معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩): التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

المعيار الدولي للمراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ)

الفهرس

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار	٢-٨
التدرج	٩
تاريخ السريان	١٠
الأهداف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٣–١٨
التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة	١٩–٢٧
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	٢٨–٣٧
التوثيق	٣٨
المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى	
التعريفات	أ١–أ١٠
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ١١–أ٤٧
التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة	أ٤٨–أ١٨٣
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها	أ١٨٤–أ٢٣٦
التوثيق	أ٢٣٧–أ٢٤١
الملحق الأول: اعتبارت لفهم المنشأة ونموذج أعمالها	
الملحق الثاني: فهم عوامل الخطر الملازم	
الملحق الثالث: فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة	
الملحق الرابع: اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة	
الملحق الخامس: اعتبارات لفهم تقنية المعلومات	
الملحق السادس: اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات	

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها" جنباً إلى جنب مع معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في القوائم المالية.

المفاهيم الرئيسية في هذا المعيار

٢. يتناول المعيار الدولي للمراجعة (٢٠٠) الأهداف العامة للمراجع عند مراجعة القوائم المالية،[١] بما في ذلك الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.[٢] ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.[٣] ويوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أن مخاطر التحريف الجوهري قد تظهر على مستويين:[٤] مستوى القوائم المالية عموماً؛ ومستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

٣. يتطلب معيار المراجعة (٢٠٠) من المراجع أن يمارس الحكم المهني عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها، وأن يخطط للمراجعة وينفذها مع التحلي بنزعة الشك المهني وإدراك أنه قد توجد ظروف تتسبب في جعل القوائم المالية مُحرَّفة بشكل جوهري.[٥]

٤. تتعلق المخاطر التي على مستوى القوائم المالية، بشكل واسع الانتشار، بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. وتتألف مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات من مكونين، هما: الخطر الملازم وخطر الرقابة:

- يوصف الخطر الملازم بأنه قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لتحريف قد يكون جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، وذلك قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة.
- يوصف خطر الرقابة بأنه خطر عدم منع التحريف الذي يمكن أن يحدث في إقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، سواءً بمفرده أو عند اقترانه بتحريفات أخرى، أو عدم اكتشاف ذلك التحريف وتصحيحه، في الوقت المناسب عن طريق أدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة.

٥. يوضح معيار المراجعة (٢٠٠) أنه يتم تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٦] وفيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يتطلب هذا المعيار إجراء تقييم منفصل للخطر الملازم وخطر الرقابة. ويُشار في هذا المعيار إلى مدى التفاوت في شدة الخطر الملازم بلفظ "نطاق الخطر الملازم".

٦. تشمل مخاطر التحريف الجوهري التي يقوم المراجع بالتعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والمخاطر التي بسبب الغش. ورغم أن هذا المعيار يتناول كلا النوعين، فإن الغش يُعد على قدر من الأهمية بحيث تضمن معيار المراجعة (٢٤٠)[٧] متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، بغية الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش، وتقييمها والاستجابة لها.

٧. يقوم المراجع بالتعرف على المخاطر وتقييمها بشكل متكرر ومتجدد. ويرتبط فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بالمفاهيم الواقعة في نطاق متطلبات التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وعند التوصل إلى الفهم الذي يتطلبه هذا المعيار، يمكن وضع توقعات مبدئية للمخاطر، ثم تنقيح هذه التوقعات لاحقاً مع تقدم المراجع في تطبيق آلية التعرف على المخاطر وتقييمها. وإضافة لذلك، يتطلب هذا المعيار ومعيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع أن يعيد النظر في تقييمات المخاطر وأن يضع استجابات عامة

---

[١] معيار المراجعة (٢٠٠)، "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"

[٢] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٧

[٣] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ١٣(ج)

[٤] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٣٧

[٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرتان ١٥ و١٦

[٦] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٤٦ ومعيار المراجعة (٣٣٠)، "استجابات المراجع للمخاطر المُقيَّمة"، الفقرة ٦

[٧] معيار المراجعة (٢٤٠)، "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"

إضافية وإجراءات مراجعة إضافية، بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة.

