسهم في صياغة توقعات السلوك، ويوفر حافزاً للإدارة للوفاء بمسؤولياتها. ويمكن للممارسات القوية لحوكمة الشركات أن يكون لها تأثير إيجابي على موثوقية المعلومات المالية التي تعدّها المنشأة.

١٠٣. توجد لجان التدقيق في العديد من المنشآت - وخاصة المنشآت الكبيرة - ويمكن أن تسهم في قوة حوكمة الشركات، خصوصاً عندما يكون أعضائها مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بدرجة مناسبة من المعرفة المالية. يمكن أن تؤثر الإختلافات في قوة ترتيبات حوكمة الشركات على المنهج المتبع في التدقيق، وعلى التفاعلات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

١٠٤. تعدّ الحوكمة الفعالة على نفس القدر من الأهمية بالنسبة للمنشآت الصغيرة، على الرغم من أن مجمل مواصفات الملكية قد تعني أن هياكل حوكمة الشركات الرسمية ليست ذات صلة ولجان التدقيق هي أقل شيوعاً. وفي كثير من المنشآت الصغيرة، يكاد ينعدم التمييز بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ وعلى المدير - المالك القيام بكل الدورين.

١٠٥. من المحتمل أن يزداد قبول المستخدمين لجودة التقارير المالية للمنشأة إذا اعتقدوا بأن لجنة التدقيق تتألف من أعضاء مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بدرجة مناسبة من المعرفة المالية. من المحتمل أيضاً أن تتعزز الثقة إذا تم إطلاع المستخدمين، ربما عبر تقرير سنوي، على الأنشطة التي قامت بها لجنة التدقيق، والقضايا الرئيسية التي عالجتها، والأسباب وراء الاستنتاجات التي توصلت إليها.

١٠٦. تقوم العديد من المنشآت، كجزء من حوكمتها وهياكل الرقابة الداخلية الخاصة بها، بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي. وفي حين تتباين أهداف ونطاق قسم التدقيق الداخلي بشكل واسع، إلا أنها تشمل عادةً أنشطة التأكيد والإستفسار المصممة لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة لدى المنشأة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وقد يشرف أولئك المكلفون بالحوكمة على قسم التدقيق الداخلي ومن المحتمل أن يكونوا معنيين بإثبات وجود تفاعل مناسب بين عمل المدقق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي.

١٠٧. فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي، يعدّ سلوك قادة المنشأة، وعادةً مدراء الشركة، ذو أهمية أساسية. فقد يعتبر البعض أن التدقيق الخارجي هو ضرورة تنظيمية فقط ينبغي تقليل تكلفته. في حين يثمن البعض الآخر التدقيق كعملية صارمة تمنحهم الثقة بأن المعلومات المالية المنشورة هي معلومات موثوقة وتتيح لهم فرصة الحصول على ملاحظات مفيدة من مراقب مستقل يتمتع بمعرفة واسعة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها المنشأة وبيئة الرقابة فيها وعملية إعداد التقارير المالية الخاصة بها. ويمكن أن يوفر أولئك المكلفين بالحوكمة لدى المنشأة تأثير إيجابي على جودة التدقيق من خلال إظهار اهتمام كبير في عمل المدقق، وإتخاذ الإجراءات عندما لا يرون أنه قد تم تحقيق جودة مناسبة في التدقيق.

١٠٨. في المنشآت الكبيرة، وخصوصاً الشركات المدرجة، توجد لجان التدقيق في الغالب للإشراف على العلاقة بين المنشأة والمدقق. وهذا يمكن أن يشمل تعيين المدقق، وتقييم إستقلالية المدقق (بما في ذلك تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق)، والموافقة على رسوم التدقيق. طالما أن لجان التدقيق تكون متحفزة لتحقيق أقصى قدر من الجودة في أعمال التدقيق بدلاً من تقليل التكلفة، فإنها توفر وسيلة للمساعدة في ضمان تخصيص موارد كافية ومناسبة في عملية التدقيق.

١٠٩. تقع على بعض لجان التدقيق أيضاً مسؤولية دراسة جودة التدقيق مباشرة والقيام بذلك كجزء من عملية إعادة تعيين المدققين أو عند دراسة رسوم التدقيق. ويمكن المساعدة في ذلك إذا كان لدى لجنة التدقيق عملية ومعايير رسمية لوصف سمات جودة التدقيق. تتأثر دراسة لجنة التدقيق لجودة التدقيق بالتفاعلات التي تحدث مع المدقق (أنظر الفقرات ٥٣-٥٦) وتحديدًا بالتقييم الذي يجري لمنهج التشكيك المهني المطبق.

