

الأطراف ذات العلاقة

RELATED PARTIES

المحتويات	الفقرات
مقدمة	6-1
وجود الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها	8-7
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	12-9
اختبار معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة	14-13
إقرارات الإدارة	15
نتائج وتقارير التدقيق	16

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 مطبوع أسود 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 المطبوعة السوداء الثخينة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر 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.

مقدمة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق، وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف وبغض النظر عما إذا كان المعيار الدولي للمحاسبة (24) (الأطراف ذات العلاقة)، أو المتطلبات المشابهة، تشكل جزءاً من إطار التقرير المالي.
2. **على المدقق إنجاز إجراءات التدقيق المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بتحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من قبل الإدارة وتأثير المعاملات المهمة للأطراف ذات العلاقة على البيانات المالية. ومع ذلك فإنه لا يمكن أن يتوقع أن تبين عملية التدقيق عن كافة معاملات الطرف ذو العلاقة.**
3. أشير في المعيار الدولي للتدقيق (200) (الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية)، فإنه في بعض الحالات توجد محددات قد تؤثر على مدى الاقتناع بالأدلة المتوفرة لغرض استخلاص النتيجة حول تأكيدات خاصة للبيانات المالية. وبسبب وجود درجة من عدم التأكد ملازمة لتأكيدات البيانات المالية المتعلقة بكمال الأطراف ذات العلاقة، فإن الإجراءات المحددة في هذا المعيار الدولي للتدقيق ستوفر أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بهذه التأكيدات في غياب أية ظروف مشخصة من قبل المدقق تشير إلى:
 - أ- زيادة في مخاطر الأخطاء الجوهرية تتجاوز الحدود العادية المتوقعة. أو
 - ب- ظهور أخطاء جوهرية مادية تتعلق بالأطراف ذات العلاقة.**وفي حالة ظهور أية علامة بوجود مثل هذه الظروف، فإن على المدقق إنجاز إجراءات معدلة، أو توسيع أو إضافة الإجراءات حسبما هو مناسب في تلك الظروف.**
4. يتضمن المعيار الدولي للمحاسبة (24) التعاريف المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والتي تم اعتمادها لأغراض المعيار الدولي للتدقيق هذا⁽¹⁾
5. إن الإدارة مسؤولة عن تحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عن المعاملات التي تتم مع تلك الأطراف. وهذه المسؤولية تتطلب من الإدارة تطبيق نظام محاسبي ونظام ضبط داخلي ملائمين للتأكد من أن المعاملات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة قد ثبتت بشكل مناسب في السجلات المحاسبية وتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.
6. يحتاج المدقق لمستوى من المعرفة المتعلقة بطبيعة أعمال المنشأة والقطاع الاقتصادي، وذلك لتمكينه من تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات والتي قد يكون لها تأثيراً مادياً على البيانات المالية. وبينما يعتبر وجود الأطراف ذات العلاقة والمعاملات الجارية بين هذه الأطراف صفة اعتيادية في مجال الأعمال، إلا أن المدقق يحتاج إلى إدراكها للأسباب التالية:

(1) تعاريف الأطراف ذات العلاقة ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي تضمنها المعيار الدولي للمحاسبة (24) هي:

الأطراف ذات العلاقة: تعتبر الأطراف ذات علاقة في حالة إمكانية أحد الأطراف من السيطرة على الطرف الآخر، أو ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية.

معاملات الأطراف ذات العلاقة: تحويل المصادر أو الالتزامات بين الأطراف ذات العلاقة، وبغض النظر عن طلب ثمن لذلك.

