

كلية بلاد الرافدين الجامعة
قسم المحاسبة - المرحلة الرابعة

معايير التدقيق الدولية

الدراسات الصباحية والمسائية

للعام الدراسي 2022/2021

استاذ المادة

الدكتور

خالد عبيد احمد

- المجموعة الأولى: (100 - 199) - قضايا تمهيدية.
- المجموعة الثانية: (200-299) - الهدف والمبادئ التي تحكم تدقيق القوائم المالية.
- المجموعة الثالثة: (300-399) - التخطيط.
- المجموعة الرابعة: (400-499) - تقدير المخاطر والرقابة الداخلية.
- المجموعة الخامسة: (500-599) - أدلة الاثبات.
- المجموعة السادسة: (600-699) - التدقيق الداخلي.

معايير التدقيق الدولية (ISA) International Standards on Auditing

وهي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تهم كل الدول التي تعتبر كعضو ضمن هذا الاتحاد.

❖ المجموعة الأولى (100 - 199) - قضايا تمهيدية:

وتُبين هذه المجموعة من المعايير المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير التدقيق الدولية والتي تُشير إليها المعايير باستمرار من خلال تفصيل المعايير، وكذلك تُبين أمور عامة تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وأهدافها.

أولاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست عام 1977، ويضم في عضويته (158) عضو ومنظمة في (118) دولة يُمثلون أكثر من (2,500,000) محاسب، يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء (وضع) معايير مهنية عالية المستوى، والتشجيع على اعتمادها ولتحقيق مهامه، فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم، ويهدف أيضاً الى تطوير المعايير الدولية للتدقيق وتطوير أخلاقيات المهنة والتعليم والتدريب المحاسبي.

ثانياً: إصداراته:

في عام 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) تحت مُسمى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتضمنت دراسة إعادة الهيكلة، بأنَّ المعايير المحاسبية يجب أن تُصمَّم معايير إبلاغ مالي دولية (IFRS) وفي الوقت نفسه تبنى المجلس الجديد جميع المعايير الصادرة من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومع ذلك فقد أجرى المجلس بعض التعديلات على تلك المعايير، ومن المعايير التي تم وضعها:-

- 1- المعايير الدولية للتدقيق وخدمات التأكيد.
- 2- معايير دولية لرقابة الجودة.
- 3- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- 4- معايير التأهيل الدولية.
- 5- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ثالثاً: تشكيلاته:

1- لجنة التعليم:

وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية)، بالإضافة الى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة الى موافقة المجلس.

2- لجنة السلوك المهني:

وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3- لجنة المحاسبة المالية والإدارية:

وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر ايجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، ولها أن تُصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

4- لجنة القطاع العام:

وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية.

رابعاً: عضويته:

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية أو (لجنة) معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Committee (IASC)

في عام 1973 أسست (لجنة) مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC) أثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة)، وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، وأن تدعم قبولها والتقيّد بها، وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واعتبرت لجنة المعايير بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية:

International Accounting Standards Board (IASB)

بعد حوالي (25) عاماً من البدء في تطوير المعايير، ظهرت الحاجة الى تغيير هيكل اللجنة، والشكل الجديد هو ((مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB))) والذي تقع على عاتقه المسؤولية

لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، حيث تشكّل المجلس في عام (2001) ليحلّ محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

خامساً: أهدافه:

يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الى الآتي:

- 1- تطوير ودعم معايير مهنية عالمية وقواعد السلوك المهني.
- 2- تشجيع التقارب في المعايير المحاسبية بشكل فاعل، وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد والأخلاقيات والتعليم ومعايير الإبلاغ المالي.
- 3- متابعة التحسين المستمر في جودة التدقيق والإدارة المالية.
- 4- تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة، لضمان تحقيق استمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية.
- 5- تشجيع الالتزام بشروط العضوية.
- 6- المساعدة في تطوير الاقتصاديات النامية، بالتعاون مع الجمعيات المهنية في البلدان المختلفة.
- 7- زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية.

❖ المجموعة الثانية (200 - 299) - الهدف والمبادئ التي تحكم تدقيق القوائم المالية:

تحتوي هذه المجموعة من المعايير التي تُبيّن الهدف من التدقيق والمبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق وشروط اتفاقيات التدقيق والأسس التي تحكم جودة عملية التدقيق، وبيان لمتطلبات توثيق عملية التدقيق ومسؤوليات المُدقّق الخاصة بالغش والمخالفات القانونية وموقف المُدقّق من ذلك.

أولاً: الهدف من تدقيق القوائم المالية:

إنّ هدف تدقيق القوائم المالية هو، تمكين المُدقّق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أُعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لآطار تقارير مالية مُحدّدة، وإنّ العبارات المستعملة لبيان رأي المُدقّق هي: « تعبر بصورة حقيقية وعادلة » أو « تُمثّل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية »، لها نفس المعنى.

وبالرغم من أنّ رأي المُدقّق يُعزّز مصداقية القوائم المالية، إلا أنّ مُستخدِم هذه القوائم لا يستطيع الافتراض بأنّ هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية الشركة، وإنّ هذا الرأي لا يُبيّن أنّ الإدارة قد قامت بتمشية أمور الشركة بشكل كفوء وفاعل.

ثانياً: المبادئ العامة لتدقيق القوائم المالية:

1- على المُدقّق الالتزام « بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين » الصادرة عن الاتحاد

الدولي للمحاسبين، وإنّ مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المُدقّق هي:

أ- الاستقلالية.

ب- الأمانة.

ج- الموضوعية.

د- الكفاءة والعناية المهنية.

هـ- السرية.

و- السلوك المهني.

ز- المعايير الفنية.

2- على المُدقّق تنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، هذه المعايير تحتوي على

المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، وكذلك فإنها تحتوي على الارشادات ذات العلاقة على

شكل شرح وايضاحات ومعلومات أخرى.

3- على المُدقّق تخطيط وأداء عملية التدقيق بطريقة تتضمن شكوكاً مهنية، مُدركاً بأنّ الظروف قد توجّد أسباباً تدعو الى الاعتقاد بأنّ القوائم المالية تتضمن معلومات مُظلمة بصورة جوهرية، فمثلاً يتوقّع المُدقّق عادةً أنّ يجد قرائن تدعم اقرارات الإدارة وعدم افتراض ضرورة صحتها.

ثالثاً: نطاق التدقيق:

مصطلح « نطاق التدقيق » يُشير الى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية في بعض الظروف لتحقيق هدف التدقيق، إنّ الإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق استناداً الى المعايير الدولية للتدقيق يجب أنّ يُحددها المُدقّق بعد أخذه بعين الاعتبار متطلبات المعايير الدولية للتدقيق والهيئات المهنية ذات الصلة بالموضوع والقوانين والتعليمات وشروط كتابة التكليف بالتدقيق ومتطلبات تقديم التقرير في الحالات المُوجِبَة لذلك.

رابعاً: تأكيدات المُدقّق:

التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق يهدف الى توافر تأكيدات معقولة بأنّ القوائم المالية ككل خالية من أي أخطاء جوهرية، وأنّ التأكيدات المعقولة هو مفهوم يتعلق بأنّ جميع القرائن وأدلة الاثبات في التدقيق ضرورية لتمكين المُدقّق من الاستنتاج بأنه ليس هناك أي خطأ جوهري في القوائم المالية ككل، وأنّ التأكيدات المعقولة ترتبط بشكل وثيق بعملية التدقيق ككل.