٨. يتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) من المراجع تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية.[٨] ويبين معيار المراجعة (٣٣٠) أيضاً أن تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، والاستجابات العامة من المراجع، يتأثران بفهم المراجع لبيئة الرقابة. ويتطلب معيار المراجعة (٣٣٠) أيضاً من المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.[٩]

التدرج

٩. ينص معيار المراجعة (٢٠٠) على أن بعض المعايير تتضمن اعتبارات للتدرج توضح تطبيق المتطلبات على جميع المنشآت بغض النظر عمّا إذا كانت طبيعتها وظروفها أقل تعقيداً أو أكثر تعقيداً.[١٠] ويستهدف هذا المعيار أعمال المراجعة التي تُنفَّذ على جميع المنشآت، بغض النظر عن حجمها أو تعقيدها، ولذلك تتضمن المواد التطبيقية اعتبارات محددة تخص كلاً من المنشآت الأقل والأكثر تعقيداً، عند الاقتضاء. ورغم أن حجم المنشأة قد يكون مؤشراً على درجة تعقيدها، فإن بعض المنشآت الأصغر قد تكون معقدة وبعض المنشآت الأكبر قد تكون أقل تعقيداً.

تاريخ السريان

١٠. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢١ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

١١. هدف المراجع هو التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، مما يوفر له أساساً لتصميم وتطبيق الاستجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة.

التعريفات

١٢. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبيّنة قرين كل منها فيما يلي:

(أ) *الإقرارات*: الإفادات، الصريحة أو غيرها، المتعلقة بإثبات المعلومات وقياسها وعرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية والملازمة لإفادة الإدارة بأن القوائم المالية مُعدَّة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. ويستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها. (راجع: الفقرة أ١)

(ب) *خطر الأعمال*: خطر ناتج عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس مهمة يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو هو خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.

(ج) *أدوات الرقابة*: السياسات أو الإجراءات التي تضعها المنشأة لتحقيق أهداف الرقابة التي ترمي إليها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة. وفي هذا السياق: (راجع: الفقرات أ٢–أ٥)

(١) السياسات هي تعليمات بما ينبغي القيام به، أو ما لا ينبغي القيام به، داخل المنشأة لإنفاذ الرقابة. وهذه التعليمات قد تكون موثَّقة أو منصوصاً عليها صراحة في وسائل التواصل أو مفهومة ضمناً من خلال التصرفات والقرارات.

(٢) الإجراءات هي التصرفات المتخذة لتطبيق السياسات.

(د) *أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات*: أدوات الرقابة على آليات تقنية المعلومات داخل المنشأة التي تدعم استمرار العمل السليم لبيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك استمرار العمل الفعّال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات وسلامة المعلومات (أي اكتمال المعلومات ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة. انظر أيضاً تعريف *بيئة تقنية المعلومات*.

---

[٨] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

[٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٦

[١٠] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ٦٩

(هـ) *أدوات الرقابة على معالجة المعلومات*: أدوات الرقابة المتعلقة بمعالجة المعلومات في تطبيقات تقنية المعلومات أو الآليات اليدوية للتعامل مع المعلومات في نظام معلومات المنشأة والتي تواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى، ودقتها وصحتها). (راجع: الفقرة أ٦)

(و) *عوامل الخطر الملازم*: خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمّية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى[١١] بقدر تأثيرها ذلك على الخطر الملازم. (راجع: الفقرتين أ٧، أ٨)

(ز) *بيئة تقنية المعلومات*: تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات، وأيضاً آليات تقنية المعلومات والموظفون المشاركون في تلك الآليات، التي تستخدمها المنشأة لدعم العمليات التجارية وتحقيق الاستراتيجيات التجارية. ولأغراض هذا المعيار:

(١) تطبيق تقنية المعلومات هو برنامج أو مجموعة من البرامج يتم استخدامه في إنشاء المعاملات أو المعلومات، أو معالجتها أو تسجيلها أو التقرير عنها. وتشمل تطبيقات تقنية المعلومات مستودعات البيانات وبرمجيات كتابة التقارير.

(٢) تضم البنية التحتية لتقنية المعلومات الشبكة ونظم التشغيل وقواعد البيانات وما يتعلق بها من أجهزة وبرمجيات.

(٣) آليات تقنية المعلومات هي الآليات التي تتبعها المنشأة لإدارة الوصول إلى بيئة تقنية المعلومات وإدارة التغييرات البرمجية أو التغييرات في بيئة تقنية المعلومات وإدارة عمليات تقنية المعلومات.

