



Proposed program to audit deferred organizational accounts in accordance with International Standards on Auditing

Zahraa Mohammed Hadi

Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies - University of Baghdad

zahraa.mohammed1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

prof. Dr. Amer Mohammed Salman

Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies - University of Baghdad

Amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Abstract

This research aims to develop a proposed program for auditing deferred regulatory accounts in accordance with international auditing standards to address the challenges faced by auditors in examining these accounts and ensuring compliance with financial disclosure and transparency requirements. The importance of the research is manifested in the need for a unified audit framework that enhances the accuracy of measurement and disclosure of deferred regulatory accounts, which contributes to improving the quality of financial reporting and the reliability of information provided to stakeholders. The research adopts a descriptive and analytical approach, analyzing the relevant international standards and examining the audit practices followed, in addition to proposing an audit program that can be applied in organizations to effectively audit these accounts. The research concluded that applying the proposed program would improve the audit process, reduce accounting errors and risks, and enhance the credibility of the financial statements.

Keywords: External Audit, Deferred Regulatory Accounts, Deferred Liabilities, Deferred Assets.

برنامج مقترح لتدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة على وفق معايير التدقيق الدولية

أ.د. عامر محمد سلمان

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

زهراء محمد هادي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى تطوير برنامج مقترح لتدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك لمعالجة التحديات التي تواجه المدققين في فحص هذه الحسابات وضمان الامتثال لمتطلبات الإفصاح والشفافية المالية. وتأتي أهمية البحث في الحاجة إلى إطار تدقيقي موحد يعزز دقة القياس والإفصاح عن الحسابات التنظيمية المؤجلة، مما يساهم في تحسين جودة التقارير المالية وموثوقية المعلومات المقدمة لأصحاب المصلحة. يعتمد البحث على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث يتم تحليل المعايير الدولية ذات الصلة ودراسة الممارسات التدقيقية المتبعة، بالإضافة إلى اقتراح برنامج تدقيق يمكن تطبيقه في المؤسسات لتدقيق هذه الحسابات بفعالية. وتوصل البحث إلى أن تطبيق البرنامج المقترح من شأنه تحسين عملية التدقيق، وتقليل الأخطاء والمخاطر المحاسبية، وتعزيز مصداقية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الحسابات التنظيمية المؤجلة، الالتزامات المؤجلة، الأصول المؤجلة.

المقدمة: Introduction

في السنوات الأخيرة هناك العديد من التوجهات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية IFRS أو معايير الإبلاغ المالي IFRS ذلك لتطور بيئات الاعمال والتي أصبحت تعمل تحت مظلة نظام عالمي جديد تتمثل معالمه في العديد من الابعاد منها عولمة الاقتصاد وانتشار الشركات متعددة الجنسيات والتقدم الهائل في وسائل الاتصال والحاسبات الالية وتكنولوجيا والتي تتطلب الامام واسع و معرفة كبيرة في مجال معايير المحاسبة و التدقيق الدولية هنا يأتي دور المدقق الخارجي كطرف مستقل، يهدف إلى التحقق من دقة



وتوافق تلك الحسابات مع المعايير المحاسبية والتنظيمية. يعمل المدقق الخارجي على تقييم الفرضيات والبيانات التي بُنيت عليها الحسابات المؤجلة، وضمان أنها تمثل الوضع المالي للشركة بشكل عادل، ما يسهم في تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية لتوصل الى تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية.

المبحث الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث: تعد الحسابات التنظيمية المؤجلة من القضايا المحاسبية المعقدة التي تواجه الشركات الخاضعة لتنظيم الاسعار، نظرًا لتأثيرها المباشر على القوائم المالية ومدى تمثيلها العادل للوضع المالي للمؤسسة. ومع التطورات المستمرة في معايير التدقيق الدولية، أصبحت الحاجة ملحة إلى وضع برنامج تدقيق فعال يضمن دقة الإفصاح عن هذه الحسابات وفقًا لأحدث المعايير. إذ تكمن مشكلة البحث في عدم وجود برنامج لتدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة بما يحقق الامتثال لمعايير التدقيق الدولية.

١-١-٢ اهداف البحث

- ١- التعرف على الإطار النظري للحسابات التنظيمية المؤجلة وفقا لمعيار IFRS14.
 - ٢- توظيف معايير التدقيق الدولية في تدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة.
 - ٣- اقتراح برنامج لتدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة.
- ١-١-٣ أهمية البحث: يسعى البحث إلى تطوير برنامج تدقيق مقترح يعزز من جودة التدقيق والامتثال للمعايير الدولية، ويسهم في تحسين الإفصاح المالي وتقليل المخاطر المرتبطة بهذه الحسابات.
- ١-١-٤ فرضية البحث: يساعد برنامج المقترح لتدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة في تحديد مخاطر تلك الحسابات على القوائم المالية.

١-٢ دراسات السابقة:

Regulatory Deferral Account: A Review of Literature Okon, Edet Eyibio a*, Siyanbola, Trimisiu Tunji a, Aliu, Arinola Kafayat a and Okunade, Richard Adeleye a2022

المنهجية: استخدمت الدراسة أخذ العينات من شركات خاضعة لتنظيم الاسعار، مع التركيز على أعمال أربع شركات محاسبة مهنية بارزة (Grant Thornton, KPMG, Deloitte, and IFRS Staffer News)

بالإضافة إلى ورقة مناقشة مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن تنظيم الأسعار من عام ٢٠١٤ IFRS أو

١-٢-١ اهم استنتاجات وتوصيات الدراسة:

- ١- يعتبر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٤ بمثابة عمل قيد التنفيذ ويعمل كمعيار مؤقت.
- ٢- يمكن للمتبنين الجدد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذين لديهم أرصدة مؤجلة منظمة الاستمرار في استخدام سياساتهم المحاسبية المستندة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، مع تغييرات محدودة مطلوبة.
- ٣- يجب أن يقدم كل من بيان المركز المالي وبيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر رصيد حساب تنظيمي مؤجل كبنء منفصل.
- ٤- يتعين على المنشأة الإفصاح عن النوع المخاطر المرتبطة بشكل تنظيم الأسعار، والذي يؤثر على الاعتراف بأرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة.



٢-٢-١-Accounting for Regulated Industry in Korea Wan Suk Ko, Ph. D Professor, Department of Management Information Systems School of Economics & Business Hankuk University of Foreign Studies Yong-In Si, Korea (South)

٢-٢-١ اهداف الدراسة:

- ١- فهم التحديات المحاسبية التي تواجه الصناعات المنظمة في كوريا: قد تهدف الدراسة إلى تحليل التحديات التي تواجه الشركات التي تعمل في الصناعات المنظمة، مثل صناعة الطاقة، وكيفية تأثير هذه التحديات على الممارسات المحاسبية.
- ٢- تقديم إطار مفاهيمي للمعالجة المحاسبية في الصناعات الخاضعة لتنظيم الاسعار: تسعى الدراسة إلى تطوير إطار مفاهيمي يساعد على فهم كيفية معالجة المسائل المحاسبية المحيطة بالتنظيم الحكومي للأسعار وغيرها من القضايا ذات الصلة.

٣-٢-١ اهم توصيات واستنتاجات:

- ١- تقديم توصيات للممارسات المحاسبية الأفضل: تهدف الدراسة إلى توجيه الشركات المعنية والجهات الرقابية إلى الممارسات المحاسبية الأفضل في الصناعات الخاضعة لتنظيم الأسعار.
- ٢- تعزيز فهم البيئة التنظيمية والاقتصادية في كوريا: تسهم الدراسة في تعزيز فهم البيئة التنظيمية والاقتصادية في كوريا، وكيفية تأثير هذه البيئة على الممارسات المحاسبية.

٤-٢-١ اسهام البحث الحالي:

- ١- تقديم برنامج مقترح لتدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة، مما يساهم في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.
- ٢- تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية للشركات، حيث يتم التأكد من دقة وموثوقية الحسابات المؤجلة.
- ٣- تلبية متطلبات الجهات التنظيمية والرقابية، مما يقلل من مخاطر عدم الامتثال.
- ٤- يعزز من حوكمة الشركات ويقلل من فرص حدوث التلاعب المالي.

