# أدلة الإثبات - اعتبارات إضافية لبنود محددة

# AUDIT EVIDENCE – ADDITIONAL CONSIDER ATION FOR SPECIFIC ITEMS


| المحتويات | الفقرات |
|---|---|
| مقدمة | 3-1 |
| القسم (أ): حضور العد الفعلي للمخزون | 18-4 |
| القسم (ب): مصادقة الذمم المدينة | 30-19 |
| القسم (ج): الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى والمطالبات | 37-31 |
| القسم (د): التقييم والإفصاح عن الإستثمارات طويلة الأجل | 41-38 |
| القسم (هـ): المعلومات القطاعية | 45-42 |


يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي اسود وثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها ، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس فقط الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبعية السوداء الثخينة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل اكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور المادية فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.

## مقدمـة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات إضافية، لتلك الإرشادات التي تضمنها المعيار الدولي للتدقيق (500) المعنون (أدلة الإثبات)، والمتعلقة ببعض المبالغ والافصاحات الأخرى الخاصة في البيانات المالية.

2. إن تطبيق المعايير والإرشادات المتوفرة في هذا المعيار الدولي للتدقيق، سوف يساعد المدقق في الحصول على أدلة إثبات تتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية والافصاحات الأخرى ذات العلاقة.

3. يتضمن هذا المعيار الدولي للتدقيق الأقسام التالية:

القسم (أ): حضور الجرد الفعلي للمخزون.
القسم (ب): مصادقة حسابات تحت التحصيل (المدينون).
القسم (ج): الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى والمطالبات.
القسم (د): التقييم والإفصاح عن الاستثمارات طويلة الأجل.
القسم (هـ): المعلومات القطاعية .

## القسم (أ): حضور الجرد الفعلي للمخزون

4. تضع الإدارات عادة إجراءات تتضمن القيام بالجرد الفعلي للمخزون مرة واحدة على الأقل سنويا، وذلك ليكون كقاعدة لإعداد البيانات المالية أو للتأكد من صحة نظام الجرد المستمر.

5. **في حالة كون المخزون جوهريا للبيانات المالية، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومقنعة تتعلق بوجود المخزون وحالته، وذلك بالحضور فعليا لعملية الجرد الفعلي للمخزون ما لم يكن ذلك غير عملي.** مثل هذا الحضور سوف يمكن المدقق من فحص المخزون، ومن ملاحظة تطبيق إجراءات الإدارة لتسجيله، والسيطرة على نتائج الجرد، وتوفير أدلة بإمكانية الاعتماد على إجراءات الإدارة.

6. **في حالة عدم تمكن المدقق من حضور الجرد الفعلي في التاريخ المحدد، بسبب ظروف منظورة، فعليه إجراء أو ملاحظة الجرد الفعلي لبعض المخزون في تاريخ آخر، وعند الضرورة، إجراء اختبارات للمعاملات الطارئة.**

7. **في حالة كون حضور الجرد غير مجد، بسبب عوامل مثل طبيعة المخزون وموقعه، فعلى المدقق دراسة فيما إذا كان إجراءات بديلة توفر أدلة إثبات كافية وملائمة لوجود المخزون وحالته، وليستنتج عدم حاجة المدقق للإشارة إلى تحديدات لنطاق التدقيق.** مثلا إن توثيق المبيعات اللاحقة لبنود خاصة في كشوف الجرد والتي اقتنيت أو اشتريت في تاريخ سابق لعملية الجرد الفعلي قد يوفر دليل إثبات كاف وملائم.

8. عند تخطيط حضور عملية الجرد الفعلي أو الإجراءات البديلة، على المدقق مراعاة ما يلي:

- طبيعة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي المستعمل والمتعلق بالمخزون.
- المخاطر الضمنية ومخاطر الاكتشاف ومخاطر الرقابة، والأهمية النسبية للمخزون.
- فيما إذا كانت هناك إجراءات كافية متوقع وضعها، وإرشادات ملائمة صدرت للجرد الفعلي للمخزون.
- توقيت عملية الجرد.