١١٠. عادةً ما يكون هناك علاقة بين جودة التدقيق ونوعية وكمية الموارد المستخدمة في أدائه. وعادةً ما ينعكس ذلك على رسوم التدقيق. ومع ذلك، لا يمكن لرسوم التدقيق المتدنية على الإطلاق أن تكون مبرراً للفشل في تأمين موارد كافية للتدقيق والحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. ومن المهم أن تأخذ لجان التدقيق بعين الإعتبار ما إذا يتم التخطيط لتخصيص وقت كافي للتدقيق. وهذا مهم تحديداً عندما يتم التفاوض حول رسوم التدقيق

مباشرة مع الإدارة. وغالباً ما تكون الإدارة ذات تأثير كبير في تحديد رسوم التدقيق، وقد يكون لديها وجهة نظر مختلفة حول جودة التدقيق مقارنة بوجهة نظر لجنة التدقيق.

٦.٥ العوامل الثقافية الواسعة

١١١. يمكن أن تؤثر الثقافات الوطنية بشكل مباشر على سلوكيات وأفعال جميع الأطراف المعنية المشاركة في سلسلة توريد إعداد التقارير المالية وتؤثر بشكل غير مباشر على طبيعة ونطاق متطلبات المحاسبة والقوانين والأنظمة المعمول بها.

١١٢. تشمل الأبعاد الثقافية ما يلي:

(أ) السلوكيات تجاه السلطة - حيث تختلف درجة التفاوت داخل المجتمعات ("مسافة السلطة") وهذا يمكن أن يؤثر على طريقة تفاعل الأفراد المبتدئين مع الأفراد الأعلى رتبة، والعكس صحيح.

(ب) تجنب الشكوك - تختلف كيفية تعامل الأفراد مع الشكوك وهذا يمكن أن يؤثر على رغبتهم في الهيكلة والتنظيم وعلى استجاباتهم للأوضاع غير المنظمة.

(ج) السلوك الجماعي - إلى أي حد يتوقع المجتمع من الأفراد العمل بشكل جماعي أو بشكل مستقل.

(د) الشفافية - القيمة التي يمنحها المجتمع إلى التوازن الصحيح بين الشفافية والسرية.

١١٣. من المرجح أن تؤثر هذه الأبعاد الثقافية على الموضوعية والتشكيك المهني والطريقة التي يعمل بها الأفراد معاً ويصدرون الأحكام ويتواصلون مع الآخرين.

١١٤. ويمكن للإختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية أن تثير تحديات عملية لكل من المنشآت متعددة الجنسيات ومدققها. فقد تقرر إدارة المجموعة إتخاذ إجراءات محددة للتخفيف من آثار هذه التحديات من خلال تطبيق أنظمة رقابة فعالة على التقارير المالية على مستوى المجموعة والحفاظ على هذه الأنظمة. وقد تشمل هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- السياسات والإجراءات المتسقة في جميع البلدان التي تعمل فيها المجموعة.
- برامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الإحتيال.
- تقييم المدققين الداخليين لدقة واكتمال المعلومات المالية الواردة من العناصر.
- المراقبة المركزية لعمليات العناصر ونتائجها المالية.
- زيارات التواصل المنتظمة من إدارة المجموعة.
- إعاة الموظفين.

إن فهم الإختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية الواسعة يساعد مدقق المجموعة في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق المجموعة في مختلف الإختصاصات.

١.٦.٥ السلوكيات تجاه السلطة

١١٥. يوجد في بعض الثقافات نطاق واسع في توزيع السلطة بين الأفراد وفق تسلسل هرمي من المحتمل أن يؤثر على السلوك والإتصالات. على سبيل المثال، قد يعتبر في بعض الثقافات أنه من المهين والمخزي بأن يعترض الموظفون الأقل خبرة على آراء ووجهات نظر كبار الموظفين. يمكن أن يؤثر الإذعان المفرط للسلطة على رغبة المحاسبين ذوي الخبرة الأقل في المنشأة في التعبير عن أي مخاوف مع مشرفيهم كما يمكن أن يؤثر على علاقة العمل ضمن فريق العملية.

١١٦. التدقيق هو عملية تتطوي على عمل أفراد فريق العملية معاً والتواصل بشكل واضح ضمن كافة المستويات في هيكل الفريق. كما يتطلب أيضاً عقلية متشككة. وفي الثقافات التي تتسم بنطاق واسع في توزيع السلطة، قد يكون من الصعب على المدققين ذوي الخبرة الأقل طرح الأسئلة مباشرة على أفراد السلطة. في تلك الحالات، قد يقرر المدققون توسيع نطاق فحصهم للوثائق بدلاً من تحدي الإدارة بشكل مباشر من خلال طرح الإستفسارات.