خامساً: المسؤولية عن القوائم المالية:

يكون المُدقّق مسؤولاً عن تكوين وإبداء الرأي حول القوائم المالية، وتكون الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية للشركة، وإنّ تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة من مسؤولياتها.

■ كتب التكليف بمهمة التدقيق:

من مصلحة العميل والمُدقّق أن يقوم المُدقّق بإرسال كتاب التكليف، ويُفضّل أن يرسل قبل المباشرة بالمهمة، وذلك للمساعدة في تجنّب أي سوء فهم مُتعلق بالمهمة، كتاب التكليف يُوثّق ويؤكّد موافقة المُدقّق على تعيينه، وعلى هدف ونطاق التدقيق، ومدى مسؤوليات المُدقّق تجاه العميل، وعلى شكل التقرير.

1- المحتويات الرئيسية لكتاب التكليف:

إنّ شكل ومحتويات كتاب التكليف بالتدقيق قد يختلف من عميل الى آخر، إلاّ أنه عموماً يتضمن الاشارة الى:

- أ- الهدف من تدقيق القوائم المالية.
- ب- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية.
- ج- نطاق التدقيق، متضمناً الى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة أو البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المُدقّق.
- د- شكل التقرير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج عملية التكاليف.
- هـ- الحقيقة القائلة بأنه بسبب طبيعة الاختيارات والمحددات الملازمة لعملية التدقيق، إضافة للمحددات الملازمة للحسابات والرقابة الداخلية، فإنَّ هناك مخاطر لا يمكن تجنبها في إمكانية بقاء بعض الأخطاء الجوهرية غير المكتشفة.
- و- الاطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال التدقيق يتم طلبها.

2- إعادة التكاليف بالتدقيق:

في حالة إعادة التكاليف بالتدقيق، على المُدقّق أن يدرس فيما إذا كانت الظروف تستوجب إعادة النظر في شروط التكاليف بالتدقيق لتعديلها، وإذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بالشروط الحالية للتكاليف، قد يُقرّر المُدقّق عدم ارسال كتاب تكليف جديد في كل فترة، ومع ذلك فإنَّ العوامل الآتية تجعل من المناسب إرسال كتاب جديد:

- أ- أي مؤشر يدل على أنّ العميل قد أساء فهم هدف ونطاق التدقيق.
- ب- أية تعديلات أو شروط خاصة بالتكاليف.
- ج- تغيرات حدثت مؤخراً في الإدارة العليا أو في مجلس الإدارة أو في الملكية.
- د- أي تغيير هام في طبيعة أو حجم أعمال العميل.
- هـ - متطلبات قانونية.

3- الموافقة على تغيير التكاليف:

على المُدقّق الذي يُطلب منه وقبل إكمال مهمة التدقيق بتغيير التكاليف الى تكليف آخر يتضمن مستوى أقل، أن يدرس مدى ملائمة قيامه بذلك.

■ رقابة الجودة على أعمال التدقيق:

على مكاتب (شركات) التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صُممت للتأكد بأنَّ كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير أو الممارسات المحلية المناسبة.

إنَّ اهداف سياسات رقابة الجودة التي تتبناها مكاتب (شركات) التدقيق تتضمن الآتي:

1- المتطلبات المهنية:

على كافة أفراد المكاتب (الشركات) الالتزام بمبادئ الاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

2-المهارات والكفاءات:

على المكتب (الشركة) أن يكون مزوّد بأفراد حصلوا وحافظو على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة للقيام بإنجاز مهامهم بالعناية اللازمة.

3- توزيع المهام:

يجب أن تعهد اعمال التدقيق الى أفراد يمتلكون درجات من التدريب الفني والكفاءة المهنية المطلوبة في مثل هذه الحالات.

4- الاشراف:

ينبغي أن يكون هناك توجيه واشراف ومتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير قناعة معقولة بأنّ العمل المنجز يفي بمعايير الجودة المناسبة.

5- التشاور:

ينبغي التشاور داخل وخارج المكتب (الشركة) عند الضرورة مع ذوي الخبرة المناسبة.

6- قبول والمحافظة على العملاء:

ينبغي على المكتب (الشركة) عند إجراء تقييم للعملاء المتوقعين ومراجعة تقييم العملاء الحاليين بصورة مستمرة.

7- المراقبة:

يجب على المكتب (الشركة) أن تُراقب باستمرار ملائمة وفاعلية تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

■ التوثيق في التدقيق:

على المُدقّق توثيق الأمور المهمة والتي توفر له قرائن لدعم رأيه، وكذلك قرائن بأنّ عملية التدقيق قد تمّت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.

« والتوثيق » يعني « أوراق العمل » الأساسية المُعدّة من قبل المُدقّق أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

1- أهداف التوثيق (أوراق العمل التدقيقي):

- أ- تُساعد في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
- ب- تُساعد في الإشراف والمتابعة على أعمال التدقيق.
- ج- تثبت أدلة الإثبات الناتجة عن تنفيذ عملية التدقيق لدعم رأي المُدقّق.

2- شكل ومضمون أوراق العمل:

- أ- على المُدقّق تهيئة أوراق العمل بالشكل الكامل والمُفصّل لكي يوفّر فهماً عاماً لعملية التدقيق.
- ب- على المُدقّق تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق في أوراق العمل، إضافة لتسجيله طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها، وكذلك تسجيله للنتائج والاستنتاجات المُستخرجة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.
- ج- يتم تصميم وتنظيم أوراق العمل لمواجهة الظروف ومتطلبات المُدقّق لكل عملية تدقيق، وتُسهّل أوراق العمل عملية التكليف بالأعمال وتوفر وسائل للرقابة على جودتها.

■ الاحتيال والخطأ في التدقيق Fraud and Error:

إنّ اصطلاح « الاحتيال » يُشير الى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة اشخاص من الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية، وقد يتضمّن الاحتيال:

- 1- التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات.
 - 2- اختلاس الأصول.
 - 3- طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات.
 - 4- تسجيل معاملات وهمية.
 - 5- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.
- أما اصطلاح « الخطأ » يُشير الى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية، مثل:
- 1- أخطاء محاسبية أو كتابية في السجلات تحت اليد وفي المعلومات المحاسبية.
 - 2- السهو أو إساءة فهم الحقائق.
 - 3- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.
- أولاً: مسؤولية الإدارة عن الاحتيال والخطأ:

إنَّ مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال والخطأ تقع على عاتق الإدارة وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة وللرقابة الداخلية، إنَّ تطبيق هذه النظم والرقابة الداخلية يُقلِّل لكنه لا يلغي إمكانية حدوث الاحتيال أو الخطأ.

ثانياً: مسؤولية المُدقِّق عن الاحتيال والخطأ:

لا يعتبر المُدقِّق ولا يمكن ان يُعتبر مسؤولاً عن منع الاحتيال أو الخطأ، وإنَّ إجراءات التدقيق السنوية مع ذلك قد تكون رادعة.

❖ المجموعة الثالثة معايير التدقيق الدولية (300 - 399) - التخطيط:

تهدف هذه المجموعة من المعايير الى وضع معايير وتوفير ارشادات لتخطيط عملية تدقيق القوائم المالية، إنَّ هذه المجموعة وضعت لتناسب التدقيق متكرر الحدوث. أما في التدقيق لأول مرة فقد يحتاج المُدقِّق لتوسيع عملية التخطيط الى حدود أبعد من هذا السياق.