(ح) *الإقرارات ذات الصلة*: يكون الإقرار عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ما ذا صلة عندما ينطوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها. ويتم الفصل فيما إذا كان إقرار ما يُعد إقراراً ذا صلة قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي الخطر الملازم). (راجع: الفقرة أ٩)

(ط) *المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات*: قابلية أن تكون أدوات الرقابة على معالجة المعلومات غير فعّالة من حيث تصميمها أو عملها، أو مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها) في نظام معلومات المنشأة، بسبب عدم فاعلية تصميم أدوات الرقابة الموجودة في آليات تقنية المعلومات أو عدم فاعلية عملها (انظر بيئة تقنية المعلومات).

(ي) *إجراءات تقييم المخاطر*: إجراءات المراجعة التي يتم تصميمها وتنفيذها للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

(ك) *فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم*: فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح الذي يوجد له إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة.

(ل) *الخطر المهم*: خطر تحريف جوهري تم التعرف عليه: (راجع: الفقرة أ١٠)

(١) يقترب تقييم الخطر الملازم له من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم بسبب درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه؛ أو

(٢) يجب التعامل معه على أنه خطر مهم وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة الأخرى.[١٢]

(م) *نظام الرقابة الداخلية*: نظام يصممه وينفذه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ولأغراض معايير المراجعة، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات مترابطة:

(١) بيئة الرقابة؛

(٢) آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛

---

[١١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات أ٢٤–أ٢٧

[١٢] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٧ ومعيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"، الفقرة ١٨

(٣) آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية؛

(٤) نظام المعلومات والاتصالات؛

(٥) أنشطة الرقابة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات تقييم المخاطر للحصول على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لما يلي: (راجع: الفقرات أ١١–أ١٨)

(أ) التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات؛

(ب) تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

ويجب على المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تكون مؤيِّدة ولا إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تكون مناقضة. (راجع: الفقرة أ١٤)

١٤. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٩–أ٢١)

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين المعنيين داخل المنشأة، بمن فيهم الأفراد في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها). (راجع: الفقرات أ٢٢–أ٢٦)

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات أ٢٧–أ٣١)

(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرات أ٣٢–أ٣٦)

المعلومات من المصادر الأخرى

١٥. عند الحصول على أدلة المراجعة وفقاً للفقرة ١٣، يجب على المراجع أن ينظر في المعلومات التي تم الحصول عليها من: (راجع: الفقرتين أ٣٧، أ٣٨)

(أ) إجراءات المراجع المتعلقة بقبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط المراجعة، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط؛

(ب) الارتباطات الأخرى، عند الاقتضاء، التي قام الشريك المسؤول عن الارتباط بتنفيذها لصالح المنشأة.

١٦. عندما يعتزم المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات المراجعة السابقة، يجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت تلك المعلومات لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها كأدلة مراجعة للمراجعة الحالية. (راجع: الفقرات أ٣٩–أ٤١)

مناقشة فريق الارتباط

١٧. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الارتباط أن يناقشوا تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري. (راجع: الفقرات أ٤٢–أ٤٧)

١٨. في حال عدم مشاركة أعضاء من فريق الارتباط في النقاش الذي يجريه فريق الارتباط، فيجب على الشريك المسؤول عن الارتباط أن يحدد الأمور التي يلزم إبلاغها لهؤلاء الأعضاء.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرتين أ٤٨، أ٤٩)

فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٥)

١٩. يجب على المراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر للتوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) الجوانب الآتية من المنشأة وبيئتها:

(١) الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها، بما في ذلك مدى دمج استخدام تقنية المعلومات في نموذج الأعمال؛ (راجع: الفقرات أ٥٦-أ٦٧)

(٢) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى؛ (راجع: الفقرات أ٦٨–أ٧٣)

(٣) المقاييس المستخدمة، داخلياً وخارجياً، لتقييم الأداء المالي للمنشأة؛ (راجع: الفقرات أ٧٤–أ٨١)

(ب) إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة وأسباب أي تغييرات طرأت عليها؛ (راجع: الفقرات أ٨٢–أ٨٤)

(ج) كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف، ودرجة ذلك التأثير، عند إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، استناداً إلى الفهم الذي تم التوصل إليه في البندين (أ) و(ب). (راجع: الفقرات أ٨٥–أ٨٩)