٢.٦.٥ تجنب الشكوك

١١٧. تتميز بعض الثقافات بقدرة عالية على تحمل الشكوك أكثر من غيرها. ويمكن أن يؤثر هذا على المواقف تجاه المجازفة، ونقيضها، أي المحافظة. من المرجح أن يؤثر منهج المحافظة على إستراتيجيات أعمال الإدارة وسلوكها الداخلي وعلى الأحكام المحاسبية المتأصلة في إعداد التقارير المالية.

١١٨. من المرجح أيضاً أن يؤثر تجنب الشكوك على تقييم مخاطر المدققين وعلى مقدار الأدلة التي يحددون بأنها كافية وملائمة.

٣.٦.٥ السلوكيات الجماعية

١١٩. تمنح بعض الثقافات قيمة إجتماعية عالية للسلوك الجماعي مثل الولاء للدولة أو صاحب العمل أو العائلة. وفي مثل هذه الظروف، يكون من المحتمل جداً أن يلتزم الأفراد بمعايير وعمليات المجموعة. أما في مجتمعات أخرى، يتم تشمين وجهات نظر الأفراد ومناهجهم وبينما يمكن أن يشجع هذا التشكيك المهني فإنه من المرجح أيضاً أن يؤدي إلى تباين كبير في السلوك والنتائج.

٤.٦.٥ الشفافية

١٢٠. من الجوانب الأخرى للثقافة التي قد يكون لها تأثير على إعداد التقارير المالية وعلى فعالية تفاعلات المدقق مع الإدارة هو مدى السرية المتوقعة في شؤون الأعمال. إذ أن نقص الإمتثال أو الشفافية من قبل الإدارة قد يجعل من الصعب أكثر بالنسبة للمدققين اكتساب الفهم اللازم للمنشأة من أجل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بشكل صحيح.

٧.٥ تنظيم التدقيق

١٢١. ينطوي التنظيم على منح الترخيص للمؤسسات والأفراد لإجراء التدقيق، وتحديد المعايير والتفتيش على عمليات التدقيق لضمان جودتها، وإتخاذ إجراءات تأديبية في حال عدم الإمتثال للمعايير وفشل التدقيق. ويتم تنفيذ هذه الوظائف عادةً على المستوى الوطني من قبل هيئات تنظيمية مستقلة أو منظمات محاسبية مهنية، أو مزيج من الإثنين.

١٢٢. توفر القوانين ومعايير التدقيق وقواعد الأخلاقيات الأساس للعديد من جوانب التنظيم. وفي حين أن معايير التدقيق والمعايير الأخلاقية محددة على المستوى الوطني، إلا أن المعايير الوطنية تعتمد بشكل متزايد على المعايير الدولية التي يضعها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ومجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية.

١٢٣. تعتبر متطلبات التدقيق والمعايير الأخرى ذات الصلة هي الأكثر فعالية في حال تم تطبيقها بشكل صحيح. وهذا يشمل الوضع القانوني للمعايير، وعمليات التفتيش على التدقيق، والتحقق في مزاعم فشل التدقيق، وحسبما يكون مناسباً، في الإجراءات التأديبية المتخذة.

١٢٤. عادة ما يتم التفتيش على عمليات التدقيق على المستوى الوطني من قبل مؤسسة تدقيق مستقلة (مراجعة النظراء)، أو منظمة محاسبة مهنية (التي يتم إيكالها أحياناً بالمسؤولية من قبل جهة تنظيمية)، أو من قبل الجهات التنظيمية المستقلة للتدقيق. وتتص القوانين والأنظمة بشكل متزايد على أن التفتيش على عمليات التدقيق في الشركات المدرجة، وأحياناً في منشآت المصلحة العام، تقوم بها جهة تنظيمية مستقلة للتدقيق.

١٢٥. توفر عمليات التفتيش على التدقيق آلية هامة لتقييم إمتثال المدققين لمعايير التدقيق، وتقييم جوانب أخرى في جودة التدقيق وذلك اعتماداً على التكلفة المحدد. يمكن أن تؤدي الإجراءات المتخذة من قبل مؤسسات التدقيق لمعالجة نقاط الضعف التي يحددها مفتشو التدقيق إلى تحسينات في جودة التدقيق. وينبغي على مدى فترة من الزمن وصف النتائج ذات العلاقة من عمليات التفتيش على التدقيق وإبلاغها إلى الجهات الواضعة للمعايير.

١٢٦. غالباً ما يتم نشر نتائج عمليات التفتيش على التدقيق. ويؤدي نشر نتائج عمليات التفتيش على التدقيق إلى رفع مستوى الوعي بين الأطراف المعنية حول قضايا جودة التدقيق.

١٢٧. تمنح الترتيبات التأديبية الفعالة، إلى جانب اعتبارها كحافز لمؤسسات التدقيق للإمتثال للمعايير المعمول بها، الأطراف المعنية الأخرى الثقة في جودة التدقيق. وتشمل الترتيبات التأديبية الفعالة بأن يكون لدى أولئك المسؤولين عن التحقيق والوظائف التأديبية تكليف واضح وموارد كافية للقيام بعملهم.