أولاً: التخطيط لعملية التدقيق:

على المُدقِّق تخطيط عمل التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فاعلة. ونعني « **بالتخطيط** »: وضع خطة استراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويُخطط المُدقِّق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفوءة وبالتوقيت المطلوب.

ثانياً: أهمية تخطيط العمل:

- 1- إنَّ التخطيط الملائم لعمل المُدقِّق يُساعد في التأكد من أنَّ العناية الملائمة قد أُعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق، وإنَّ المشكلات المحتملة قد حُدِّدت، وأنَّ العمل سيتم انجازه بسرعة، كذلك يُساعد التخطيط على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الآخرين والخبراء.
- 2- إنَّ مدى التخطيط سوف يختلف استناداً الى حجم المنشأة، وتعقيدات عملية التدقيق وخبرة المُدقِّق مع المنشأة ومعرفته بطبيعة العمل.
- 3- إنَّ الحصول على معرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل، وتُساعد معرفة المُدقِّق لطبيعة العمل بتشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها تأثيراً مادياً على القوائم المالية.
- 4- قد يرغب المُدقِّق بمناقشة أجزاء من خطة التدقيق الشاملة وبعض إجراءات التدقيق مع لجنة التدقيق في المنشأة أو الإدارة أو الموظفين، وذلك لتطوير فاعلية وكفاءة التدقيق ولتنسيق

إجراءات التدقيق مع أعمال موظفي المنشأة، ومع ذلك فإن خطة التدقيق الشاملة وبرامج التدقيق تبقى مسؤولية المُدقّق.

ثالثاً: خطة التدقيق الشاملة:

على المُدقّق وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واضعاً المدى المُتوقّع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها.

في الوقت الذي يجب أن تحتوي خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإنّ التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة سوف يختلف استناداً الى حجم المنشأة وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية والتقنية الخاصة المستعملة من قبل المُدقّق.

رابعاً: الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المُدقّق بوضع خطة التدقيق الشاملة:

- 1- المعرفة بطبيعة العمل.
- 2- فهم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية.
- 3- المخاطر والأهمية النسبية.
- 4- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها.
- 5- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة.
- 6- الأمور الأخرى.

خامساً: برنامج التدقيق:

على المُدقّق وضع وتوثيق برنامج التدقيق بحيث يتضمّن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المُخطّطة والمطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق الشاملة، ويُعرّف برنامج التدقيق على أنه: « مجموعة من التعليمات الى المساعدين المشاركين في عملية التدقيق، وكذلك كأداة للرقابة وتوثيق التنفيذ الملائم للعمل، كذلك قد يحتوي برنامج التدقيق على أهداف التدقيق لكل مجال، وعلى موازنة الوقت التي يتم بها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق وإجراءاته ».

عند إعداد برنامج التدقيق، على المُدقق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ولمستوى الثقة المطلوب توفيره بإجراءات جوهرية، كذلك على المُدقق النظر لتوقيت اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية والتنسيق بين أية مساعدات متوقعة من قبل المنشأة، وعدد المساعدين المتوفر ومن المُدققين الآخرين أو الخبراء.

ويجب إعادة النظر بخطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك أثناء عملية التدقيق، ويكون التخطيط مستمراً خلال مدة التكليف بالتدقيق بسبب التغيرات في الشروط أو النتائج غير المتوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة.

■ معرفة طبيعة عمل المنشأة:

1- الحصول على المعرفة:

عند إجراء عملية تدقيق القوائم المالية، على المُدقق أن يكون لديه أو أن يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة تُمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد المُدقق بأن لها تأثير مهم على القوائم المالية او على الاختبارات أو على تقريره. فمثلاً إن هذه المعرفة يستعملها المُدقق في تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق. قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق على المُدقق الحصول على معرفة المكلف بتدقيقها، والنظر بإمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائمة لإجراء عملية التدقيق. وبعد قبول التكليف يتم الحصول على معلومات أخرى أكثر تفصيلاً، فكلما تقدمت عملية التدقيق فإن تلك المعلومات سوف يتم تقييمها وتحديثها.

وإن الحصول على المعرفة المطلوبة لطبيعة العمل هي عملية مستمرة وتراكمية من تجميع المعلومات وتقييمها وربط نتائج المعرفة بأدلة الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل التدقيق. إما فيما يتعلق بالتكليفات الخاصة بالتدقيق المستمرة، فعلى المُدقق تحديث وإعادة تقييم المعلومات التي يتم تجميعها سابقاً، ومن ضمنها معلومات مستقاة من أوراق العمل للسنة السابقة.

2- استعمال المعرفة:

« المعرفة » بطبيعة العمل هي اطار مرجعي يستند إليه المُدقق في إصدار آرائه المهنية.

إن فهم طبيعة العمل واستخدام هذه المعلومات بشكل مناسب سيساعد المُدقق على:

أ- تقدير المخاطر وتشخيص المشكلات.

ب- تخطيط وأداء عملية التدقيق بفاعلية وكفاءة.

ج- تقييم أدلة الاثبات.

د- توفير خدمات أفضل للعملاء.

وعلى المُدقق التأكيد من أنَّ المساعدين المشاركين بعملية التدقيق قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة لغرض مساعدتهم في إنجاز أعمال التدقيق التي أُنيّطت بهم.

ولكي يتم استخدام المعرفة بطبيعة عمل المنشأة بشكلٍ فاعل، فإن على المُدقق النظر بتأثيراتها على القوائم المالية ككل، فيما إذا كانت التأكيدات في القوائم المالية متفقة مع معرفة المُدقق بطبيعة عمل المنشأة.

■ الأهمية النسبية (المادية) في التدقيق:

على المدقق الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق عند قيامه بإجراء عملية التدقيق.

وعُرِّفَت « الأهمية النسبية » من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية بما يلي: « تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المُقدَّر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، وبالتالي فإنَّ الأهمية النسبية توفّر البداية أو القطع بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لكي تكون مفيدة ».

1- تقدير الأهمية النسبية (المادية):

عند تصميم خطة التدقيق، يقوم المُدقق بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية، وذلك لاكتشاف كمية الأخطاء الجوهرية، ومع ذلك فإنَّ كُلاً من مبلغ (كمّية) وطبيعة (نوعية) الأخطاء الجوهرية يحتاج الى أن يؤخذ بنظر الاعتبار.

ومن الأمثلة على (نوعية) الأخطاء الجوهرية هو الوصف غير الدقيق أو غير المناسب لسياسة محاسبية عندما يكون من المُرجَّح أن يُظلل مستخدم القوائم المالية بهذا الوصف، وكذلك عند الاخفاق في الإفصاح عن عدم تطبيق المتطلبات التنظيمية عندما يكون من المُرجَّح بأنَّ العبء الناتج عن القيود التنظيمية سوف يُضعف الى حدٍ كبير قابلية التشغيل.

ويحتاج المُدقق دراسة إمكانية وجود خطأ متعلق بمبالغ صغيرة نسبياً في حالة تراكمها التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، فمثلاً الخطأ في إجراء بنهاية الشهر قد يكون مؤشراً على احتمال وجود أخطاء جوهرية في حالة تكرار الخطأ شهرياً.

ويقوم المُدقق دراسة الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل إضافة لعلاقتها بأرصدة حسابات فردية أو بمجموعة من المعاملات أو بالإفصاح، وقد تتأثر الأهمية النسبية باعتبارات مثل المتطلبات التشريعية والقانونية، والاعتبارات المتعلقة بأرصدة حسابات القوائم المالية وبالعلاقات، وقد ينتج عن هذه العمليات مستويات مختلفة للأهمية النسبية تعتمد على أمور القوائم المالية المأخوذة بعين الاعتبار، وعلى المُدقق أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما:

أ- يُقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

ب- تقييم تأثير الأخطاء الجوهرية.

2- العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:

عند التخطيط لعملية التدقيق على المُدقق الأخذ بنظر الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل القوائم المالية خاطئة بشكل جوهري، إنَّ تقدير المُدقق للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات تُساعده على اتخاذ قرار بمسائل منها، البنود التي سيقوم باختبارها ؟ وهل سيقوم باستعمال العينات وإجراءات التحليل ؟، إنَّ ذلك يُساعد المُدقق على اختيار إجراءات التدقيق التي بمجموعها يُتوقع ان تؤدي الى تخفيض التدقيق الى مستوى منخفض مقبول.

وهناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية وبين مخاطر التدقيق، أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية، كلما انخفضت مخاطر التدقيق والعكس صحيح، ويأخذ المُدقق بالحسبان العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عندما يُقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، مثلاً - إذا قرّر المُدقق بعد التخطيط لإجراءات تدقيق مُعيّنة بأنَّ مستوى الأهمية النسبية مقبول هو أقل، فإنَّ مخاطر التدقيق ستزداد وعلى المُدقق التعويض عن ذلك بإحدى الطريقتين:

أ- تخفيض المستوى المُقرّر لمخاطر الرقابة، عندما يكون ذلك مُمكناً، ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوصات موسّعة أو إضافية للرقابة.

ب- تخفيض مخاطر الاكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المُخططة.

3- الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم أدلة الاثبات:

قد تختلف تقديرات المُدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعملية التدقيق، منها عند تقييمه لنتائج إجراءات التدقيق، ويحدث ذلك بسبب تغيّر الظروف أو تغيّر المعرفة التي يمتلكها المُدقق بسبب عملية التدقيق، فمثلاً، في حالة كون التخطيط لعملية التدقيق قد تم قبل انتهاء الفترة فإنّ المُدقق سوف يتوقع نتيجة النشاط والمركز المالي، وفي حالة كون النتائج الفعلية للنشاط والمركز المالي مغاير تماماً، فإنّ تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغيّر أيضاً، فضلاً عن ذلك فإنّ المُدقق قد يقوم خلال التخطيط لأعمال التدقيق وبشكل مقصود بتحديد مستوى الأهمية النسبية المقبول بمستوى أدنى من المستوى المُراد استعماله لتقييم نتائج التدقيق، إنّ هذا الاجراء قد يُتخذ لغرض التقليل من الاحتمال المُرجح بعدم اكتشاف معلومات خاطئة وتوفير هامش أمان للمُدقق عند قيامه بتقييم تأثير الأخطاء الجوهرية المُكتشفة خلال عملية التدقيق.

❖ المجموعة الرابعة (400 - 499) - تقدير المخاطر والرقابة الداخلية:

الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير ارشادات للحصول على فهم للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية، وعلى مخاطر التدقيق ومكوناتها: المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف.

مفهوم النظام المحاسبي:

« يعني سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لمنشأة ما، والتي تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية، مثل هذه الأنظمة تُحدد وتُجمع وتُحسب وتُصنّف وتُسجّل وتُلخّص وتُقدّم تقريراً بالمعاملات والأحداث الأخرى ».

❖ تقدير مخاطر التدقيق:

ورد مفهوم « مخاطر التدقيق » ضمن معايير التدقيق الدولية بأنها تعني المخاطر التي تؤدي الى قيام المُدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية تتضمن أخطاء جوهرية.

وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاث أنواع:

1- **المخاطر الملازمة أو الموروثة أو المتأصلة أو المتجزرة:** هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تُدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

2- مخاطر الرقابة (أو السيطرة): هي قابلية حدوث خطأ هام في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج مع اخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من دون أن تصنع أو تُكتشف وتُصحح في الوقت المناسب من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

3- مخاطر الاكتشاف: وهي المخاطر الناتجة عن عدم تمكّن إجراءات المُدقق التحقيقية (الاختبارات الجوهرية) من اكتشاف الانحرافات المادية، أي أنّ تلك الاجراءات لا تكتشف وجود خطأ في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تُدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من العمليات.

∴ مخاطر التدقيق = المخاطر المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف المقبولة

$$\frac{\text{مخاطر التدقيق المقبولة}}{\text{المخاطر المتأصلة} \times \text{مخاطر الرقابة}} = \text{مخاطر الاكتشاف}$$

❖ الاتجاهات الحديثة في الرقابة الداخلية:

أولاً: مفهومها ومراحل تطورها.

ثانياً: أهدافها.

ثالثاً: مكوناتها.

رابعاً: مراحل ووسائل فحصها.

أولاً: مفهومها ومراحل تطورها:

على المُدقق الحصول على فهم كافٍ للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فاعلة لتنفيذها، وعلى المُدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها قد خُفِضَتْ الى المستوى الأدنى المقبول.

وورد تعريف « الرقابة الداخلية » ضمن معايير التدقيق الدولية كالآتي:

« تعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول الى هدف الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل مُنظّم وكفوء، والمُتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع اكتشاف الاحتيال والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية في الوقت المناسب ».

وتُعدّ الرقابة الداخلية حجر الأساس الذي يعتمد عليه المُدقّق لإتمام عملية التدقيق، وقد مرّت الرقابة الداخلية بمراحل تطوّر بمفهومها، ففي عام 1936 عزّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة الداخلية بأنها: « مجموعة من الوسائل والطرائق التي تستخدمها المنشأة بقصد حماية النقدية وغيرها من الأصول، ولضمان الدقة المحاسبية للعمليات الواردة في السجلات ». «

وفي عام 1949 قام المعهد بتعريف الرقابة الداخلية على أنها: « الخطة التنظيمية للمنشأة، وكافة الطرائق والوسائل التي تتبعها من أجل حماية أصولها والتأكد من صحة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وزيادة الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية »، ويُعدّ هذا التعريف الأكثر شمولاً.

ثانياً: أهدافها:

تهدف الرقابة الداخلية الى:

- 1- حماية أصول المنشأة.
- 2- التأكد من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها.
- 3- زيادة الكفاءة التشغيلية لجميع أقسام وإدارة المنشأة.
- 4- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

ثالثاً: مكوناتها:

تشمل الرقابة الداخلية على خمسة مكونات يتم تصميمها وتنفيذها من قبل الإدارة لتوفير تأكيد معقول على تحقيق أهداف الرقابة، هذه المكونات هي:

1- بيئة الرقابة:

وتعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بالرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة، ولبينة الرقابة تأثير على فاعلية إجراءات الرقابة. ففي بيئة رقابية قوية مثلاً، كذلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل مُحكم وتُوظف التدقيق الداخلي بشكل فاعل، فإنّ ذلك سيُكمّل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة، ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فاعلية الرقابة الداخلية.

2- تقدير المخاطر:

ونعني به أنّ يتم تحديد طبيعة كل نشاط من أنشطة المنشأة ودراسة المخاطر المرتبطة، وفي ضوء تلك الأنشطة الرقابية التي تُقلّل من تلك المخاطر. على سبيل المثال الاحتفاظ بنسخة واحدة من المستندات يرتبط بذلك مخاطر تلف هذا المستند أو ضياعه، أما الاجراءات الرقابية

المناسبة فهي الاحتفاظ بأكثر من نسخة من هذه المستندات، ومثال آخر أمين الخزينة من الوظائف التي تعتبر فيها نسبة المخاطر عالية، فاحتمال قيام أمين الخزينة بسرقة الأموال أو التلاعب بها، وكإجراء رقابي هو أن يتم تعيين أمين الخزينة ووجود تأمين عليه ضد خيانة الأمانة.