المبحث الثاني: دور المدقق الخارجي في تدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة

- ١-٢ تعريف الحسابات المؤجلة التنظيمية (Regulatory Deferral Accounts): وهي الحسابات الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيمياً، وتمثل رصيد حساب مصروف أو دخل لم يعترف به كأصل أو التزام بموجب معايير محاسبية أخرى، ولكنه مؤهل ليكون حساباً مؤجلاً برصيد مدين أو دائن (أصل أو التزام) كونه يؤخذ بعين الاعتبار من قبل منظمي الأسعار عند تحديد أسعار السلع والخدمات المقدمة للعملاء من قبل المنشأة. (الحמידات، أبو نصار، ٢٠٢٤، ٦٩٦)
- ٢-٢ هدف معيار الحسابات التنظيمية المؤجلة: -إن الهدف من المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي أرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة التي تنشأ عندما تقدم خدمات إلى عملاء بسعر المنشأة سلعاً أو معدلاً يخضع لتنظيم الأسعار لتحقيق هذا الهدف، يتطلب المعيار: (معيار الإبلاغ المالي، 14، 2022، 550)
- أ- إجراء تغييرات محدودة في السياسات المحاسبية التي كانت تطبق وفقاً للمبادئ المحاسبية السابقة المتعارف عليها على أرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة، والتي تتعلق بشكل رئيسي بعرض هذه الحسابات.

ب-تقديم إفصاحات :

- ١- تحدد وتوضح المبالغ المثبتة في القوائم المالية للمنشأة والناشئة عن تنظيم الاسعار.
- ٢- تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها وعدم تأكدها، الناتجة من أي أرصدة حسابات مؤجلة الحسابات التنظيمية المؤجلة تم إثباتها.
- ٢-٣ نطاق معيار الحسابات التنظيمية المؤجلة: يسمح للمنشأة بتطبيق متطلبات هذا المعيار في اول قوائم مالية لها مُعدة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي إذا فقط إذا: (معيار الإبلاغ المالي ١٤، ٢٠٢٢: ٥٥٢)
 - أ- (كانت تزاوُل أنشطة تخضع أسعارها للتنظيم)
 - ب- (أثبتت مبالغ تتأهل على أنها أرصدة حسابات مؤجلة الحسابات التنظيمية المؤجلة في قوائمها المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة) يجب على المنشأة التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتختار تطبيقه، تطبيق جميع متطلباته على أرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة التي تنشأ عن جميع أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار.
- ٢-٤ العرض في القوائم المالية: (معيار الإبلاغ المالي ١٤، ٢٠٢٢): -تصنيف أرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة يجب على المنشأة عرض بنود مستقلة منفصلة في قائمة المركز المالي لما يلي:
 - أ- مجموع الأرصدة المدينة لجميع الحسابات التنظيمية المؤجلة
 - ب- مجموع الأرصدة الدائنة لجميع الحسابات التنظيمية المؤجلة
- ٢-٥ الإفصاح:- يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقويم:
 - أ- طبيعة تنظيم الأسعار، والمخاطر المتعلقة بتنظيم الأسعار، الذي يحدد السعر (الأسعار) التي تستطيع المنشأة تحميلها على العملاء مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها المنشأة. يجب على المنشأة التي تختار تطبيق هذا المعيار الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تقييم طبيعة والمخاطر المرتبطة بتشريعات (تنظيم) الأسعار الخاصة بتسعير السلع والخدمات للعملاء، بما في ذلك معلومات حول أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم (تحديد) الأسعار، وآلية تحديد تلك الأسعار والإفصاح عن تلك الأسعار، وكذلك آثار مخاطر وحالات عدم التأكد الخاصة باسترداد أو استرجاع الحسابات القانونية المؤجلة. (الحميدات، أبو نصار، ٢٠٢٤، ٦٩٩)
 - ب- آثار تنظيم الأسعار هذا على مركزها المالي، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. (معيار الإبلاغ المالي ١٤، ٢٠٢١)
- الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على القوائم المالية للمنشأة (على المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية)، بما في ذلك كيفية الاعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة، وكيف يتم تقييمها واستردادها وتسوية القيمة المسجلة لها، وأية معدلات خصم استخدمت والأثر الضريبي لها.. (الحميدات، أبو نصار، ٢٠٢٤، ٦٩٩)
- ٢-٦ تعريف التدقيق:- التدقيق الخارجي التدقيق هي عملية منظمة ومنهجية تهدف الى جمع وتقييم الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية للمنشأة خلال فترة مالية محددة، ويتم هذا لتحديد مدى التوافق والتطابق بين المعلومات المقدمة بالقوائم المالية والواقع الفعلي في ضوء المعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. (نورالدين، ٢٠١٥: ١٥)
- ٢-٧ أهمية التدقيق:- يسعى المدققون إلى الحفاظ على مستوى عال من الاستقلالية للحفاظ على ثقة المستخدمين بالاعتماد على تقاريرهم. غالبًا ما يطلق على المدققين الذين يبلغون عن القوائم المالية للشركة اسم المدققين المستقلين. على الرغم من أن هؤلاء المدققين يحصلون على اجور تدقيق من قبل المنشأة، إلا أنهم عادة ما يكونون مستقلين بما يكفي لإجراء عمليات تدقيق يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين. (الشريفي، ٢٠٢٠: ١٥)



تتجلى أهمية التدقيق من خلال الفئات التي تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه في اتخاذ القرارات معينة مثل الإدارة والبنوك والمؤسسات الحكومية وغيرها، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

١- بالنسبة للمؤسسة مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة يتم الحصول عليها من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية، أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والاشرف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات. (بن يحيى، ٢٠٢٣: ٣٣)

٢- بالنسبة لإدارة تعتمد الإدارة الكلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وذلك من خلال تقييم تلك البيانات وتحديد الانحرافات واسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق اهداف المشروع.

٣- بالنسبة للملاك والمستخدمين تلجأ هذه الطائفة الى القوائم المالية المتعمدة، وتعتمد على بياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية وتقييم متانة مركزها المالي، لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الموجهة والتي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين يتحتم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

٤- بالنسبة للدائنين والمدنيين: يعتمد الدائنون على تقرير المدقق من أجل سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها للتأكد من مصداقية حسابات المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.

٥- بالنسبة للمؤسسات الحكومية تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والاشرف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات، وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية، وتحديد الانحرافات واسبابها. (بن يحيى، ٢٠٢٣: ٣٣)

٢-٨ اهداف التدقيق الخارجي:- الحصول على تأكيد معقول، ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ملاءمة لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، ومن ثم تمكين المدقق من استخلاص استنتاجات معقولة للحصول على رأي المدقق بشأنها. ينبغي على المدقق الالتزام بمعايير التدقيق ذات الصلة بعملية التدقيق جميعها. (إبراهيم، ٢٠٢٢: ٤٧)

٢-٩ دور المدقق تجاه تدقيق القياس والإفصاح للحسابات المؤجلة التنظيمية:

٢-١٠ التحقق من القياس:- لا توجد إرشادات محددة في المعايير الدولية للتقارير المالية حول كيفية قياس الأرصدة في حسابات التنظيمية المؤجلة. ومع ذلك، تسمح بعض معايير المحاسبة المحلية أو تتطلب الاعتراف بالأرصدة كأصول وخصوم في ظروف محددة، اعتمادًا على نوع لائحة الأسعار المعمول بها. في بعض الحالات، يتم دمج أرصدة حسابات التنظيمية المؤجلة هذه في القيمة الدفترية لبنود مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات والموجودات غير الملموسة. في حالات أخرى، يتم الاعتراف بالأرصدة كبنود منفصلة، والتي يشار إليها غالبًا باسم "الأصول التنظيمية" و "الالتزامات التنظيمية". عند الاعتراف بها، يؤدي ذلك إلى تغيير توقيت الاعتراف بهذه المبالغ في الربح أو الخسارة في القوائم المالية عند مقارنتها بالتوقيت الذي يتم تطبيقه عادة وفقًا لمبادئ المحاسبة المحلية المقبولة عموماً (GAAP) للكيانات التي لا تخضع لتنظيم الأسعار (Discussion Paper، ٢٠١٤: ٧)

لذا يتطلب من المدقق الخارجي التحقق من القياس المحاسبي لحسابات التنظيمية المؤجلة لهذه الحسابات ودراسة متأنية للإطار التنظيمي ونشاط الشركة والتوقعات بشأن تعديلات الأسعار المستقبلية التي تسمح بها الجهة التنظيمية. وهذا يضمن أن القوائم المالية توفر معلومات مفيدة للمستفيدين حول الدقة المالية للمنشأة والامتثال التنظيمي. (Discussion Paper، 2014: 77).