- مواقع الاحتفاظ بالمخزون.
- الحاجة إلى مساعدة خبير.

9. عندما تحدد الكميات بواسطة الجرد الفعلي ويحضر المدقق هذا الجرد، أو عندما تطبق المنشأة نظام الجرد المستمر وحضور المدقق هذا الجرد مرة واحدة أو عدة مرات خلال السنة، فعلى المدقق أن يلاحظ عادة إجراءات الجرد وأن يقوم بأداء اختبارات للجرد.

10. في حالة استخدام المنشأة إجراءات لتقدير الكمية الفعلية، مثلاً تقدير كومة للفحم، فإن المدقق يحتاج لأن يقتنع بمعقولية هذه الإجراءات.

11. عند إجراء عملية الجرد في عدة مواقع، على المدقق أن يقرر المواقع التي من المناسب الحضور فيها، آخذا بالحسبان الأهمية النسبية للمخازن وتقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة في مختلف المواقع.

12. يقوم المدقق بفحص تعليمات الإدارة المتعلقة بـ: تطبيق إجراءات الرقابة، مثلاً، تجميع كشوفات المخزون المستعملة، والتأكد من كشوفات المخزون غير المستعملة، وإجراءات العد وإعادة العد.. تحديد التشخيص الدقيق لمرحلة اكتمال الاعمال تحت التنفيذ والتشغيل، والمواد بطيئة الحركة، والمواد التالفة أو المتضررة، والمخزون المملوك من قبل طرف ثالث، مثلاً، بضاعة. فيما إذا كانت هناك ترتيبات مناسبة تتعلق بحركة المخزون بين المناطق، وتصدير واستلام المخزون قبل وبعد تاريخ القطع.

13. لكي يحصل على تأكيد بأن إجراءات الإدارة قد طبقت بشكل مناسب، يقوم المدقق بملاحظة إجراءات الموظفين واداء اختبارات للعد. وعند أداء العد على المدقق اختبار كل من اكتمال وصحة سجلات العد وذلك بتتبع بنود مختارة من تلك السجلات ومطابقتها مع الجرد الفعلي، وتتبع بنود مختارة من الجرد الفعلي ومطابقتها مع سجلات العد. وعلى المدقق مراعاة مدى الحاجة إلى الاحتفاظ بنسخ من سجلات العد تلك لغرض إجراء اختبارات ومقارنات لاحقة.

14. كذلك على المدقق مراعاة إجراءات عملية الفصل وبضمنها تفاصيل عن حركة المخزون قبل العد مباشرة، وخلال وبعد العد، وذلك لكي يمكن التحقق حسابيا من صحة هذه الحركات في تاريخ لاحق.

15. لأسباب عملية، فإن الجرد، الفعلي للمخزون يمكن أن ينفذ في تاريخ غير تاريخ نهاية الفترة المالية. وعادة يكون ذلك مناسباً فقط لأغراض التدقيق، في حالة كون تقدير مخاطر الرقابة بمستوى أقل من عال. على المدقق تقدير فيما إذا كانت التغييرات في المخزون بين تاريخ العد ونهاية الفترة المالية قد سجلت بشكل صحيح وذلك من خلال تنفيذ إجراءات مناسبة.

16. عند قيام المنشأة بالعمل بنظام الجرد المستمر والذي يستعمل لتحديد رصيد نهاية المدة، فإن المدقق يقوم، من خلال تنفيذ إجراءات إضافية، بتقدير فيما إذا كانت أسباب أية اختلافات مهمة بين الجرد الفعلي وبين سجلات الجرد المستمر مفهومة، وان السجلات قد تم تعديلها بشكل صحيح.

17. على المدقق اختبار كشف الجرد النهائي لتقدير فيما إذا كان الكشف يعكس بشكل دقيق الجرد الفعلي للمخزون.