3- أنشطة الرقابة:

تعتبر أنشطة الرقابة عن السياسات والإجراءات التي تُساعد في التأكد من تنفيذ الإدارة بصورة صحيحة وفي الوقت المُحدّد. وتتعلق أنشطة الرقابة، بالرقابة على التشغيل والرقابة على الالتزام، إذ تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بتقييم الأداء في جميع المستويات الإدارية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المُخطّط للموازنات التخطيطية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم، وتهدف أنشطة الرقابة الى التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح التي تخضع لها المنشأة.

4- نظم المعلومات والاتصالات:

ونعني بها ليس فقط النظام المحاسبي للمعلومات، إنما أي نظام آخر يُمكن أن يُوفّر المعلومات الى الإدارة، ويُفترض دراسة متطلبات هذه الأنشطة وفي ضوءها يتم وضع الأنشطة الرقابية، فبالنسبة للنظام المحاسبي يتطلب دراسة نوعية المستندات المطلوبة والسجلات والتقارير، وتحديد أسلوب التسجيل وتحديد الأشخاص المسؤولين عن تنفيذ النظام والذين تتوافر لديهم الكفاءة المطلوبة.

5- المراقبة (المتابعة):

المراقبة هي عملية يتم من خلالها تقييم جودة اداء الرقابة الداخلية مع مرور الزمن لتوفير تأكيد معقول، إنّ أهداف المنشأة سوف يتم تحقيقها ويجب على الإدارة متابعة الرقابة الداخلية لتحديد الظروف التي تؤدي الى الفاعلية التشغيلية لاسيما أنّ المخاطر هي في تغيّر مستمر، لذلك تحتاج الإدارة الى إعادة تصميم أنشطة الرقابة عندما تتغيّر المخاطر.

رابعاً: مراحل ووسائل فحصها:

يتم فحص الرقابة الداخلية من خلال المراحل الآتية:

- المرحلة الأولى: مرحلة جمع المعلومات الأولية عن الرقابة الداخلية وأغلبية هذه المعلومات قد تم جمعها أثناء الإجراءات التمهيدية وأثناء التخطيط للعمل.

- **المرحلة الثانية:** مرحلة فهم الرقابة الداخلية، ويتم في هذه المرحلة فهم طبيعة النظام كما هو مُنقذ من خلال استخدام وسائل عديدة، ومن هذه الوسائل:

أ- الاستبانة:

هي مجموعة من الأسئلة المكتوبة والتي تتعلق بمختلف المجالات والأنشطة الخاصة بالرقابة الداخلية، حيث أنّ الأسئلة غالباً ما تُصاغ بطريقة يمكن الاجابة عليها ب (نعم) أو (كلا)، حيث إنّ الاجابة ب (نعم) تعني، أنّ الرقابة الداخلية قوية أو أنّ الصفة الرقابية التي يتم السؤال عنها متوفرة، وإنّ الاجابة ب (كلا) تعني، أنه يوجد ضعف في الرقابة، أو أنّ الصفة الرقابية غير متوفرة، وعادة ما تحتوي الاستبانة على أعمدة إضافية، فقد يُضاف عمود لبيان فيما إذا كانت بعض الإجراءات لا تنطبق على وضع المنشأة أو النشاط، ويُضاف عادةً عمود آخر للملاحظات، وتُعتبر الاستبانة من الوسائل التي تتميز بسهولة استخدامها والاجابة عنها والرجوع إليها، وشموليتها واحتوائها على تفاصيل كثيرة، إلا أنها تعني معلومات تتعلق بأجزاء الرقابة بشكل منفرد دون ان تظهر الرقابة الداخلية كوحدة واحدة مترابطة.

ب- التقرير الوصفي:

بموجب هذا الأسلوب يعتمد المُدقق على نفسه بجمع المعلومات من خلال، زيارته لذلك النشاط، والمقابلات مع المسؤولين والوثائق التي يتم جمعها يستطيع من خلال هذه الوسائل كتابة تقرير يصف به العمل داخل الشعبة أو القسم، ومن خلال قراءته للتقرير ومقارنته بما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، يستطيع أن يُحدّد نقاط الضعف بالرقابة الداخلية، ومن مزايا هذا الأسلوب أن لا حاجة للقيام بالاختبارات، لأنّ المعلومات يجمعها بنفسه، ولكن من عيوبه أنّه يعتمد على درجة كفاءة المُدقق، وأنه لا يُمكن استخدام هذه الوسيلة لكل الأنشطة، خاصة الأنشطة غير المرئية، كما في حالة استخدام الحاسوب.

ج- خرائط النظم والمخططات الانسيابية:

تعتمد هذه الوسيلة على المُدقق في جمع المعلومات، أي أنها مُشابهة للتقرير الوصفي، ولكن بدلاً من كتابة التقرير، يقوم المُدقق برسم خرائط من خلال مجموعة من الرموز والاشارات المتعارف عليها، ومن مزايا هذا الأسلوب أو الوسيلة، أنها تعتمد على المُدقق بجمع المعلومات، ومن عيوبها أنّ هناك صعوبة في عملية رسم الخرائط.

د- الملخص التذكيري:

بموجب هذا الأسلوب يُثبت المُدقق الأنشطة الرقابية الأساسية التي يجب أن تتوفر بكل نشاط من أنشطة المشروع، ويقوم باختبارها والتأكد من وجودها داخل المنشأة، ومن أهم عيوب هذا الأسلوب أنه يتطرق فقط للأنشطة الرئيسية، ولا يهتم بالتفاصيل.

- **المرحلة الثالثة:** مرحلة كتابة التقرير، ويتم من خلال هذه المرحلة كتابة تقرير يُوضّح نقاط الضعف بالرقابة الداخلية ويمكن للمُدقق أن يعتمد على هذا التقرير في تحديد حجم العينة، ويمكن للمُدقق أيضاً أن يُزوّد العميل بنسخة من هذا التقرير كنوع من الخدمات الاستشارية.

❖ المجموعة الخامسة (500 – 599) – أدلة الإثبات:

الغرض من هذه المجموعة من معايير التدقيق الدولية، هو لوضع معايير وتوفير إرشادات لكمية ونوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية تدقيق القوائم المالية، وإجراءات الحصول على هذه الأدلة:

■ أدلة الإثبات وفقاً للمعايير الدولية:

تُعرّف أدلة الإثبات على أنها: « المعلومات التي يحصل عليها المُدقق للتوصّل الى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة الإثبات المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى ».

■ أدلة الإثبات الكافية والملائمة:

الكفاية والملائمة ترتبط بعلاقة متبادلة، وتُطبّق على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية، والكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتأكيد خاص وموثوقيتها، وعادةً ما يجد المُدقق بأن من الضروري الاعتماد على أدلة الإثبات المقنعة وليست القاطعة، وغالباً ما يسعى للحصول على أدلة اثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد.