٢٠. يجب أن يُقوِّم المراجع ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات أ٩٠ – أ٩٥)

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات أ٩٦–أ٩٨)

بيئة الرقابة

٢١. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين أ٩٩، أ١٠٠)	
(أ) فهم مجموعة أدوات الرقابة والآليات والهياكل التي تتعامل مع ما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٠١، أ١٠٢) (١) كيفية إشراف الإدارة على المسؤوليات، مثل ثقافة المنشأة والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛ (٢) استقلال المكلفين بالحوكمة وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة؛ (٣) تحديد الصلاحيات والمسؤوليات داخل المنشأة؛ (٤) كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم؛ (٥) كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم سعياً لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية؛	(ب) تقويم ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٠٣–أ١٠٨) (١) ما إذا كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ (٢) ما إذا كانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها؛ (٣) ما إذا كانت أوجه قصور الرقابة التي تم التعرف عليها في بيئة الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٢٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق:	
(أ) فهم الآلية التي تتبعها المنشأة للقيام بما يلي: (راجع: الفقرتين أ١٠٩، أ١١٠) (١) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛ (راجع: الفقرة أ٦٢) (٢) تقييم أهمية تلك المخاطر، بما في ذلك احتمالية حدوثها؛ (٣) مواجهة تلك المخاطر؛	(ب) تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرات أ١١١–أ١١٣)

٢٣. إذا تعرف المراجع على مخاطر للتحريف الجوهري أخفقت الإدارة في التعرف عليها، فيجب على المراجع:

(أ) أن يحدد ما إذا كان أي من تلك المخاطر يُعد من الأنواع التي يتوقع المراجع أنه كان سيتم التعرف عليها بواسطة آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وإذا صح ذلك، فإنه يتوصل إلى فهم لأسباب إخفاق آلية المنشأة لتقييم المخاطر في التعرف على هذه المخاطر؛

(ب) أن ينظر في انعكاسات ذلك على تقويم المراجع الوارد في الفقرة ٢٢(ب).

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٢٤. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية والتي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرتين أ١١٤، أ١١٥)	
(أ) فهم تلك الجوانب من آلية المنشأة التي تتعامل مع ما يلي: (١) التقويمات الدائمة والمنفصلة لمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، والتعرف على أوجه القصور في الرقابة وعلاجها؛ (راجع: الفقرتين أ١١٦، أ١١٧) (٢) وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، إن وجدت، بما في ذلك طبيعتها ومسؤولياتها وأنشطتها؛ (راجع: الفقرة أ١١٨) (ب) فهم مصادر المعلومات المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها؛ (راجع: الفقرتين أ١١٩، أ١٢٠)	(ج) تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها. (راجع: الفقرتين أ١٢١، أ١٢٢)

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرات أ١٢٣–أ١٣٠)

نظام المعلومات والاتصالات

٢٥. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة واتصالاتها ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرة أ١٣١)	
(أ) فهم أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات، بما في ذلك بياناتها ومعلوماتها، والموارد التي سيتم استخدامها في هذه الأنشطة والسياسات التي تحدد ما يلي، فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة: (راجع: الفقرات أ١٣٢–أ١٤٣) (١) طرق تدفق المعلومات خلال نظام معلومات المنشأة، بما في ذلك كيفية: أ. إنشاء المعاملات وكيفية تسجيل المعلومات المتعلقة بها ومعالجتها وتصحيحها عند الحاجة ودمجها في دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛ ب. جمع المعلومات المتعلقة بالأحداث والحالات الأخرى بخلاف المعاملات، ومعالجتها والإفصاح عنها في القوائم المالية؛ (٢) السجلات المحاسبية والحسابات المحددة في القوائم المالية والسجلات الداعمة الأخرى التي تتعلق بطرق تدفق المعلومات في نظام المعلومات؛	(ج) تقويم ما إذا كان نظام معلومات المنشأة واتصالاتها تدعم بشكل مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرة أ١٤٦)