٢-١١ التحقق من الإفصاح عن الحسابات المؤجلة التنظيمية (الحמידات، أبو نصار، ٢٠٢٤: ٦٩٣)

يجب على المدقق الخارجي مراعاة ناحيتين في التحقق من الإفصاح عن الحسابات المؤجلة التنظيمية من خلال:

١- تدقيق الإفصاح عن معلومات التي تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية اعتمادها وبموثوقية من خلال التعرف على طبيعة المخاطر المرتبطة بالتشريعات (تنظيم الأسعار) الخاصة بتسعير السلع والخدمات للعملاء، بما في ذلك معلومات حول أنشطة المنشأة



الخاضعة لتنظيم (تحديد الأسعار)، وآلية تحديد تلك الأسعار والإفصاح عنها من قبل الوحدة الاقتصادية لجمهور المستفيدين من القوائم المالية.

٢- كما يتحقق المدقق الخارجي من الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على القوائم المالية للمنشأة (على المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية)، بما في ذلك كيفية الاعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة، وكيف يتم تقييمها واستردادها وتسوية القيمة المسجلة لها.

يتطلب من المدقق التعرف على بعض الإفصاحات الرئيسية المرتبطة بالنشاط الخاضع للتنظيم وذلك من خلال الارشادات التي تم وضعها من قبل معايير التدقيق الدولية والخاصة بالتعرف على فهم طبيعة المنشأة وتقدير التحريفات الجوهرية/ معيار التدقيق الدولي (٣١٥)

٢-١٢ مسؤولية المدقق عند تدقيق الحسابات التنظيمية المؤجلة وفقا لمعايير التدقيق الدولية ذات الصلة والتداخل بينها وبين معايير المحاسبة الدولية لتحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية:

أ- مسؤولية المدقق عن مراعاة الأنظمة واللوائح من قبل الإدارة وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٢٥٠ وتداخله مع معيار IFRS14: يبحث المعيار هذا بين مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بنوعين مختلفين من الأنظمة واللوائح وهما:

١- عدم الامتثال الذي له تأثير مباشر على القوائم المالية: قد يؤثر عدم الامتثال أو انتهاك قوانين الضرائب بشكل مباشر على النفقات الضريبية والضرائب المستحقة الدفع.

٢- عدم الامتثال الذي له تأثير غير مباشر على القوائم المالية: (معايير التدقيق الدولية، ٢٠٢٣: ٢٨١) إن مسؤولية المدقق في الإفصاح عن القوانين والالتزام بها بشكل غير مباشر قد تكون محدودة، لأنه في بعض الأحيان لا يكون المدقق على دراية بجميع القوانين واللوائح المتعلقة بعمل المنشأة، ولا يوجد دليل على اتباع القوانين واللوائح بسبب عدم الامتثال ذات تأثير غير مباشر ما لم يتم استيفاء غرامة أو عقوبة محدد قدرها. (J. Louwers:2018,150)

عادةً ما يرتبط هذا النوع من عدم الالتزام بمجالات التشغيل بدرجة أكبر من ارتباطها بالنواحي المالية والمحاسبية، قد تحتاج التكاليف المتعلقة بها مثل الغرامات إلى أن يتم إظهارها في القوائم المالية كنوع من تأثير عدم الالتزام : تصرفات المنشأة بإغفال أحكام الأنظمة، أو اللوائح، أو ارتكاب ما يتعارض معها سواء بتعمد، أو بدون تعمد يتضمن هذا التصرف معاملات مثل تلك التي يبرمها المكلفون بالحوكمة، الإدارة، الموظفون باسم المنشأة أو نيابة عنها الا ان لها تأثير غير مباشر في القوائم المالية، مثل مخالفة المنشأة لقوانين البيئة، اذ سيوقع اثره فقط في حالة توقع وجود اثار مستقبلية، اذ يسمى هذا النوع من المعاملات بالأثر غير المباشر على القوائم المالية (دحدوح و اخرون، ٢٠٠٩: ٢٢٢) والجدير بالذكر ان تداخل هذا المعيار التدقيق الدولي مع معيار الإبلاغ المالي ١٤ الحسابات التنظيمية المؤجلة يكمن بعدم مراعاة الأنظمة واللوائح المتعلقة بالحسابات المؤجلة من قبل الإدارة يعد أمراً يمكن أن يؤثر بشكل كبير على تقرير المدقق. فإذا لم تلتزم الإدارة بالأنظمة واللوائح الخاصة بالحسابات المؤجلة، فإن ذلك قد يؤدي إلى تقديم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة في التقرير النهائي الذي يصدره المدقق. وهذا بدوره قد يؤدي إلى فقدان الثقة في المدقق والتشكيك في جودة عمله، مما يمثل خطراً على مصداقية القوائم المالية. ان المدقق مسؤول عن الحصول على تأكيد معقول بأن امتثال الإدارة لقوانين وتعليمات تنظيم الأسعار النافذة في المنشأة، الذي يتعامل مع حسابات التأجيل التنظيمية، مما يضمن الشفافية والاتساق في التقارير المالية ككل خالية من تحريف جوهري ناتج عن غش او خطأ في الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية.

ب- مسؤولية المدقق عن فهم طبيعة المنشأة وتقدير التحريفات الجوهرية / معيار التدقيق الدولي (٣١٥) ومدى تداخله مع معيار IFRS14: -ومن الأمور الضرورية التي يتطلب المعيار المام المدقق بها تجاه الحسابات المؤجلة التنظيمية هي:

١- فهم طبيعة العميل يعد موضوعاً مهماً للمدققين لضمان تفاهم دقيق مع عملائهم، إذ يمكن الحصول على المعلومات حول الوحدة الاقتصادية من خلال إجراء مقابلات مع موظفين العميل، بما فيهم أولئك المسؤولين عن الحوكمة. (Moroneyet.al,2017:87)

ومن خلال الأنشطة الخاضعة لتنظيم الأسعار ضرورة معرفة المدقق في فهم بيئة المنشأة ومعرفة مخاطر التحريف الجوهرية التي تخضع لتنظيم الأسعار بما يلي:

أ-التأكد من الوصف لطبيعة ومدى النشاط الخاضع للتسعير وطبيعة عملية تحديد السعر التنظيمي.

ب-التحقق من هوية منظم(منظمي) الأسعار اذا كانت جهة تشريعية او جهة إدارية ذات صلاحيات. وتحديد ما إذا كان منظم الأسعار طرفاً ذا صلة (على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إفصاحات الأطراف ذات الصلة)، يجب على المنشأة الكشف عنها.

ج-التحقق من كيفية تأثير الاسترداد المستقبلي لكل فئة (أي كل نوع من أنواع التكلفة أو الدخل) المؤجل من الرصيد المدين لحساب التأجيل التنظيمي أو عكس كل فئة من الرصيد الدائن لحساب التأجيل التنظيمي. (Grant Thornton, ٨:٢٠١٦)

يرى الباحثان ان فهم أنواع المخاطر وكيفية إدارتها يتطلب مهارة كبيرة من قبل المدقق، حيث يجب أن يكون قادراً على التعرف على مختلف أنواع المخاطر المحتملة مثل المخاطر المالية والقانونية والسياسية والبيئية وغيرها، وتقييم تأثير كل نوع على التقارير المالية. بعد ذلك، يقوم المدقق بتطوير إستراتيجيات لإدارة وتخفيف تلك المخاطر بحسب نوعها، مما يساهم في تحسين الجودة والموثوقية في التقارير المالية.