إنَّ كفاية وملائمة أدلة الاثبات تتأثر بعوامل عدة منها:

- 1- تقدير المُدقّق لطبيعة المخاطر الملازمة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى رصيد الحساب أو مجموعة من المعاملات.
- 2- طبيعة النظام المحاسبي والضبط الداخلي وتقدير مخاطر الرقابة.
- 3- الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختياره.
- 4- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.
- 5- نتائج إجراءات التدقيق وبضمنها الاحتيال والخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.
- 6- مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.

وهناك نوعين من أدلة الاثبات، النوع الأول - المباشرة، أي يمكن الوصول إليها مباشرة، وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول، أما النوع الثاني - فيشمل الأدلة التي تم إنشاؤها لتلبية احتياجات المُدقّق، وتشمل المعلومات المُقدمة من الإدارة والعاملين، وتقويم الأنظمة والمصادقات الخارجية وغيرها.

وواجب المُدقّق أن يحصل على الأدلة التي تُبين أنّ القوائم المالية تتصف بالخصائص النوعية التي حدّدها اللجان والهيئات المُتخصصة والمعنية بإصدار معايير المحاسبة، مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة، وهذه الخصائص تشمل:

- 1- أن تكون القوائم المالية ملائمة أو مناسبة وذات صلة.
- 2- ان تكون القوائم المالية ذات مصداقية وموثوقية.
- 3- القابلية للفهم.
- 4- القابلية للمقارنة.

■ مصادر الحصول على ادلة الاثبات:

إنَّ موثوقية أدلة الاثبات تتأثر بمصادرها: الداخلية أو الخارجية، وبطبيعتها: المرئية أو المُوثقة أو الشفهية، وبينما تعتمد موثوقية أدلة الاثبات على الظروف الخاصة، إلا أنّ العموميات الآتية ستُساعد على تقدير مدى موثوقية أدلة الاثبات.

إنَّ أدلة الاثبات من المصادر الخارجية (مثلاً، المصادقات المستلمة من طرف ثالث) هي أكثر موثوقية من تلك التي تم الحصول عليها داخلياً.

وأدلة الاثبات التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر موثوقية عندما يكون النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ذوي العلاقة فاعلين.

وأدلة الاثبات التي يحصل عليها المُدَقِّق مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها من المنشأة.

كما أنّ أدلة الاثبات التي تكون على شكل وثائق أو المكتوبة أكثر موثوقية من تلك الشفهية.

■ أنواع أدلة الاثبات:

أولاً: الفحص الفعلي:

يُعدّ من أقوى أنواع الأدلة، ويعتمد على الوجود الفعلي، ويشمل قيام المُدَقِّق بفحص أو عدّ الأصول الملموسة، مثل المخزون والنقدية والأصول الثابتة، ومُطابَقة ذلك مع السجلات، ولا بد من التمييز بين المستندات التي تُمثّل قيمة بحد ذاتها والمستندات التي تُعدّ مُؤيدة لقيم مُعينة، حيث أنّ فحص المستندات ذات القيمة أو التي تُمثّل قيمة بحد ذاتها مثل، الشيكات وشهادات السهم وأوراق القبض، يُعدّ نوع من الفحص الفعلي، بينما فحص فواتير البيع والشيكات المُلغاة أو الكمبيالات المُلغاة وما شابهها، فإنه يُعدّ تدقيق مستندي.

ثانياً: المصادقات:

هي إجابات مكتوبة أو شفوية يحصل عليها المُدَقِّق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على أرصدة مُعينة أو بيان الأرصدة الموجودة لدى الطرف الآخر أو الاستفسار عن معلومات أخرى، وغالباً ما تكون المصادقة مكتوبة، حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراقه الخاصة بناءً على طلب المُدَقِّق وتُرسل تحت إشراف المُدَقِّق، حيث يطلب العميل من الطرف الآخر إعادة الجواب الى المُدَقِّق مباشرةً.

وتُقسم المصادقات بشكل رئيس الى قسمين:

1- المصادقات الايجابية: وفي هذا النوع يُطلب من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه أو

المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المُرسلة، وإعادة الجواب الى المُدَقِّق في حالة المُطابَقة أو عدم المُطابَقة، ويُفضّل استخدام هذا النوع من المُصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة أو تكون الأرصدة ذات أهمية نسبية حتى يكون هناك ضمان لاستلام الردود، وهناك نوعان من المصادقات الايجابية:

النوع الأول - يُسمى المصادقات العمياء، حيث يُطلب من الطرف الآخر كتابة الرصيد لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المُرسلة إليه، وغالباً ما يُستخدم هذا النوع في مُصادقات الذمم الدائنة، أما **النوع الثاني** - فيُطلب من الطرف الآخر بيان مدى مُطابَقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى ذلك الطرف.

2- المصادقات السلبية: وفي هذا النوع يُطلب من الطرف الآخر إعادة الجواب للمُدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المُرسلة إليه لا يتطابق مع الرصيد المُسجل في دفاتره، وقد سُميَ مُصادقة سلبية، لأنه يتم الاجابة في حالة كونها سلبية، وعادةً ما يُستخدم هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية قوية، أو تكون الأرصدة ليست ذات أهمية مادية.

ثالثاً: التوثيق والفحص المُستندي:

يقوم المُدقق بتدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق الأخرى التي قد يكون مصدرها من داخل شركة العميل او مصدر خارجي، ويمكن أن يقوم المُدقق بالتدقيق من الأسفل الى الأعلى، أي من مستندات القيد الأصلي الى القوائم المالية، حيث يكون الهدف الأساس في هذا النوع من التدقيق هو التأكد من الاكتمال، أي التحقق من أنّ جميع العمليات التي حدثت في المنشأة وتخصها قد سُجلت بالكامل، وقد يقوم المُدقق بالتدقيق من الأعلى الى الأسفل، حيث يبدأ من القوائم المالية من أجل التحقق من أنّ الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية هي أرصدة ناتجة عن عمليات حدثت في المنشأة وتخصها، وهو ما يُسمى الحدوث.

رابعاً: الملاحظة:

حيث يقوم المُدقق باستخدام حواسه المختلفة سواءً كان بالنظر أو الاستماع لتحقيق أهداف تدقيق مُعينة، فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون عند أدائهم للنشاطات، أو ملاحظة بعض الأصول، فعلى سبيل المثال، قد يقوم المُدقق بملاحظة الموظفين الذين يقومون بالجرد لمعرفة فيما إذا كانوا يلتزمون بإجراءات الجرد المعروفة والتي تم بيانها في دليل إجراءات خاص بها لدى المنشأة، فيتبين على سبيل المثال فيما إذا كان هناك اهتمام بكشف الجرد، ويتأكد من تدفق دخول البضاعة الى المستودع وخروجها منه خلال عملية الجرد ... وغيرها.

خامساً: الاستفسارات من العميل:

حيث يحصل المُدقق على معلومات من العميل وموظفيه، وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة او شفوية، وقد تتعلق هذه الاستفسارات بالرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي الى توفير متطلبات الرقابة الداخلية، وقد تتعلق هذه الاستفسارات بالالتزامات المُحتملة والأحداث العادية واللاحقة وأية أمور أخرى.

سادساً: إعادة التشغيل:

ويتمثل هذا النوع من الدلة بقيام المُدقق بإعادة بعض العمليات التي قام بها المحاسبون، مثل عمليات احتساب فحص الديون المشكوك فيها، والاندثار، وإعداد مُذكرة تسوية المصرف من جديد.

سابعاً: إعادة الاحتساب:

حيث يقوم المُدقق بالتحقق من عملية الاحتساب رياضياً، كالقيام بعمليات الجمع والطرح والضرب، وذلك للتأكد من الدقة الحسابية.