18. في حالة وجود المخزون تحت حيازة ورقابة طرف ثالث، على المدقق أن يحصل، في العادة، على مصادقة مباشرة من الطرف الثالث حول كميات وحالة المخزون الذي يحتفظ به نيابة عن المنشأة. واستناداً للأهمية النسبية لهذا المخزون فإن على المدقق مراعاة ما يلي :

- أمانة واستقلالية الطرف الثالث.
- ملاحظة، أو ترتيب قيام مدقق أخر، بملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.
- الحصول على تقرير مدقق حول ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للطرف الثالث، للتأكد من أن المخزون قد تم عده بشكل صحيح وانه تحت حماية كافية.
- فحص الوثائق المتعلقة بالمخزون لدى الطرف الثالث، مثلاً، إيصالات المستودعات، أو الحصول على مصادقة من أطراف أخرى عندما يكون هذا المخزون قد تم رهنه كضمانة.

**القسم (ب): مصادقة الذمم المدينة**

19. **عندما تكون الذمم المدينة جوهرية للبيانات المالية، وعندما يكون هناك توقعاً معقولاً بأن المدينين سيستجيبون، يقوم المدقق عادة بالتخطيط للحصول على مصادقات مباشرة لحسابات الذمم المدينة أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات.**

20. توفر المصادقة المباشرة أدلة إثبات موثوق بها لوجود المدينين ودقة أرصدة حساباتهم المسجلة. ومع ذلك فإنها عادة لا توفر أدلة على قابلية التحصيل أو على وجود أرصدة مدينة غير مسجلة.

21. **عندما يتوقع المدقق عدم استجابة المدينون، عليه أن يخطط للقيام بإجراءات بديلة.** مثلاً اختبار المقبوضات النقدية اللاحقة المتعلقة برصيد حساب خاص أو بقيود فردية في نهاية المدة.

22. يتم اختيار الحسابات المطلوب المصادقة عليها بالطريقة التي تمكن المدقق للوصول إلى استنتاج مناسب لوجود وصحة حسابات المدينون ككل، آخذا بعين الاعتبار مخاطر تدقيق محددة وإجراءات مخططة أخرى.

23. يتم إرسال طلبات المصادقة من قبل المدقق، ويطلب من المدينين الرد مباشرة إلى المدقق. وتتضمن مثل هذه الطلبات تفويضاً من الإدارة إلى المدينين للإفصاح عن أية معلومات ضرورية إلى المدقق.

24. إن طلب المصادقة على الأرصدة قد يأخذ شكلاً ايجابياً، حيث يطلب من المدينين تأييد صحة أو عدم صحة الرصيد المسجل، أو يأخذ شكلاً سلبياً، حيث تطلب الإجابة فقط في حالة عدم الموافقة على صحة الرصيد المسجل.

25. توفر المصادقات الإيجابية أدلة موثوقة أكثر مما توفرها المصادقات السلبية. وإن الاختيار بين شكل المصادقة والسلبية سوف يعتمد على الظروف، ومن ضمنها تقديرات المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة. وتفضل المصادقات الإيجابية عندما يكون تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة عال، نظراً إلى أن عدم الرد في المصادقات السلبية قد يعزى إلى أسباب لا علاقة لها بتأييد صحة الرصيد المسجل.

26. من الممكن استخدام مزيج مركب من المصادقات الإيجابية والسلبية. فمثلاً عندما يكون مجموع أرصدة حسابات المدينون يحتوي على عدد قليل من الأرصدة الكبيرة وعدد كبير من الأرصدة الصغيرة، فإن المدقق قد يقرر بأن من المناسب الحصول على مصادقة لكافة الأرصدة الكبيرة، أو عينة منها، بموجب طلبات لمصادقات إيجابية، ولعينة من الأرصدة الصغيرة باستخدام طلبات لمصادقات السلبية.

27. عند استعمال المصادقات الإيجابية، على المدقق أن يرسل، عادة، تذكيراً إلى المدينين الذين لم يقوموا بالرد خلال وقت معقول. وقد تتضمن الردود استثناءات تحتاج إلى استقصاء كلي.