٢- الصناعة، والعوامل التنظيمية، والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على العملاء، بما في ذلك ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية، والعلاقات بين الموردين الخدمة ومستخدمي الخدمة، وظروف التطور التكنولوجي (Krommes, 2018:129). لدراسة أنشطة المنشأة الخاضعة للتنظيم الأسعار و تقويم المخاطر المرتبطة بها من ناحية العوامل التنظيمية و المنافسة يتوجب على المدقق التحقق من المخاطر المترتبة و حالات عدم التأكد بمخاطر الطلب ، مخاطر التغيرات في مواقف المستهلك، مخاطر توافر مصادر بديلة للعرض ومخاطر المنافسة، وكمثال على ذلك:

- مقاطعة العميل (مستخدم خدمات الاتصالات) لنشاط الشركة واختيار شركات بديلة تقدم خدمات بعروض تنافسية وأسعار اقل من أسعار من الشركة، او تقديم مزايا معينة تتضمن خصومات او دفع اشتراك مسبق بسعر تنافسي للمستهلك.

- المخاطر التنظيمية مثل (تقديم أو الموافقة على طلب تحديد الأسعار، تقييم المنشأة للإجراءات التنظيمية المستقبلية المتوقعة).

- مخاطر أخرى مثل (مخاطر العملة أو مخاطر السوق الأخرى). (Grant Thornton, 2016:8)

٣- الاستراتيجية المتعلقة ب مخاطر الاعمال وأهداف العميل ذات الصلة هدف الموضوع هو تحقيق أهدافه المحددة مسبقاً. تحاول الإدارة تحقيق هذه الأهداف من خلال صياغة الاستراتيجيات، أو إجراءات التشغيل. ومع ذلك، فإن تحقيق أهداف الإدارة يتأثر دائماً بمخاطر الأعمال، والتي تتجلى عادةً في التغيرات البيئية والتغيرات التكنولوجية. (390 لظفي 0٠٩20) السريعة وتوسع الأعمال، ودخول المنافسين.

يرى الباحثان ان إدارة المخاطر أحد الجوانب الرئيسية في دور المدقق وفق الحسابات التنظيمية المؤجلة، حيث ينبغي للمدقق أن يكون قادراً على تحديد أنواع المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على التقارير المالية بشكل سلبي، وتحديد كيفية التعامل معها بشكل فعال. يشمل ذلك تقييم المخاطر المالية والعمل على وضع إستراتيجيات للتعامل معها بحيث يتم تقليل المخاطر بأكبر قدر ممكن دون التأثير على دقة التقارير المالية.

ج-مسؤولية المدقق عن استجابات المدقق للمخاطر المقدرة (معيير التدقيق الدولي ٣٣٠)

مسؤولية المدقق استجابة المدقق للمخاطر المقدرة لتحريف الجوهرى على مستوى الاقرارات: (معايير التدقيق الدولية، ٢٠٢٣)

(١) عندما يتم تصميم إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المدقق القيام بما يأتي: الفقرات (أ - ٤ - ٨)

(أ) يتم النظر في الأسباب التي أدت إلى التقييم الذي تم التوصل فيه لخطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح بما في ذلك:

(ب) احتمال وجود تحريف جوهرى بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح ذي الصلة بعبارة أخرى، الخطر الملازم (المخاطر الموروثة).

تأكد المدقق بالنسبة لكل نوع من أنواع النشاط الخاضعة لتنظيم الاسعار، هل أفصحت الجهة عن المعلومات

(التالية لكل فئة من فئات رصيد حسابات التنظيمية المؤجلة: ٢٠١٦،٩: Grant thornton)

أ. التحقق من تسوية القيمة الدفترية في بداية الفترة ونهايتها، اذ يجب على المنشأة تطبيق الحكم عند تحديد مستوى التفاصيل اللازمة الاتية:

١- التأكد من المبالغ التي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية في بيان المركز المالي كأرصدة حسابات التنظيمية المؤجلة.

٢- المبالغ التي تم الاعتراف بها في بيان (بيانات) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر المتعلق بالأرصدة التي تم استردادها (توصف أحياناً بأنها مطفأة) أو عكسها في للفترة الحالية.

٣- المبالغ الأخرى، المحددة بشكل منفصل، التي أثرت على أرصدة حساب التأجيل التنظيمي، مثل انخفاض القيمة، أو العناصر المكتسبة أو المفترضة في اندماج الأعمال، أو العناصر التي تم التخلص منها، أو آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أو أسعار الخصم.

ب. التأكد من معدل العائد أو معدل الخصم المستخدم لتعكس القيمة الزمنية للنقود الذي ينطبق على كل فئة من رصيد حسابات التنظيمية المؤجلة.

ج. الفترات المتبقية التي تتوقع المنشأة خلالها استرداد (أو إطفاء) القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الرصيد المدين لحسابات التنظيمية المؤجلة أو عكس كل فئة من فئات الرصيد الدائن لحسابات التنظيمية المؤجلة.

ح- تقييم المخاطر فيأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة أي خطر الرقابة، مما يتطلب من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية بعبارة أخرى، ما إذا كان المدقق يبنى الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس كما في (الفقرات أ ١٩ - ١٨)

د-مسؤولية المدقق عن الارصدة الافتتاحية معيار التدقيق الدولي ٥١٠ ومدى تداخله مع معيار الإبلاغ المالي ١٤ الحسابات المؤجلة التنظيمية ومع معيار المحاسبة الدولي IAS8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات

عند إجراء التدقيق لأول مرة، يجب على المدقق قراءة آخر وأحدث القوائم المالية وكذلك آراء المدقق السابق للحصول على المعلومات عن الارصدة الافتتاحية ذات الصلة، خاصة فيما يتعلق بما يأتي:

١- فيما إذا كان الرصيد الافتتاحي على التحريفات التي لها تأثير كبير على القوائم المالية الحالية.

٢- السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الارصدة الافتتاحية تم تطبيقها بصورة دائمة على القوائم المالية للفترة الحالية، أو تم النظر في التغييرات التي حدثت بالكامل وعرضها بالكامل والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. اذ ان السياسات المحاسبية تلعب دوراً بارزاً في تأمين الشفافية والنزاهة في تقارير الشركات وضمن توفير معلومات مالية دقيقة للمستثمرين والجمهور،

ويتم وضع السياسات من قبل الإدارة وعليه يمكن تعريفها بانها قواعد أو إرشادات أو دليل تختارها الوحدة من بين البدائل المتوفرة لاستخدامها عند الاعتراف ثم الإبلاغ في القوائم المالية (1: CFI,2022)

ح-التحقق من السياسية المحاسبية المتبعة:- قبل إصدار المعيار الدولي للقرارات المالية رقم ١٤ حسابات التنظيمية المؤجلة في ٢٠١٤، لم تكن هناك إرشادات محددة في المعايير الدولية للقرارات المالية تسمح بإجراء تعديلات على السياسات المحاسبية الموضوعية وفقاً للمتطلبات العامة للمعايير الدولية للقرارات المالية فأنها عندما تتعارض متطلبات المحاسبة التنظيمية معها. ونتيجة لذلك، فإن الممارسة المعمول بها في جميع المنشآت الخاضعة لتنظيم الأسعار تقريباً وغير المؤهلة لتطبيق المعيار الدولي للقرارات المالية رقم ١٤ هي عدم الاعتراف، كأصول أو التزامات في القوائم المالية للمعايير الدولية للقرارات المالية، بالأرصدة (التي يطلق عليها عادة "أرصدة حسابات التنظيمية المؤجلة") التي تنشأ عندما تعترف المنشأة الخاضعة لتنظيم الأسعار بمبالغ التكاليف أو الدخل في فترة مختلفة. وقد أثار هذا جدلاً حول ما إذا كانت هذه الممارسة تمثل بأمانة الآثار المالية لبعض أنواع تنظيم الأسعار. ((Discussion Paper, ٢٠١٤: ٥) فأن شروط التغيير في السياسات المحاسبية على حسب ما جاء في معيار الإبلاغ المالي الحسابات التنظيمية المؤجلة. ولا يجوز للمنشأة أن تغير سياساتها المحاسبية للإثبات والقياس والهبوط وإلغاء الإثبات لأرصدة الحسابات المؤجلة التنظيمية إلا إذا كان التغيير يزيد من ملاءمة القوائم المالية للقرارات الاقتصادية التي يحتاج المستخدمون إلى اتخاذها دون أن يقلل ذلك من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، أو يزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية دون أن يقلل ذلك من ملاءمتها لتلك الاحتياجات. ويجب على المنشأة الحكم على الملاءمة وإمكانية الاعتماد باستخدام الضوابط الواردة في الفقرة (١٠) من المعيار الدولي للمحاسبة ٨ و التي تنص على في حالة عدم وجود معيار دولي للقرارات المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة ما، أو على حدث أو ظرف آخر، يجب على الإدارة أن تجتهد في وضع وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. (معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، ٢٠٢٣: ٥٥١) (2: EY,2014) لذلك يجب على المدقق ان يتحقق فيما يخص السياسة المحاسبية لأرصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة مما يلي:

- ١- التأكد من نشاط الشركة التي تخضع لتنظيم الأسعار بأنها مستمرة بتطبيق معظم سياساتها المحاسبية الحالية لأرصدة حساب التنظيمي المؤجل عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة.
- ٢- التحقق من المنشأة التي لم تعتمد مثل هذه السياسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الحالية، والاعتراف بها عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة.
- ٣- التحقق في حالة إذ تم تطبيق المعيار، فيجب تطبيقه بأثر رجعي.
- هـ-مسؤولية المدقق عن التقديرات المحاسبية معيار التدقيق الدولي (٥٤٠) ومدى تداخله مع معيار ١٤ الإبلاغ المالي الحسابات التنظيمية المؤجلة ومع معيار المحاسبة الدولي IAS10

نظراً لحالات عدم اليقين المرتبطة بالأنشطة للمؤسسات، يمكن فقط تقدير بنود معينة في القوائم المالية. إذ تختلف طبيعة وموثوقية المعلومات المتاحة للإدارة لدعم إجراء التقديرات المحاسبية بشكل كبير، مما سيؤثر على درجة عدم (lessambo, ٢٠١٨: ٢١٥) اليقين المرتبطة بالتقديرات المحاسبية. أصبحت هذه المقاييس أكثر تعقيداً، لكنها مهمة لمستخدمي القوائم المالية. نظراً لأنها تطوي على عدم اليقين والموضوعية، ويصعب تحديد الضوابط من التحكم في المعلومات الواقعية، فإن التقديرات المحاسبية عادة ما تكون أكثر عرضة للأخطاء الجسيمة والجهورية. لذلك، من الضروري المدقق المعتمد أن يأخذوا في الاعتبار درجة عدم اليقين والموضوعية وجودة الرقابة وغيرها من الشروط ذات الصلة، وتخصيص موارد تدقيق كافية للتقديرات المحاسبية E. griffith emily (2014:1-2). et.al, وأشارت الفقرة ٧ من (٥٤٠) التقدير المحاسبي على أنها تقديرات تقريبية للمبالغ النقدية في ظل غياب أو حالة عدم وجود طرق قياس دقيقة (معايير التدقيق الدولية، ٢٠٢٣: ٥٤٩) وأشار إلى المعيار الموضح في الفقرتين (٢ و ٣) على



أن بعض التقديرات المحاسبية تحتوي على على معدل تقدير دل تقدير منخفض لعدم اليقين، مما قد يؤدي إلى إنخفاض مخاطر التحريفات الجوهرية، في حين أن بعض التقديرات المحاسبية بها قدر كبير من عدم اليقين، خاصة عندما تستند الى بناء أو إفتراضات هامة، فإن مخاطر إحتوائها للتحريفات الجوهرية مرتفعة.

عدم اليقين في التقدير: ينشأ عدم اليقين في القياس من صعوبة تقدير النتائج المستقبلية بدقة. يعد هذا أمراً صعباً بشكل خاص عند استخدام معايير «الأرجح من عدمه»، حيث يتطلب من المنشأة إصدار أحكام حول احتمالية استرداد التكاليف، مما قد يؤدي إلى أخطاء تقدير كبيرة. التأثير على القوائم المالية: يمكن أن يؤدي عدم اليقين في القياس إلى تغييرات جوهرية في التقديرات المالية، مما يؤثر على موثوقية القوائم المالية وقابليتها للمقارنة. يمثل هذا مشكلة خاصة عندما لا يتم استيفاء عتبة «الأرجح» أو تقويتها بالكاد، حيث يمكن أن تؤدي إلى تعديلات كبيرة في الفترات اللاحقة. (DELOITTE, 2021: 12) أي عندما يتم استخدام تقديرات او افتراضات عن اثبات و قياس الأرصدة التنظيمية المؤجلة ،و فيما يتعلق بالاحداث التي تقع بين نهاية فترة التقرير و التاريخ الذي اعتمدت فيه القوائم المالية للاصدار ،ينبغي على المنشأة تطبيق معيار المحاسبي الدولي ١٠ (الاحداث بعد فترة التقرير) لتحديد التعديلات التي أجريت على التقديرات و الافتراضات لكي تعكس تلك الاحداث.(معايير الإبلاغ المالي ،٢٠٢٢: ٥٥٩) كما و يتطلب من المدقق الخارجي، التحقق من القياس المحاسبي لحسابات التأجيل التنظيمية لهذه الحسابات دراسة متأنية للإطار التنظيمي و نشاط الشركة والتوقعات بشأن تعديلات الأسعار المستقبلية التي تسمح بها الجهة التنظيمية. وهذا يضمن أن القوائم المالية توفر معلومات مفيدة للمستفيدين حول الدقة المالية للمنشأة والامتثال التنظيمي. (Discussion Paper, 2014: 77) .

و-مسؤولية المدقق في الإبلاغ عن المعاملات مع الاطراف ذي العلاقة معيار التدقيق الدولي (٥٥٠) ومدى تداخله مع معيار

الإبلاغ المالي IFRS14 ومعيار IFRS12

تعد العلاقات مع الاطراف ذي علاقة سمة عادية للتجارة والأعمال ، فكثيرا ما تباشر الوحدة الاقتصادية بعضا من أنشطتها من خلال وحدة اقتصادية تابعة لها ، ومشروعات مشتركة ومنشأة زميلة في هذه الحالات ، يكون للوحدة الاقتصادية القدرة على أن تؤثر في السياسات المالية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية المستثمر فيها من خلال وجود سيطرة ، أو سيطرة مشتركة ، أو تأثير مهم ومن ثم إمكانية تأثيرها على الربح أو الخسارة والمركز المالي للوحدة الاقتصادية ، فقد تدخل الأطراف ذات العلاقة في معاملات لا تدخل فيها الأطراف غير ذات العلاقة ، وفي العادة تكون المعاملات مع الاطراف ذات العلاقة ذات فائدة للوحدة الاقتصادية، بل في بعض الأحيان قد تكون فوائدها تفوق تكلفتها ، ومع ذلك قد يكون هنالك تأثير سلبي للعلاقات مع الاطراف ذات العلاقة ، إذ إن الكثير من كبار الشركات انهارت ؛ كونها تضمنت معاملات مع أطراف ذات علاقة لم يتم المحاسبة عليها بالشكل الصحيح

(Fang, 2017: 1-2) عندما تقدم المنشأة إفصاحات وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية ١٢ الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى للحصول على حصة في شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك له أنشطة منظمة بمعدل والتي يتم الاعتراف بأرصدة حساب التأجيل التنظيمي لها وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية ١٤ ، فيجب تأكد المدقق من هل أفصحت المنشأة عن المبالغ المدرجة لأرصدة حساب التنظيمي المؤجل المدينة والدائنة وصافي الحركة في تلك الأرصدة للفوائد المفصح عنها.

(Grant thorton: 2016, 9) ويرى الباحثان عندما يجب ان تضع معايير المحاسبة متطلبات خاصة للإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى فإن ذلك يحمل المدقق مسؤولية تنفيذ إجراءات تدقيق للتعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن فشل الوحدة الاقتصادية في المحاسبة أو الإفصاح عنها وتقديرها والاستجابة لها بالشكل المناسب وفقاً للمعايير المحاسبية. لذلك

يتطلب من المدقق فهم المصالح بين الشركات رؤية شاملة للاتفاقيات التنظيمية ومجموعات الأعمال واللوائح الخاصة بالصناعة. تشكل هذه العوامل بشكل جماعي وكيفية تفاعل الشركات والتنافس والإبلاغ عن مراكزها المالية.