ثامناً: الفحص التحليلي:

أي استخدام ادوات التحليل المالي، كالنسب المالية والتحليل الأفقي والعمودي، ومن خلال الفحص التحليلي يمكن الوصول الى بعض الحقائق حول الحدّ الفاصل أو استمرارية المشروع أو صحة العرض والإفصاح.

■ الإجراءات التحليلية كإحدى الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الاثبات:

بيّن معيار التدقيق الدولي رقم (520) أنّ الإجراءات التحليلية « هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة وأنشطتها».

وعُرفت أيضاً بأنها « تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة، ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى، وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات او علاقات غير مُتوقعة، وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات».

وفي الحقيقة أنّ هدف الإجراءات التحليلية في أي مرحلة من مراحل التدقيق التي يبحث فيها المُدقق عن أدلة، هو توجيه المُدقق نحو الأدلة المطلوبة والتي تُمكنه من الخروج بالنتائج عن العملية التدقيقية وإصدار رأيه.

إنّ عملية التدقيق هي عملية بحث عن أدلة، وإنّ عملية التدقيق تتم بناءً على أسس تفصيلية وضمن اطار واضح ومفهوم حتى تُحقّق النجاح.

وتتضمّن الإجراءات التحليلية ما يلي:

1- دراسة مقارنة لمعلومات الوحدة الاقتصادية المالية، على سبيل المثال:

أ- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.

ب- النتائج المتوقعة للوحدة الاقتصادية، مثل الموازنات التقديرية والتنبؤات، وتوقعات المُدقق مثل تقدير الاستهلاك.

ج- معلومات الصناعة المُشابهة، كمقارنة نسبة مبيعات الوحدة الاقتصادية الى الذمم المدينة لها مع المعدلات السائدة في الصناعة أو مع منشآت أخرى ذات حجم مُماثل في نفس المجال من الصناعة.

2- دراسة العلاقات:

أ- بين مكونات المعلومات المالية التي يُتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتماداً على خبرة الوحدة الاقتصادية، مثل معدلات هامش الربح الاجمالي.

ب- بين المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة، مثل تكاليف الرواتب مع عدد الموظفين.

3- الاعتماد على إجراءات تحليلية جوهرية او اختبارات التفاصيل:

قد تكون الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمُدقق في مرحلة التأكيد عبارة عن اختبارات التفاصيل أو إجراءات تحليلية جوهرية أو مزيجاً منها. ويعتمد القرار حول أي من إجراءات التدقيق سيتم أدائها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية، على حكم المُدقق على الفاعلية والكفاءة المُتوقعة لإجراءات التدقيق المتوافرة لتخفيض مخاطر التدقيق في مرحلة التأكيد الى مستوى متدني مُناسب.

4- إجراءات تحليلية قامت بها الوحدة الاقتصادية:

قد يستعلم المُدقق من الإدارة عن توافر المعلومات اللازمة وموثوقيتها لتطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية، وعن نتائج أي إجراءات تحليلية قامت بها الوحدة الاقتصادية، وقد يكون فاعلاً استخدام البيانات التحليلية التي أعدتها الإدارة بشرط أن يكون المُدقق مقتنعاً بأنّ مثل هذه البيانات مُعدة على النحو المُناسب.

■ فوائد الإجراءات التحليلية:

بشكلٍ عام تعود الإجراءات التحليلية بفوائد مختلفة على المُدقق في كافة مراحل التدقيق، وتشمل هذه الفوائد:

1- تمكين المُدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية تتعلق بالبيانات المالية، وتكوين فكرة مُناسبة عن نشاط العميل من خلال مقارنة النسب المالية له مع المنشآت الأخرى في الصناعة التي يعمل فيها.

- 2- يمكن أن تُوجّه المُدَقِّق إلى بعض المشكلات المالية التي يواجهها العميل.
- 3- تمكين المُدَقِّق من تقويم قدرة العميل على الاستمرار.
- 4- يمكن أن تُنبّه المُدَقِّق إلى الانحرافات الموجودة في الحسابات.
- 5- يمكن أن تؤدي إلى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
- 6- تمكين المُدَقِّق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية للعميل.

■ مراحل استعمال الإجراءات التحليلية من قبل المُدَقِّق وأهداف كل مرحلة:

بيّنت معايير التدقيق الدولية المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المُدَقِّق أدوات الفحص التحليلي، ومدى إلزامية كل مرحلة وأهدافها، ومن المهم في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق أن يكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المُدَقِّق وتوقعات المُدَقِّق، وهذه المراحل هي:

✓ المرحلة الأولى – مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

وذلك في بداية عملية التدقيق، إذ تعتبر الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلزامية، وأهدافها هي:

- 1- الهدف الأساسي يتمثل في تمكين المُدَقِّق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.
- 2- معرفة فيما إذا كانت الأرقام الأولية مُتطابقة مع توقعات المُدَقِّق بناءً على دراسته لنشاط العميل والبيئة المحيطة والصناعة.
- 3- تحديد نقاط الضعف المُحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكلٍ عام.
- 4- توجيه موارد التدقيق إلى الأمور الأكثر أهمية.

✓ المرحلة الثانية – مرحلة الاختبارات التفصيلية (الجوهرية):

وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية القيام بالإجراءات التحليلية في هذه المرحلة اختيارية، وأهم أهدافها في هذه المرحلة هي:

تزويد المُدَقِّق بمستوى مناسب من الثقة، فضلاً عن مستوى الثقة في الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية، مما يُمكن المُدَقِّق من الاقتناع بأن مخاطر التدقيق في أدنى حدٍ لها، وبالتالي تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية الأخرى. وقد بينت المعايير الدولية للتدقيق أنه على المُدَقِّق إذا قرّر استخدام الإجراءات التحليلية من ضمن الاختبارات الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- 1- مراعاة أهداف الإجراءات التحليلية وتحديد إمكانية الاعتماد على نتائجها.

2- طبيعة الوحدة الاقتصادية التي يقوم بتدقيق حساباتها، ومدى وجود أقسام وفروع ومعلومات خاصة بهذه الأقسام والفروع، وبالتالي تحديد ما إذا كان من المناسب القيام بالإجراءات التحليلية للوحدة ككل أو للأقسام والفروع.

3- مدى توافر المعلومات اللازمة للقيام بعملية التحليل، سواءً كانت المعلومات مالية أو غير مالية، مثل المعلومات الخاصة بعدد وحدات الانتاج أو عدد الوحدات المُباعة.

4- تحديد فيما إذا كانت المعلومات المتوفرة تُمثّل أهداف تسعى الوحدة لتحقيقها أم أنها توقعات.

5- مصدر المعلومات المتوفرة هل هي معلومات داخلية أم خارجية.

6- أن يأخذ المُدقق بعين الاعتبار المعلومات السابقة المتوفرة لديه من خلال تدقيقه السابق.

✓ المرحلة الثالثة - المرحلة النهائية في التدقيق:

وذلك عندما يقوم المُدقق بتقييم الأدلة المختلفة والخروج بالرأي النهائي. وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية هذه الخطوة إلزامية، وتهدف هذه الخطوة بشكلٍ رئيسي الى تمكين المُدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكلٍ عام، بالإضافة الى إمكانية الحكم على استمرارية الوحدة، أي أنّ الهدف الرئيسي من وراء استخدامها في هذه المرحلة، هو تمكين المُدقق من تكوين الصورة النهائية عن القوائم المالية.