(٣) آلية التقرير المالي المستخدمة في إعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك الإفصاحات؛ (٤) موارد المنشأة، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات، ذات الصلة بما هو مذكور في البنود من (أ)(١) إلى (أ)(٣) أعلاه؛ (ب) فهم كيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأمور المهمة التي تدعم إعداد القوائم المالية ومسؤوليات إعداد التقرير ذات العلاقة في نظام المعلومات والمكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية: (راجع: الفقرتين أ١٤٤، أ١٤٥) (١) بين الأفراد داخل المنشأة، بما في ذلك كيفية الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتعلقة بإعداد التقرير المالي؛ (٢) بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛ (٣) مع الأطراف الخارجية، مثل السلطات التنظيمية؛	

أنشطة الرقابة

٢٦. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمكون أنشطة الرقابة، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، عن طريق: (راجع: الفقرات أ١٤٧–أ١٥٧)	
(أ) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات في مكون أنشطة الرقابة كما يلي: (١) أدوات الرقابة التي تواجه أي خطر يُحدد على أنه خطر مهم؛ (راجع: الفقرتين أ١٥٨، أ١٥٩) (٢) أدوات الرقابة على قيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير النمطية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة؛ (راجع: الفقرتين أ١٦٠، أ١٦١) (٣) أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الاختبارات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها، ويجب أن يتضمن ذلك أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛ (راجع: الفقرات أ١٦٢–أ١٦٤) (٤) أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣ فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني؛ (راجع: الفقرة أ١٦٥) (ب) القيام بناءً على أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة التي تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ (راجع: الفقرات أ١٦٦–أ١٧٢)	(د) فيما يخص كل أداة من أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في البند (أ) أو البند (ج)(٢): (راجع: الفقرات أ١٧٥–أ١٨١) (١) تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة مصممة بفاعلية لمواجهة خطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، أو مصممة بفاعلية لدعم عمل أدوات الرقابة الأخرى؛ (٢) تحديد ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تطبيقها، عن طريق تنفيذ الإجراءات إضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة.

(ج) التعرف على ما يلي، فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها في البند (ب): (راجع: الفقرتين أ١٧٣، أ١٧٤) (١) المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات؛ (٢) أدوات الرقابة العامة للمنشأة على تقنية المعلومات والتي تواجه تلك المخاطر؛	

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

٢٧. بناءً على تقويم المراجع لكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، يجب عليه أن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه واحد أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة. (راجع: الفقرتين أ١٨٢، أ١٨٣)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرتين أ١٨٤، أ١٨٥)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري

٢٨. يجب على المراجع أن يتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وأن يحدد ما إذا كانت توجد على: (راجع: الفقرات أ١٨٦–أ١٩٢)

(أ) مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات أ١٩٣–أ٢٠٠) أو

(ب) مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. (راجع: الفقرة أ٢٠١)

٢٩. يجب على المراجع أن يحدد الإقرارات ذات الصلة وما يتعلق بها من فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. (راجع: الفقرات أ٢٠٢–أ٢٠٤)

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية

٣٠. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية، يجب على المراجع أن يقيّم المخاطر إضافة إلى ما يلي: (راجع: الفقرات أ١٩٣–أ٢٠٠)

(أ) أن يحدد ما إذا كانت تلك المخاطر تؤثر على تقييم المخاطر على مستوى الإقرارات؛

(ب) أن يقوِّم طبيعة ومدى تأثيرها المنتشر على القوائم المالية.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات أ٢٠٥–أ٢١٧)

٣١. فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يجب على المراجع أن يقيّم الخطر الملازم عن طريق تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه. وعند القيام بذلك، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان كيفية ودرجة ما يلي:

(أ) تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف؛

(ب) تأثير مخاطر التحريف الجوهري، على مستوى القوائم المالية، على تقييم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرتين أ٢١٥، أ٢١٦)

٣٢. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان أي من مخاطر التحريف الجوهري المقيّمة تُعد مخاطر مهمة. (راجع: الفقرات أ٢١٨–أ٢٢١)

٣٣. يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأي من مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات أ٢٢٢–أ٢٢٥)

تقييم خطر الرقابة

٣٤. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يقيِّم خطر الرقابة. وإذا لم يكن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فإن تقييمه لخطر الرقابة يجب أن يكون مؤدّاه أن تقييم خطر التحريف الجوهري هو نفسه تقييم الخطر الملازم. (راجع: الفقرات أ٢٢٦–أ٢٢٩)