28. **في حالة عدم استلام إجابة لمصادقة إيجابية، يجب تطبيق إجراءات بديلة أو معاملة البند كخطأ.** ومن أمثلة الإجراءات البديلة اختبار المقبوضات النقدية اللاحقة أو اختبار مستندات المبيعات أو مستندات الإرسال. وبالنسبة للبنود التي لم تستلم ردوداً بشأنها ولم يتم تطبيق إجراءات بديلة لها، فتعامل كأنها أخطاء وذلك لأغراض تقييم أدلة الإثبات التي تم توفيرها بموجب عينة التدقيق.

29. لأسباب عملية، وعندما تقدر مخاطر الرقابة بأقل من عالية، قد يقرر المدقق بأن يحصل على مصادقات لأرصدة حسابات تحت التحصيل في تاريخ نهاية المدة، مثلاً، عندما تستكمل عملية التدقيق خلال وقت قصير بعد تاريخ الميزانية العامة. في مثل هذه الحالات، على المدقق متابعة واختبار المعاملات الواقعة بين الفترتين وحسب الضرورة.

30. **في حالة طلب الإدارة من المدقق عدم الحصول على مصادقة أرصدة معينة لأرصدة المدينون، يقوم المدقق بالأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت هناك أسباب صحيحة لمثل هذا الطلب.** فمثلاً، في حالة كون الحساب الخاص المتنازع عليه مع المدين وان الاتصالات بالنيابة عن المدقق قد تؤدي إلى جعل المفاوضات الحساسة الجارية بين المنشأة والمدين أكثر سوءاً. **وقبل الموافقة على الرفض المبرر، على المدقق اختبار أية أدلة متوفرة لدعم تفسيرات الإدارة. في مثل هذه الحالات، على المدقق استعمال إجراءات بديلة على الحسابات المدينة غير الخاضعة للمصادقة عليها.**

**القسم (ج): الاستفسارات المتعلقة بالدعاوى والمطالبات**

31. إن الدعاوى والمطالبات والتي تكون المنشأة طرفاً فيها قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، ولذا قد يتطلب الإفصاح عنها و/أو أن يحتاط لها في البيانات المالية.

32. **على المدقق تنفيذ إجراءات لكي يكون على علم بأية دعاوى أو مطالبات تكون المنشأة طرفاً فيها والتي قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية. وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:**

- القيام باستفسارات مناسبة من الإدارة ومن ضمنها الحصول على إقرارات.
- الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمراسلات الجارية مع محامي المنشاة.
- اختبار حسابات المصاريف القانونية.
- استخدام أية معلومات يتم الحصول عليها تتعلق بأعمال المنشأة، و من ضمنها معلومات تم الحصول عليها من خلال المناقشات الجارية مع الدائرة القانونية الداخلية.

33. **عند تحديد وجود دعاوى أو متطلبات أو عند اعتقاد المدقق بأنها قد تكون موجودة، على المدقق أن يسعى للاتصال مباشرة مع محامي المنشأة.** مثل هذه الاتصالات سوف تساعد في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هناك معرفة بالدعاوى والمطالبات الأساسية المحتملة، وفيما إذا كانت تقديرات الإدارة حول انعكاساتها المالية، بما في ذلك التكلفة المتوقع تكبدها، يمكن الوثوق بها.

34. **يطلب في الرسالة، التي يجب أن تعد من قبل الإدارة وترسل من قبل المدقق، قيام المحامي بالاتصال مباشرة بالمدقق.** وفي حالة الاعتقاد بأن من غير المحتمل استجابة المحامي للاستفسارات العامة فإن الرسالة ستحدد عادة ما يلي:

- قائمة بالدعاوى والمطالبات.
- تقديرات الإدارة بنتائج الدعاوى أو المطالبات وتقدير انعكاساتها المالية بما في ذلك التكلفة المتعلقة بها.
- الطلب بأن يؤيد المحامي معقولية تقديرات الإدارة، وتزويد المدقق بمعلومات إضافية في حالة اعتقاد المحامي بأن البيانات المقدمة ناقصة أو غير صحيحة.

35. يقوم المدقق بتقدير وضع الأمور القانونية لغاية تاريخ تقرير التدقيق. وفي بعض الحالات، قد يحتاج المدقق إلى الحصول على تحديث المعلومات من المحاميين .