ي-مسؤولية المدقق عن الاحداث اللاحقة معيار التدقيق الدولي (٥٦٠) ومدى تداخله مع IFRS14 او علاقة مع IAS10

الهدف الأساسي للمدقق الخارجي فيما يتعلق بالاحداث اللاحقة هو التأكد من أن أي أحداث جوهرية تؤثر في عدالة القوائم المالية (على للعميل والإفصاحات قد جرى تحديدها والإفصاح عنها نحو صحيح في القوائم المالية للعميل. LOUWERS,ELAT,٢٠١٥:٤٧٨-٤٧٩)

إن عملية تدقيق القوائم المالية هي عملية منهجية تتطلب الحصول على ادلة أثبات كافية ومناسبة لأجل إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم، وأن هذه العملية تتطلب بعض الوقت الذي قد يمتد لأكثر من (٦) اشهر من السنة التالية ، وخلال هذه الفترة هنالك عدد غير محدود من الأحداث التي من الممكن أن تحدث ولها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة، وكذلك تأثيرها على رأي المدقق (L. Lessambo, 2018, : 248) أي عندما يتم استخدام تقديرات او افتراضات عن اثبات و قياس الأرصدة التنظيمية المؤجلة لأسباب تنظيمية، و فيما يتعلق بالأحداث التي تقع بين نهاية فترة التقرير و التاريخ الذي اعتمدت فيه القوائم المالية للإصدار ، ينبغي على المنشأة تطبيق معيار المحاسبي الدولي ١٠ (الاحداث بعد فترة التقرير) لتحديد التعديلات التي أجريت على التقديرات و الافتراضات لكي تعكس تلك الاحداث.(معايير الإبلاغ المالي، ٢٠٢٢: ٥٥٩)

٢-١٣ تداخل معيار الحسابات المؤجلة التنظيمية مع معايير المحاسبة الدولية الأخرى:

١- معيار المحاسبة الدولي ١٢(ضرائب الدخل): - بالرغم من متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ١٢ بشأن العرض والإفصاح، إلا أنه لا يجوز للمنشأة، عندما تثبت أصل ضريبة مؤجلة أو التزام ضريبة مؤجلة نتيجة لإثبات أرصدة حسابات تنظيمية مؤجلة، أن تقوم بتضمين مبلغ الضريبة المؤجلة ذلك ضمن مجموع أرصدة أصول التزامات الضريبة المؤجلة. وبدلاً من ذلك، يجب على المنشأة عرض أصل(الالتزام) الضريبة المؤجلة الذي ينشأ نتيجة إثبات أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية إما:
(أ) مع البنود المستقلة التي يتم عرضها لأرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة؛
فيجب على المدقق التحقق من:

- عندما يؤثر تنظيم السعر على مبلغ وتوقيت مصروف (دخل) ضريبة الدخل للمنشأة، هل أفصحت المنشأة عن التأثير من لائحة المعدل على مبالغ الضرائب الحالية والمؤجلة المعترف بها.

(ب) على أنه بند مستقل بجانب ما يتعلق به من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المدينة والدائنة.

- هل أفصحت الجهة بشكل منفصل عن أي رصيد حساب تأجيل تنظيمي يتعلق بالضرائب والحركة ذات الصلة في هذا الرصيد.

(معايير الإبلاغ المالي، ١٤، ٥٥٩: ٢٠٢٢)

٢-١٤ معيار المحاسبة الدولي ٣٦ (الهبوط في قيمة الأصول)

انخفاض في قيمة الحسابات التنظيمية (Acsb,2018:28-32) تستخدم الحسابات التنظيمية المؤجلة لتسجيل الاختلافات بين النتائج المتوقعة والفعلية في الأنشطة المنظمة بالسعر. تضمن هذه الحسابات قدرة المنشأة على تعديل المعدلات المستقبلية لتعكس الأداء السابق، وبالتالي تثبيت الإيرادات والنفقات بمرور الوقت ومن العوامل المؤدية إلى الانخفاض:

١- القرارات التنظيمية: يمكن أن تؤدي التغييرات في السياسات أو القرارات التنظيمية إلى انخفاض قيمة هذه الحسابات. على

سبيل المثال، إذا قررت الجهة التنظيمية عدم السماح بتكاليف معينة أو خفض معدل العائد المعتمد، فقد تنخفض قيمة الحسابات المؤجلة.

٢- فروق الأداء إذا كان الأداء الفعلي للمنشأة أسوأ بكثير من المتوقع، فقد تعكس الحسابات المؤجلة قيمة أقل. هذا لأن التعديلات التي تم إجراؤها على الأسعار المستقبلية ستكون أقل ملائمة. وبذلك يتطلب المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ من المنشأة إجراء اختبار هبوط على وحدة توليد نقد تشتمل على أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب تنظيمية. وقد يكون هذا الاختبار مطلوباً بسبب أن وحدة توليد النقد تتطوي على شهرة، أو لأنه قد تم تحديد واحد أو أكثر من مؤشرات الهبوط الموضحة في المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦، فيما يتعلق بوحدة توليد النقد. وفي مثل هذه الحالات، فإن الفقرات ٧٩-٧٤ من المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ تتضمن متطلبات لتحديد المبلغ الممكن استرداده والمبلغ الدفئري لوحدة توليد النقد. ويجب على المنشأة تطبيق تلك المتطلبات لتحديد ما إذا كان أي من أرصدة الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية المثبتة قد تم تضمينه في المبلغ الدفئري لوحدة توليد النقد لغرض اختبار الهبوط. ثم يجب تطبيق باقي متطلبات المعيار الدولي للمحاسبة ٣٦ على أية خسارة هبوط يتم إثباتها نتيجة لهذا الاختبار. (معايير الإبلاغ المالي: ٢٠٢٣، ٥٦٠)

المحور الثالث :- برنامج تدقيق مقترح للحسابات التنظيمية المؤجلة في ظل معايير التدقيق الدولية

٣-١ هدف البرنامج:- يهدف هذا البرنامج الى تقديم الحد الأدنى من الاجراءات والمتطلبات التي يجب توافرها عند القيام بإجراءات التدقيق في شركات التي تخضع لانشطة تنظيم الأسعار (الاتصالات) مما يساعد في الحصول على القوائم المالية ذات الموثوقية اذ يعد برنامج التدقيق الاداة الأساسية، لعمل المدقق لتحقيق أهدافه وتسهيل المهمة المكلف بها.

٣-١-١ المحور الأول /أمور تدقيق عامة: برنامج تدقيق مقترح لحسابات المؤجلة التنظيمية في ضوء معايير التدقيق الدولية
اولاً:- دراسة محتويات الملف الدائم من (قوانين وانظمة وتعليمات ومرعية تحكم عمل شركات الاتصالات، والتأكد من قيام شركة الاتصالات الوطنية بالالتزام بما ورد بقانونها النافذ وجميع التعليمات المالية والادارية المتبعة والانظمة الداخلية والضوابط المرعية النافذة الخاصة بها.

ثانياً:- الاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركة، وذلك للتحقق من مدى ملائمة مكوناته لطبيعة عمل نشاط الشركة.

ثالثاً:- الاطلاع على الملف الجاري والقوائم المالية للشركة وتقرير مراقب الحسابات.

رابعاً:- طلب نسخة من الصلاحيات المالية والإدارية والفنية الممنوحة للمدير العام او من يخوله لتيسير الأمور اليومية في الشركة.

خامساً:- الاطلاع على التقارير الفصلية الصادرة عن قسم التدقيق الداخلي عن النشاط المالي.

سادساً:- طلب نسخة من الموازنة التخطيطية السنوية للشركة للسنة الحالية ومقارنتها مع السنة السابقة لمعرفة المتغيرات.

٣-١-٢ المحور الثاني/ إجراءات تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ذات الصلة

١- التأكد من مراعاة الأنظمة واللوائح المتعلقة بالحسابات المؤجلة من قبل الإدارة.

٢- الحصول على تأكيد معقول بأن امتثال الإدارة لقوانين وتعليمات تنظيم الأسعار النافذة في المنشأة.

٣- دراسة كافة المعاملات مثل تلك التي يبرمها المكلفون بالحوكمة، الإدارة، لغرض تخفيض او زيادة بالأسعار المحددة من قبل الجهات التنظيمية.

٤- التأكد من الإفصاح عن القوانين والالتزام من خلال الامام بالقوانين واللوائح المتعلقة بالمنشأة لان خلاف ذلك يكون له تأثير غير مباشر على القوائم المالية.