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

٣٥. يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإذا لم تكن كذلك، فيجب على المراجع تنفيذ إجراءات إضافية لتقييم المخاطر حتى يتم الحصول على أدلة مراجعة توفر مثل هذا الأساس. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواءً كانت مؤيدة أو مناقضة للإقرارات المقدمة من الإدارة. (راجع: الفقرات أ٢٣٠–أ٢٣٢)

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار،(*) ولكنها ذات أهمية نسبية

٣٦. فيما يخص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية التي لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة، يجب على المراجع تقويم ما إذا كان تحديده لا يزال مناسباً. (راجع: الفقرات أ٢٣٣–أ٢٣٥)

إعادة النظر في تقييم المخاطر

٣٧. إذا حصل المراجع على معلومات جديدة لا تتسق مع أدلة المراجعة التي استند إليها أولاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري أو تقييمها، فيجب عليه أن يعيد النظر في هذا التعرف والتقييم. (راجع: الفقرة أ٢٣٦)

التوثيق

٣٨. يجب على المراجع أن يُضمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:[١٣] (راجع: الفقرات أ٢٣٧–أ٢٤١)

(أ) المناقشات بين أعضاء فريق الارتباط والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛

(ب) العناصر الرئيسية في فهم المراجع وفقاً للفقرات ١٩ و٢١ و٢٢ و٢٤ و٢٥؛ ومصادر المعلومات التي توصل منها المراجع إلى فهمه؛ وإجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها؛

(ج) تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها، وفقاً للمتطلبات الواردة في الفقرة ٢٦؛

(د) مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرارات، بما في ذلك المخاطر المهمة والمخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومبررات اتخاذ الأحكام المهمة.

***

* يمكن الرجوع إلى تعريف "فئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم" الوارد في الفقرة ١٢(ك) من هذا المعيار.

[١٣] معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨–١١، والفقرتان أ٦ وأ٧

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

التعريفات (راجع: الفقرة ١٢)

الإقرارات (راجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١. يستخدم المراجعون أصناف الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث، وذلك عند تعرفهم على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها. وتحتوي الفقرة أ١٩٠ على توضيح لأمثلة هذه الأصناف. وتختلف الإقرارات عن الإفادات المكتوبة التي يتطلبها معيار المراجعة (٥٨٠)،[١٤] لتأكيد أمور معينة أو دعم أدلة المراجعة الأخرى.

أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ١٢(ج))

أ٢. تكون أدوات الرقابة مدمجة داخل مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

أ٣. يتم تطبيق السياسات من خلال تصرفات الموظفين داخل المنشأة، أو من خلال امتناع الموظفين عن اتخاذ تصرفات من شأنها أن تتعارض مع هذه السياسات.

أ٤. قد يتم التكليف بالإجراءات، من خلال وثائق رسمية أو غيرها من وسائل الاتصال التي تستخدمها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة، أو قد تنتج عن سلوكيات غير مكلف بها ولكن بدلاً من ذلك تشترطها ثقافة المنشأة. وقد يتم إنفاذ الإجراءات من خلال التصرفات التي تسمح بها تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة.

أ٥. قد تكون أدوات الرقابة مباشرة أو غير مباشرة. وأدوات الرقابة المباشرة هي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. وأدوات الرقابة غير المباشرة هي أدوات رقابة تدعم أدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة على معالجة المعلومات (راجع: الفقرة ١٢(هـ))

أ٦. تنشأ مخاطر سلامة المعلومات من قابلية التعرض لعدم الفاعلية في تطبيق سياسات المنشأة الخاصة بالمعلومات، وهي سياسات تحدد طرق تدفق المعلومات والسجلات وآليات إعداد التقارير في نظام معلومات المنشأة. وأدوات الرقابة على معالجة المعلومات هي إجراءات تدعم التطبيق الفعال لسياسات معلومات المنشأة. وهي قد تكون أدوات آلية (أي مدمجة في تطبيقات تقنية المعلومات) أو يدوية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات أو المخرجات) وقد تعتمد هذه الأدوات على أدوات رقابة أخرى، بما في ذلك أدوات الرقابة الأخرى على معالجة المعلومات أو أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

عوامل الخطر الملازم (راجع: الفقرة ١٢(و))

ينص **الملحق الثاني** على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم عوامل الخطر الملازم.