٨.٥ بيئة المقاضاة

١٢٨. بالإضافة إلى التكاليف المباشرة المتكبدة في إجراء التدقيق، هناك احتمال بأنه قد يُطلب من مؤسسة التدقيق تعويض أحد الخصوم عن النتائج المتمخضة من فشل التدقيق. وتختلف مخاطر المقاضاة وأثرها على جودة التدقيق بين البلدان المختلفة.

١٢٩. يعتقد البعض أن مخاطر المقاضاة سوف تحسن جودة التدقيق لأنها سوف تؤدي بالمدقق لتقليل فرصة فشل التدقيق. في حين يعتقد آخرون أن مخاطر المقاضاة سيكون لها تأثير سلبي على جودة التدقيق لأنها سوف تؤدي إلى عقلية "تحقق" بدلاً من الجاهزية للتفكير في سبل التصدي لمخاطر التدقيق بطريقة مبتكرة، كما تحول دون إنضمام الأفراد الموهوبين إلى مهنة التدقيق أو البقاء فيها.

٩.٥ إجتذاب المواهب

١٣٠. التدقيق هو نشاط فكري ملح يتطلب تطبيق الأحكام الجيدة، وذهنية تميل لطرح التساؤلات، وقدرا كبيرا من المعرفة المتعلقة بالأعمال وإعداد التقارير المالية والتدقيق. وبينما تسعى المهنة إلى تزويد المدققين بالكفاءة اللازمة، إلا أن فعالية ذلك ستتأثر حتماً بكفاءة ومهارات موظفي التدقيق.
١٣١. يعتبر خريجو الجامعات في العديد من البلدان مصدراً هاماً للموظفين والكثير من هؤلاء سوف يتخصص في مجال المحاسبة والأعمال. ويمكن أن توفر هذه الخلفية كلا من المعرفة ذات الصلة والسلوكيات الأخلاقية المناسبة.
١٣٢. ويعدّ توظيف الكادر المناسب من الموظفين في مهنة التدقيق أمر أساسي في جودة التدقيق. وينبغي تعريف الموظفين المحتملين بمزايا مهنة المحاسبة في مرحلة مبكرة قدر الإمكان. لكن مزايا وإغراءات مهنة التدقيق تختلف بين البلدان وتتأثر بعوامل معينة مثل سمعة ومكانة هذه المهنة، وبالعوامل مباشرة أكثر مثل مستويات الأجور المقارنة والتصورات المتعلقة بجهود العمل المحتملة. فإذا كان هناك نقص في الموظفين المحتملين الذين يتمتعون بمستوى تعليمي مناسب، فقد يكون من الصعب توظيف الكادر السليم من الموظفين.

١٠.٥ الجدول الزمني لإعداد التقارير المالية

١٣٣. يمكن أن يؤثر الإطار الزمني الذي يُستكمل خلاله التدقيق على عمليات إعداد التقارير المالية وعلى الطريقة التي توافق بها الإدارة وأولئك المكلفون بالحوكمة على البيانات المالية. كما أن ظهور أنظمة إعداد التقارير المتسارعة في العديد من الإختصاصات يحدّ أيضاً من مدى قيام المدقق بالأعمال المفصلة بعد نهاية فترة إعداد التقارير. ونتيجة لذلك، أصبح من الضروري على نحو متزايد بالنسبة للمدقق الإعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية وأداء إجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة.
١٣٤. يتأثر توقيت إعداد المعلومات المالية أيضاً بحاجة الشركات المدرجة لإصدار تقديرات الأرباح أو النتائج الأولية في مرحلة مبكرة. ففي بعض الإختصاصات، يُطلب من المدققين الموافقة على هذا الإصدار أو أداء عمل محدد عليها. وتكمن ميزة هذا الأمر في أن المدقق سوف يشعر بالارتياح تجاه النتائج المالية قبل أن يتم نشر المعلومات ولكن يضيف ذلك المزيد من ضغوط الوقت.
١٣٥. يمكن أن تكون المواعيد النهائية لإعداد التقارير أقل إرهاقا بالنسبة لعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة مقارنة بالمنشآت المدرجة، مما يسمح للمدقق بالاستفادة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من الأحداث والعمليات بعد تاريخ الميزانية العمومية. وعلاوةً على ذلك، فإنه من الأقل شيوعاً بالنسبة للمنشآت الصغيرة أن تصدر تقديرات الأرباح قبل إستكمال التدقيق. ومع ذلك، فإنه ليس من المألوف بالنسبة للمنشآت الصغيرة تقديم البيانات المالية غير المدققة السنوية أو الشهرية أو الفصلية للبنوك والمزودين الآخرين لرؤوس الأموال.