أولاً: هل قامت المنشأة التي تنتهج هذا المعيار بالكشف عن المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقييم ما يلي:

- ١- التأكد من تحديد طبيعة النطاق سعري، الأسعار التي يمكن للمنشأة فرضها على المستهلكين مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها، والمخاطر المرتبطة بها خصوصاً عن تعرضها لعملية تخفيض من جهات سيادية حكومية.
 - ٢- التحقق من الآثار المترتبة لتنظيم الأسعار وعلى مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.
- ثانياً: هل أفصحت الجهة عن كل نوع من أنواع النشاط المنظم بالأسعار:

- ١- التأكد من الوصف لطبيعة ومدى النشاط المنظم للسعر وطبيعة عملية تحديد السعر التنظيمي.
 - ٢- التحقق من هوية منظم (منظمي) الأسعار إذا كانت جهة تشريعية أو جهة إدارية ذات صلاحيات.
 - ٣- تحديد ما إذا كان منظم الأسعار طرفاً ذا صلة (على النحو المحدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إفصاحات الأطراف ذات الصلة)، يجب على المنشأة الكشف عنها.
 - ٤- التحقق من كيفية تأثير الاسترداد المستقبلي لكل فئة (أي كل نوع من أنواع التكلفة أو الدخل) المؤجل من الرصيد المدين لحساب التأجيل التنظيمي أو عكس كل فئة من الرصيد الدائن لحساب التأجيل التنظيمي لضمان موثوقية القوائم المالية.
- ثالثاً: المخاطر المترتبة وحالات عدم التأكد، على سبيل المثال:

- ١- التأكد من مخاطر الطلب، التغيرات في مواقف المستهلك، توافر مصادر بديلة للعرض، مستوى المنافسة.
 - ٢- التحقق من المخاطر التنظيمية مثل (تقديم أو الموافقة على طلب تحديد الأسعار، تقييم المنشأة للإجراءات التنظيمية المستقبلية المتوقعة)
 - ٣- التأكد من المخاطر أخرى مثل (مخاطر العملة أو مخاطر السوق الأخرى) مثل
- ✓ **مخاطر تقلب الأسعار:** تتغير القيم المؤجلة نتيجة تغيرات في التكاليف التشغيلية أو المالية، مما قد يؤثر على الربحية المستقبلية.
- ✓ **مخاطر السوق:** إذا كانت الحسابات التنظيمية المؤجلة تعتمد على عوامل خارجية مثل أسعار الفائدة أو أسعار الصرف، فقد يؤدي ذلك إلى خسائر غير متوقعة.
- ✓ **عدم التوازن المالي:** قد يؤدي تراكم الأرصدة المؤجلة إلى ضغط مالي إذا لم يتم إدارتها بشكل صحيح، مما قد يؤثر على التدفقات النقدية للمؤسسة.
- ✓ **تغيير القوانين والسياسات:** يمكن أن تؤدي التعديلات التنظيمية إلى فرض قيود جديدة على الاعتراف بالحسابات المؤجلة، مما قد يؤدي إلى شطب بعض التكاليف.
- ٤- التأكد المدقق بالنسبة لكل نوع من أنواع النشاط المنظم بالسعر، هل أفصحت الجهة عن المعلومات التالية لكل فئة من فئات رصيد حساب التنظيمي المؤجلة:
- أ- التحقق من تسوية القيمة الدفترية في بداية الفترة ونهايتها، في جدول ما لم يكن هناك تنسيق آخر هي أكثر ملائمة، يجب على المنشأة تطبيق الحكم عند تحديد مستوى التفاصيل اللازمة المكونات التالية:
- ب- التأكد من المبالغ التي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية في بيان المركز المالي كأرصدة حساب التأجيل التنظيمي.
- ج- المبالغ التي تم الاعتراف بها في بيان الربح أو الخسارة والاحتياطات المتعلقة بالأرصدة التي تم استردادها (توصف أحياناً بأنها مطفأة) أو عكسها في للفترة الحالية.



د- المبالغ الأخرى، المحددة بشكل منفصل، التي أثرت على أرصدة حساب التأجيل التنظيمي، مثل انخفاض القيمة، أو العناصر المكتسبة أو المفترضة في اندماج الأعمال، أو العناصر التي تم التخلص منها، أو آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أو أسعار الخصم.

٥- التأكد من معدل العائد أو معدل الخصم المستخدم لتعكس القيمة الزمنية للنقود الذي ينطبق على كل فئة من رصيد حساب التأجيل التنظيمي.

٦- التأكد من الفترات المتبقية التي تتوقع المنشأة خلالها استرداد (أو إطفاء) القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الرصيد المدين لحساب التأجيل التنظيمي أو عكس كل فئة من فئات الرصيد الدائن لحساب التأجيل التنظيمي.

٧- التحقق من نشاط المنشأة تخضع أنشطته لتنظيم الأسعار بمواصلة تطبيق معظم سياساته المحاسبية الحالية (وفقاً للمعايير المحلية) لأرصدة حساب التأجيل التنظيمي عند تطبيق المعيار.

٨- التحقق من المنشأة التي لم تعتمد مثل هذه السياسة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً الحالية، والاعتراف بها عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة.

٩- التحقق في حالة إذا تم تطبيق المعيار، فيجب تطبيقه بأثر رجعي.

١٠- التأكد من عدم جواز المنشأة ان تغيير سياساتها المحاسبية للاثبات والقياس والهبوط والغاء الاثبات لارصدة الحسابات التنظيمية المؤجلة، الا إذا كان الاثبات يزيد من ملائمة القوائم المالية.

أ- فيما يخص التقدير المحاسبي:

١١- التأكد من قياس أرصدة الحسابات تنظيمية المؤجلة بالقيمة التاريخية للرخصة التنظيمية بالإضافة الى أي تكلفة مباشرة لاقتناء الرخصة (مصاريق الاقتناء).

١٢- التأكد من الاعتراف بالرخصة بتكلفتها الأولية. وإذا تم الحصول على الرخصة التنظيمية مجاناً أو بمقابل رمزي من خلال منحة حكومية، يمكن للمنشأة اختيار الاعتراف بالرخصة والمنحة بالقيمة العادلة.

١٣- التأكد من مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالبنود المؤجلة من خلال مقارنة إعادة التقييم للأصول والالتزامات التنظيمية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية والعرض السابق للحسابات للقوائم وفقاً للمعايير المحلية.

١٤- تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للبيانات المالية محرفة أو معقولة. من خلال فهم طبيعة التقديرات المحاسبية، مراجعة البيانات والمصادر المستخدمة في التقدير، مقارنة التقديرات مع الفترات السابقة، استخدام إجراءات تحليلية ومقارنات معيارية، تقييم تحيز الإدارة في التقديرات.

١٥- التحقق في كيفية تأثير الاحداث بعد تاريخ القوائم المالية في معقولية التقديرات المحاسبية على وفق معيار IAS10.

ب- فيما يخص الإفصاحات:

١٦- تدقيق الإفصاح عن معلومات التي تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية اعتمادها و بموثوقية من خلال التعرف على طبيعة المخاطر المرتبطة بالتشريعات (تنظيم الأسعار) الخاصة بتسعير السلع والخدمات للعملاء، بما في ذلك معلومات حول أنشطة المنشأة الخاضعة لتنظيم (تحديد الأسعار)، وآلية تحديد تلك الأسعار والإفصاح عنها من قبل الوحدة الاقتصادية لجمهور المستفيدين من القوائم المالية.

١٧- كما يتحقق المدقق الخارجي من الإفصاح عن تأثير تنظيم الأسعار على القوائم المالية للمنشأة (على المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية)، بما في ذلك كيفية الاعتراف بأرصدة الحسابات المؤجلة، وكيف يتم تقييمها واستردادها وتسوية القيمة المسجلة لها.