36. وفي بعض الحالات، مثلا عندما يكون الأمر معقدا أو عند وجود خلاف بين الإدارة والمحامي، قد تكون هناك ضرورة لقيام المدقق بالاجتماع بالمحامي لمناقشة النتائج المتوقعة للدعاوى والمطالبات. وتعقد مثل هذه الاجتماعات بموافقة الإدارة، ويفضل حضور ممثل عن الإدارة .

37. **في حالة رفض الإدارة إعطاء الأذن للمدقق بالاتصال بمحامي المنشأة، فيعتبر ذلك تحديدا لنطاق التدقيق وسيقود عادة إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء رأي.** وفي حالة رفض المحامي الاستجابة بطريقة مناسبة. وعدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة وذلك من خلال تطبيق إجراءات بديلة، يكون على المدقق أن يراعي فيما إذا كان هناك تحديد لنطاق التدقيق والتي تقود إلى إبداء رأي متحفظ أو إلى عدم إبداء رأى.

**القسم ( د ) : التقييم و الإفصاح عن الاستثمارات طويلة الأجل**

38. **عندما تكون الاستثمارات طويلة الأجل جوهرية في البيانات المالية، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بتقييمها والإفصاح عنها.**

39. تتضمن إجراءات التدقيق المتعلقة بالاستثمارات طويلة الأجل الأخذ بالاعتبار فيما إذا كانت هناك أدلة بأن لدى المنشأة القدرة للاستمرار باقتناء الاستثمارات على أسس طويلة الأجل، ومناقشة الإدارة فيما إذا كانت المنشأة ستستمر باقتناء هذه كاستثمارات طويلة الأجل، والحصول على إقرارات خطية بهذا الخصوص.

40. تتضمن الإجراءات الأخرى عادة دراسة البينات المالية ذات العلاقة والمعلومات الأخرى، مثل أسعار السوق

والتي توفر مؤشرات للقيمة. ومقارنة مثل هذه القيم مع القيمة الدفترية لهذه الاستثمارات لغاية تاريخ تقرير المدقق.

41. في حالة كون هذه القيم لا تتجاوز القيمة الدفترية للاستثمارات، فعلى المدقق مراعاة الحاجة إلى إجراء تخفيض. وفي حالة عدم التأكد من إمكانية استرجاع الاستثمارات لقيمتها الدفترية، فعلى المدقق الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا تم إجراء تسويات مناسبة و/أو الإفصاح عن ذلك.

**القسم ( هـ ) : المعلومات القطاعية**

43. **يراعي المدقق المعلومات القطاعية وعلاقتها بالبيانات المالية ككل، وعادة لا يتطلب من المدقق أن يطبق إجراءات تدقيق تعبر بالضرورة عن رأي منفرد حول المعلومات القطاعية بشكل منفرد. ومع ذلك فإن مبدأ الأهمية النسبية يشمل العوامل الكمية والنوعية، وأن إجراءات المدقق تقدر ذلك.**

44. تحتوي إجراءات التدقيق المتعلقة بالمعلومات القطاعية، عادة، على إجراءات تحليلية واختبارات تدقيقية أخرى مناسبة للظروف.

45. يناقش المدقق مع الإدارة الطرق التي تم استخدامها لتحديد المعلومات القطاعية، مع مراعاة فيما إذا كان من المرجح أن تكون هذه الطرق قد أدت للإفصاح الذي يتماشى مع الإطار المطبق للتقارير المالية، و أن يقوم باختبار تطبيق هذه الطرق. وعلى المدقق اعتبار المبيعات والتحويلات والنفقات بين القطاعات وحذف مبالغ المبادلات بين القطاعات والمقارنات مع الموازنات التقديرية والنتائج الأخرى المتوقعة، مثلا، الأرباح التشغيلية كنسبة مئوية من المبيعات، وتوزيع الأصول والتكاليف بين القطاعات، ومن ضمنها الثبات مع الفترات السابقة وكفاية الإفصاح المتعلق بعدم الثبات.