❖ المجموعة السادسة (600 - 699) - التدقيق الداخلي:

■ مفهوم التدقيق الداخلي:

تطوّر مفهوم التدقيق الداخلي مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة واطمئنان مجالس الإدارة الى سلامة العمل، وحاجتها الى بيانات دورية دقيقة لمختلف الأنشطة من أجل اتخاذ القرار المناسب واللازم لتصحيح الانحرافات ورسم السياسة المستقبلية، وقد ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي كما هو معروف بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وازدادت الحاجة إليه بعد الحرب العالمية الثانية، وذلك بسبب كبر حجم المنظمات وتوسّعها الجغرافي، وزيادة التعقيد في العمليات ولا مركزية الإدارة والتغيرات التكنولوجية المُتسارعة.

كما أسهمَ في ازدياد الحاجة الى هذه الوظيفة، اعتماد المُدقق الخارجي على عمل المُدقق الداخلي واعتماده على العيّات الاحصائية، بدلاً من الفحص الشامل، الأمر الذي حدّ من قدرته على دراسة جميع النواحي المالية والإدارية بالوحدة الاقتصادية، وهذا ما دفع الاتحاد الدولي للمحاسبين الى وضع معيار خاص بالتدقيق يتعلق بمدى استفادة المُدقق الخارجي من المُدقق الداخلي.

■ العوامل التي أسهمت بتطوّر التدقيق الداخلي:

- 1- توسّع حجم المشاريع وانفصال الملكية عن الإدارة.
- 2- تغيّر طبيعة عمل المُدقّق والهدف، والحاجة الى المعلومات الدقيقة.
- 3- إنشاء معهد المُدقّين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية.

■ التعريف والأهداف:

في عام 1999 أصدر معهد المُدقّين الداخليين أحدث تعريف للتدقيق الداخلي، حيث عُرف على أنه: « نشاط مُستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف الى إضافة قيمة للشركة، وتحسين عملياتها، ويُساعد التدقيق الداخلي الشركة على تحقيق أهدافها من خلال، انتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وفاعلية الرقابة الداخلية وفاعلية الحوكمة ».

وقد حدّد معهد المُدقّين الداخليين الأمريكي اهداف التدقيق الداخلي بالآتي:

- 1- التأكّد من أنّ السياسات والخُطط والإجراءات الموضوعية من قِبَل الإدارة تُنفّض كما هي دون أي انحراف.
- 2- تدقيق وتقييم مدى كفاءة وفاعلية وسائل الرقابة المالية والمحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- 3- التأكّد من توفّر حماية كافية لأصول الوحدة الاقتصادية ضد السرقة والاختلاس والاسراف.
- 4- التحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والاحصائية المُثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة.
- 5- تقويم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية.

■ أنواع التدقيق الداخلي:

1- التدقيق المالي Financial Audit:

ويُقصد به تحليل نشاط الوحدة الاقتصادية وتقويم الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والتقارير المالية ومقدار الاعتماد عليها.

2- تدقيق الالتزام Compliance Audit:

وهو مراجعة الضوابط الرقابية والمالية والعمليات التشغيلية للحكم على جودة الأنظمة وملائمتها التي وُضعتْ للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.

3- التدقيق التشغيلي Operational Audit:

وهو مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة هذه الوظائف وفعاليتها وملائمتها، عن طريق تحليل الهيكل التنظيمي، وتقويم حجم كفاءة الأساليب الأخرى المُتبعة للحكم على مقدار تحقيق أهداف المنشأة عن طريق هذه الوظائف.

■ معايير التدقيق الداخلي:

وتشمل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، معايير الخصائص اللزوم توافرها ومعايير الداء، فأما معايير الخصائص اللزوم توافرها فتتناول، خصائص الأجهزة والأفراد الذين يتولون أداء أنشطة التدقيق الداخلي، وأما معايير الأداء فُحدّد طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي، وتُعد بمثابة معايير للجودة، بما يمكن معه من تقييم أداء تلك الأنشطة على أساسها، وتتضمّن خدمات التأكيد التي يشملها نشاط التدقيق الداخلي، قيام المُدقّق الداخلي بإجراء تقييم للأدلة الثبوتية اللازمة، بما يكفل إبداء رأي أو استنتاج موضوعي فيما يتعلق بأي عملية أو نظام أو أي موضوع آخر يكون داخلياً في نطاق أعمال التدقيق التي يقوم بها، ويُحدّد المُدقّق الداخلي طبيعة ونطاق عملية التأكيدات التي يزعم القيام بها.

• المجموعة الأولى - معايير الخصائص:

1- الهدف والصلاحيّة والمسؤولية:

ينبغي تحديد هدف وصلاحيّة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديداً رسمياً ضمن نظام التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي، على أن يُصادق عليها مجلس الإدارة.

2- الاستقلالية والموضوعية:

ويتم ضمان استقلالية المُدقّق من حيث جعل ارتباطه الإداري بأعلى سلطة مُمكنة مُستقلاً عن الجهات التي يُدقّق أعمالها، كذلك عدم تكليف المُدقّق بالقيام بمهام تنفيذية فيما بعد قد يقوم بتدقيقها، كذلك وضع مقاييس أو معايير للعمل تُساعد في الوصول الى نتائج موضوعية.

3- المهارة والعناية المهنية اللازمة:

ويهتم هذا المعيار بالتأهيل العلمي والعملية للمُدقّق وبقواعد السلوك المهني التي يُفترض أن يلتزم بها في تعامله مع الآخرين.

4- جودة عمل المُدقّق:

ويتم ضمان هذه الجودة من خلال، مدى التزامه بالمعايير الخاصة بعمله وواجباته الوظيفية، ويتولى قياس الجودة جهات خارجية مُتمثلة بالمُدقق الخارجي أو جهات داخلية مُتمثلة بالإدارة أو لجنة التدقيق أو رئيس الجهاز.

• المجموعة الثانية - معايير الأداء:

وهي المعايير التي تُوضّح أداء العمل للمُدقق الداخلي، وتحتوي على سبعة معايير رئيسية:

1- معيار إدارة العمل:

ويُلخّص هذا المعيار واجبات رئيس جهاز التدقيق الداخلي من خلال وضع الخطة السنوية والبرامج، وتقسيم العمل وتقييم أداء الموظفين، ومحاولة تطوير كفاءتهم من خلال الدورات التدريبية، كذلك التنسيق مع المُدقق الخارجي.

2- معيار التخطيط للعمل:

ويُوضّح هذا المعيار ضرورة وضع خطة سنوية للعمل وتنفيذ العمل من خلال برامج خاصة وليس بشكل ارتجالي.

3- معيار تنفيذ العمل (أداء العمل):

يرتبط هذا المعيار بإجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات.

4- معيار توصيل النتائج:

يرتبط هذا المعيار بالتقارير التي يُقدّمها المُدقق للجهات المعنية والتي يُلخص فيها أهم النتائج التي وصل إليها.

5- معيار متابعة النتائج:

حيث يقوم المُدقق بمتابعة مدى الأخذ بملاحظاتِه التي قدّمها سابقاً من خلال تقاريره.

6- معيار نطاق العمل:

ويُوضّح هذا المعيار مدى عملية التدقيق والجوانب التي تشملها، وحدد نطاق عمل المُدقق بفحصه أنشطة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وقواعد التحكم المؤسسي.

7- معيار تحديد مستوى المخاطر المقبول:

حيث يُسهّم المُدقق مع الإدارة في تحديد مستوى المخاطر الذي يتم قبوله في أعمال المنشأة.