- أ- قد يتطلب إطار التقرير المالي الإفصاح في البيانات المالية حول بعض علاقات الأطراف ذات العلاقة ومعاملاتها ، مثل تلك المطلوبة بموجب المعيار الدولي للمحاسبة (24) .
- ب- إن وجود الأطراف ذات العلاقة أو معاملات الأطراف ذات العلاقة قد يؤثر على البيانات المالية. فمثلاً قد تتأثر التزامات المنشأة الضريبية ومصاريها بالقوانين الضريبية في تشريعات مختلفة والتي تتطلب مراعاة خاصة في حالة تواجد الأطراف ذات العلاقة.
- ج- إن مصدر دليل الإثبات يؤثر على تقدير المدقق بشأن مصداقيته. وقد يتم الاعتماد بدرجة أكبر على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها أو تنشأ من أطراف ثالثة لا ترتبط بعلاقة.
- د- قد لا يكون المرسل على معاملات الطرف ذو العلاقة اعتبارات العمل، مثلاً تقاسم الأرباح أو حتى الاحتيايل.

وجود الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

7. على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة والتي يحددون فيها أسماء كافة الأطراف ذات العلاقة المعروفين لديهم، وعلى المدقق إنجاز الإجراءات التالية لغرض التأكد من كمال هذه المعلومات:
- أ- مراجعة أوراق عمل السنة السابقة للإفصاح على أسماء الأطراف ذات العلاقة المعروفين .
- ب- مراجعة الإجراءات التي تتبعها المنشأة لتحديد الأطراف ذات العلاقة.
- ج- الاستفسار عن ارتباط المدراء والمسؤولين بمنشآت أخرى.
- د- مراجعة سجلات أسماء المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين، أو إن كان مناسباً، الحصول على كشف بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل الأسهم .
- هـ- مراجعة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة والسجلات القانونية الأخرى ذات العلاقة مثل سجل مصالح المدراء.
- و- الاستفسار من المدققين الحاليين المشاركين بالتدقيق، أو المدققين السابقين عن معلوماتهم بأطراف إضافيين ذوي علاقة.
- ز- مراجعة إقرارات المنشأة الخاصة بضريبة الدخل وأية معلومات أخرى مقدمة للجهات المختصة. وفي حالة اعتقاد المدقق بأن مخاطر عدم اكتشاف بقية الأطراف ذات العلاقة المهمة هي مخاطر منخفضة، فإن هذه الإجراءات قد تخفف حسبما هو مناسب.
8. في حالة كون إطار التقرير المالي يتطلب الإفصاح عن علاقات الأطراف ذات العلاقة، فإنه يجب على المدقق الاقتناع بكفاية هذا الإفصاح.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

9. على المدقق مراجعة المعلومات التي يوفرها المدراء والإدارة التي يحددون فيها معاملات الأطراف ذات العلاقة، وأن يكون يقطاً للمعاملات المادية الأخرى للأطراف ذات العلاقة .
10. عند حصول المدقق على فهم للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي وعند قيامه بعمل التقديرات الأولية لمخاطر الضبط ، فإن على المدقق مراعاة كفاية إجراءات الضبط على عمليات المصادقة والتسجيل الخاصة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة.
11. خلال عملية التدقيق، يحتاج المدقق إلى أن يكون يقطاً للمعاملات التي تبدو غير اعتيادية في تلك الظروف والتي قد تشير إلى وجود أطراف ذات علاقة غير محددتين سابقاً. ومن أمثلتها ما يلي :
- معاملات ذات شروط تجارية غير اعتيادية، مثل الأسعار ونسب الفائدة والضمانات وشروط التسديد غير الاعتيادية.
 - معاملات تفتقد لسبب تجاري منطقي واضح لحدوثها.
 - معاملات تختلف جوهرياً عن الأسلوب التقليدي.
 - معاملات تم معالجتها بطريقة غير اعتيادية.