- ١٨- التحقق من الإفصاح عن الحصة في الكيانات الأخرى للوصول الى حصة في شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك له أنشطة منظمة بمعدل والتي يتم الاعتراف بأرصدة حساب التأجيل التنظيمي لها وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية ١٤.
- ١٩- تؤكد مما إذا قامت المنشأة بالإفصاح عن المبالغ المدرجة لأرصدة حساب التأجيل التنظيمي المدينة والدائنة وصافي الحركة في تلك الأرصدة للفوائد المفصح عنها.
- ٢٠- التحقق من تأثير تنظيم السعر على مبلغ وتوقيت مصروف (دخل) ضريبة الدخل للمنشأة، هل أفصحت المنشأة عن التأثير من لائحة المعدل على مبالغ الضرائب الحالية والمؤجلة المعترف بها.
- ٢١- التحقق من إفصاح المنشأة بشكل منفصل عن أي رصيد حساب تنظيمي المؤجل يتعلق بالضرائب والحركة ذات الصلة في هذا الرصيد.
- ٢٢- التحقق من كيفية تخصيص أي خسارة انخفاض في القيمة بالنسبة لكل نوع من أنواع النشاط المنظم بالسعر.
- ٢٣- التحقق من إفصاح الجهة عن المعلومات التالية لكل فئة من فئات رصيد حساب التأجيل التنظيمي:
أ. التحقق من تسوية القيمة الدفترية في بداية الفترة ونهايتها، في جدول ما لم يكن هناك تسويق آخر.
ب-المبالغ التي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية في بيان المركز المالي كأرصدة حساب التنظيمي المؤجل .
ج-التأكد من المبالغ التي تم الاعتراف بها في بيان المركز المالي والربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر المتعلق بالأرصدة التي تم استردادها (توصف أحياناً بأنها مطفأة) أو عكسها في للفترة الحالية.

المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات

١-٤ الاستنتاجات

١. يُعزز البرنامج التدقيق المقترح لحسابات التنظيمية المؤجلة من جودة التقارير المالية لان مبني على المعايير الدولية، إذ توفر هذه المعايير إطاراً شاملاً لتقييم المخاطر وفحص التقديرات المحاسبية المعقدة المرتبطة بالحسابات المؤجلة.
٢. يُسهم البرنامج المقترح في تعزيز الشفافية من خلال توثيق إجراءات التدقيق بدقة، واعتماد منهجية قائمة على الأدلة، مما يقلل من عدم اتساق النتائج.
٣. يساعد البرنامج المقترح لحسابات التنظيمية المؤجلة في تعزيز حوكمة الشركات عبر توفير تقارير أكثر دقة.
٤. يدعم قرارات المستثمرين والجهات الرقابية. كما يحد من مخاطر الأخطاء أو الغش في القوائم المالية المرتبطة بالبنود الحسابات التنظيمية المؤجلة، التي غالباً ما تُستخدم في التلاعب بالأرباح.
٥. اقترح البرنامج إجراء دراسات ميدانية لقياس فاعلية البرنامج عند تطبيقه في قطاعات مختلفة التي تخضع لتنظيم الأسعار.

٢-٤ التوصيات

١. تعزيز فعالية التدقيق على الحسابات التنظيمية المؤجلة، مما يساهم في رفع جودة التقارير المالية، وتحسين الامتثال للمعايير الدولية، والحد من المخاطر المالية والتنظيمية التي قد تؤثر على استقرار الشركات.
٢. إلزام الشركات بالإفصاح عن المخاطر المرتبطة بالحسابات التنظيمية المؤجلة والتأكد من أن الشركات تقدم معلومات دقيقة حول تأثير تنظيم الأسعار على أدائها المالي، وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي ١٤.



٣. تحسين تقارير الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة إلزام الشركات بالإفصاح عن أي معاملات مع أطراف ذات علاقة تؤثر على الحسابات التنظيمية المؤجلة.
٤. توفير إفصاحات أكثر تفصيلاً عن تأثير تنظيم الأسعار وذلك بمطالبة الشركات بتقديم معلومات أكثر دقة حول كيفية تأثير التنظيم الحكومي للأسعار على حساباتها المالية المستقبلية.
٥. إجراء مراجعات دورية لمدى امتثال الشركات للمعايير تعزيز دور الهيئات الرقابية في مراقبة مدى التزام الشركات بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند الإفصاح عن الحسابات التنظيمية المؤجلة.

References

١. الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين الهيئة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، المعايير والإصدارات الأخرى المكملة للمعايير الدولية المعتمدة من، ومعيير التقرير المالي على أساس التصفية إصدار عام ٢٠٢٢ م.
٢. أحمد قايد نور الدين "التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية"، دار جنان للنشر وتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ٢٠١٥.
٣. أبو نصار، الحميدات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الجوانب النظرية عمان-الأردن ٢٠٢٤.
٤. بن يحيى، علي "التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعلمي، دار نزهة الأبواب للنشر والتوزيع، غرداية، ٢٠٢٣.
٥. دحدوح، حسين احمد، حسين يوسف القاضي مراجعة الحسابات المتقدمة / الإطار النظري والاجراءات العملية الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الاردن ٢٠٠٩
٦. علاء دين، صالح محمود عودة "أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي"، ضمن متطلبات ماجستير، جامعة بغداد، قسم المحاسبة العراق ٢٠١١
٧. الشريف، احمد عبدالامير (٢٠٢٠)، " دور المدقق في تقييم التحريفات المكتشفة في القوائم المالية وفق معيار الانتوساي ١٤٥٠ وانعكاسه على إجراءات الإدارة" (بحث تطبيقي في شركة الحبوب)، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وإمتميازات شهادة الدكتوراه.
٨. إبراهيم، محمد خليل، ٢٠٢٢، " تأثير مخاطر مراكز العملات الأجنبية في اجراءات التدقيق وانعكاسها على استمرارية الوحدة الاقتصادية" بحث تطبيقي بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وإمتميازات شهادة الدكتوراه
9. Louwers, T. J, Ramsay, R. J, Sinason, D. H, Strawser, J. R, & Thibodeau, J. C, (2018), "Auditing & assurance services". ٧ th ED, McGraw-Hill, USA.
10. Lessambo, Felix I, (2018), "Auditing, Assurance Services, and Forensics", Palgrave Macmillan, USA
11. J. Louwers, Timothy, Allen D. Blay, David H. Sinason, David H. Sinason, Jay C. Thibodeau (Auditing & Assurance Services) McGraw- Hill Education, New York, 2018
12. Moroney, Robyn, R, Campbell, F, & Hamilton, J, (2017), "Auditing: A Practical Approach". 3th Ed, John Wiley & Sons
13. Lessambo, Felix I, (2018), "Auditing, Assurance Services, and Forensics", Palgrave Macmillan, USA
14. Okon, Edet Eyibio a*, Siyanbola, Trimisiu Tunji a, Aliu, Arinola Kafayat a and Okunade, Richard Adeleye ٢٠٢٢ Regulatory Deferral Account: A Review of Literature.
15. E. Griffith Emily, Jacqueline S. Hammersley, Kathryn Kadous , Donald Young
16. (Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates), ssrn ,1-45, 2014.
17. Krommes, Werner (Kommentar International Standards on Auditing) Springer Gabler, Germany, 2018.
18. Reporting the Financial Effects of Rate Regulation Discussion Paper DP/٢/٢٠١٤
19. Applying IFRSFRS ١٤ Regulatory Deferral Accounts Applying IFRS for IFRS ١٤ Regulatory Deferral Accounts November ٢٠١٤ EY.
20. Research Paper Rate-regulated Activities Exploring the decision-usefulness of financial information that reflects the economics of rate-regulated activities November ٢٠١٨
21. international Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR) Volume ٣, Issue ٢, February ٢٠١٥.



22. sian Journal of Economics, Business and Accounting22(21): 159-169, 2022; Article no. AJEBA.89554ISSN: 2456-639X
23. . CFI, (2022), "Accounting Policies".
24. Deloitte Touche Tohmatsu Limited www.deloitte.com/about.
25. grant thornton/ IFRS 14 REGULATORY DEFERRAL ACCOUNTs FACT SHEET
26. Fang, Junxiong , Gerald Lobo, Yinqi Zhang (Auditing Related Party Transactions: Evidence from Audit Opinions and Restatements)2017,
(https://www.researchgate.net/publication/316148171_Auditing_Related_Party_Transactions_Evidence_from_Audit_Opinions_and_Restatements)
27. El-Helaly, Moataz (Related-party transactions: a review of the regulation, governance and auditing literature) Managerial Auditing Journal
28. Related-party transactions: a review of the regulation, governance and auditing literature
29. konomicko-manazerske spektrum٢٠٢١, Volume ١٥, Issue ١, pp. ١٢٢١١١-١١١ ISSN ٠٨٣٩-١٣٣٧ (print) / ٧٢٥٨-٢٥٨٥ (online)