- معاملات ذات حجم كبير أو معاملات مهمة مع بعض الذمم المدينة أو الموردين مقارنة مع الآخرين.
 - معاملات غير مسجلة مثل وصولات قبض أو احتياطات لخدمات إدارية مجانية.
12. خلال عملية التدقيق، يقوم المدقق بتنفيذ الإجراءات التي من شأنها تحديد وجود معاملات مع أطراف ذات علاقة ومن أمثلتها ما يلي :
- إتمام اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة.
 - مراجعة محاضر اجتماعات المساهمين والمدراء.
 - مراجعة السجلات المحاسبية للمعاملات الضخمة أو المعاملات غير الاعتيادية أو الأرصدة، مع إعطاء عناية خاصة للمعاملات الجارية في أو قرب نهاية فترة التقرير.
 - مراجعة المصادقات المتعلقة بالقروض المسحوبة والقروض الممنوحة، ومصادقات البنوك . مثل هذه المراجعة قد يظهر الكفيل ومعاملات الطرف ذو العلاقة الأخرى.
 - مراجعة معاملات الاستثمارات، مثلاً شراء وبيع حصص الأسهم في مشاركة أو في منشأة أخرى.

اختبار معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة

13. عند فحص معاملات محددة مع أطراف ذات علاقة، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة تبين فيما إذا كانت هذه المعاملات قد سجلت وأُفصح عنها بشكل مناسب.
14. حسب طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة، فإن دليل المعاملة مع الطرف ذو العلاقة قد يكون محدوداً مثلاً ما يتعلق بوجود البضاعة لدى الطرف ذو العلاقة على سبيل الأمانة، أو الأوامر الصادرة من الشركة الأم إلى الشركة التابعة لتسجيل مصاريف حق الامتياز. وبسبب محدودية توفر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات ، فإن على المدقق مراعاة القيام بإجراءات من أمثلتها :
- التأكد من شروط ومبلغ المعاملة مع الطرف ذو العلاقة .
 - مراجعة الدليل الموجود في حوزة الطرف ذو العلاقة .
 - التأكد من أو مناقشة المعلومات مع أشخاص ذوي علاقة بالمعاملة، كالبنوك والمحامين والكفلاء والوكلاء.

إقرارات الإدارة

15. على المدقق أن يحصل على إقرار خطي من الإدارة بخصوص :

- أ- اكتمال المعلومات المقدمة والخاصة بالأطراف ذات العلاقة، و .
- ب- ملائمة الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية .

نتائج وتقارير التدقيق

16. في حالة عدم استطاعة المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه الأطراف، أو استنتاجه بأن الإفصاح عنها في البيانات المالية كان غير مناسب ، فإن على المدقق تعديل تقريره على نحو ملائم .

منظور القطاع العام

1. عند تطبيق مبادئ التدقيق الواردة بهذا المعيار الدولي، على المدقق الإشارة إلى المتطلبات التشريعية المطبقة على مشاريع القطاع العام وموظفيه والخاصة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة. مثل هذه التشريعات قد تمنع المشاريع والموظفين من الدخول في معاملات مع أطراف ذات علاقة. وقد يكون هناك أيضاً متطلبات لموظفي القطاع العام للتصريح عن منافعهم في المشاريع التي يتعاملون معها بصفة مهنية و/أو على أسس تجارية. وفي حالة وجود مثل هذه المتطلبات التشريعية، فإن إجراءات التدقيق تحتاج إلى توسيع لغرض كشف حالات عدم تطبيق هذه المتطلبات.

2. في الوقت الذي يشير فيه الدليل الدولي للقطاع العام (I)، (التقرير المالي لمؤسسات الأعمال الحكومية) إلى أن جميع المعايير الدولية للمحاسبة تطبق على مؤسسات الأعمال في القطاع العام، إلا أن المعيار الدولي للمحاسبة (24) الموسوم (الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة) لا يتطلب الإفصاح عن المعاملات الجارية بين المؤسسات التي تخضع لسيطرة الدولة. إن التعاريف المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة الواردة في المعيار الدولي للمحاسبة (24) وهذا المعيار الدولي للتدقيق لا تنصب على جميع الحالات ذات الصلة بمشاريع القطاع العام. فمثلاً إن الوضع القانوني، لأغراض تطبيق هذا المعيار الدولي للتدقيق، للعلاقة بين الوزراء والمصالح الحكومية، وبين المصالح الحكومية والسلطات التشريعية أو الوكالات الحكومية لم تتم مناقشته.