أ٧. قد تكون عوامل الخطر الملازم عوامل نوعية أو كمية وقد تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف. وتشمل عوامل الخطر الملازم النوعية، التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، ما يلي:

- التعقيد؛ أو
- عدم الموضوعية؛ أو
- التغير؛ أو
- عدم التأكد؛ أو
- قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم.

أ٨. قد تشمل عوامل الخطر الملازم الأخرى، التي تؤثر على قابلية تعرض الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، ما يلي:

---

[١٤] معيار المراجعة (٥٨٠) "الإفادات المكتوبة"

- الأهمية الكمية أو النوعية لفئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح؛ أو
- حجم البنود التي سيتم معالجتها من خلال فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو التي سيتم عكسها في الإفصاح، أو عدم وجود توحيد في تكوين هذه البنود.

الإقرارات ذات الصلة (راجع: الفقرة ١٢(ح))

أ٩. قد يتعلق خطر التحريف الجوهري بأكثر من إقرار، وفي هذه الحالة تُعد جميع الإقرارات التي يتعلق بها مثل هذا الخطر إقرارات ذات صلة. وإذا لم يكن الإقرار يحتوي على أحد مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها، فإنه لا يُعد عندئذ إقراراً ذا صلة.

الخطر المهم (راجع: الفقرة ١٢(ل))

أ١٠. يمكن وصف الأهمية بأنها الوزن النسبي لأمر ما، ويتم الحكم على أهمية أي أمر من قبل المراجع ضمن السياق الذي يتم النظر خلاله في هذا الأمر. وفيما يخص الخطر الملازم، فإنه يمكن أن يتم النظر في أهميته ضمن السياق الخاص بكيفية ودرجة تأثير عوامل الخطر الملازم على كل من احتمالية حدوث تحريف ما وحجم ذلك التحريف المحتمل في حال حدوثه.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرات ١٣–١٨)

أ١١. تتضمن مخاطر التحريف الجوهري المطلوب التعرف عليها وتقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الغش والتي بسبب الخطأ، وكلاهما مشمول في هذا المعيار. ومع ذلك، ونظراً لأهمية الغش فقد تضمن معيار المراجعة (٢٤٠) متطلبات وإرشادات إضافية بشأن إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها، من أجل الحصول على المعلومات التي تُستخدم في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش وتقييمها.[١٥] وتنص أيضاً معايير المراجعة الآتية على متطلبات وإرشادات إضافية بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بأمور أو ظروف محددة، وتقييمها.

- معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)[١٦] فيما يخص التقديرات المحاسبية؛
- معيار المراجعة (٥٥٠) فيما يخص العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة؛
- معيار المراجعة (٥٧٠)[١٧] فيما يخص الاستمرارية؛
- معيار المراجعة (٦٠٠)[١٨] فيما يخص القوائم المالية للمجموعات.

أ١٢. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة التي تم تجميعها أثناء تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، وهي تساعد المراجع في أن يظل منتبهاً لأدلة المراجعة التي لا تنحاز إلى تأييد وجود المخاطر أو التي يمكن أن تتناقض مع وجود المخاطر. ونزعة الشك المهني هي موقف سلوكي يطبقه المراجع عند اتخاذ الأحكام المهنية ويوفر له بعد ذلك الأساس لتصرفاته. ويطبق المراجع الحكم المهني عند تحديده لما إذا كان قد حصل على أدلة المراجعة التي توفر أساساً مناسباً لتقييم المخاطر.

أ١٣. يمكن أن يشتمل تطبيق المراجع لنزعة الشك المهني على ما يلي:

- التقصي عن المعلومات المتناقضة وعن إمكانية الاعتماد على الوثائق؛
- النظر في الردود المقدمة على الاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛
- الانتباه إلى الحالات التي قد تشير إلى وجود تحريف محتمل بسبب الغش أو الخطأ؛
- النظر فيما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تدعم تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمه لها، في ضوء طبيعة المنشأة وظروفها.

---

[١٥] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ١٢-٢٧

[١٦] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"

[١٧] معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

[١٨] معيار المراجعة (٦٠٠) "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة)"

أسباب أهمية الحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٤. إن تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة لدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها بطريقة غير منحازة يمكن أن يساعد المراجع في التعرف على المعلومات التي يحتمل أن تكون متناقضة، مما قد يساعده في ممارسة نزعة الشك المهني عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

مصادر أدلة المراجعة (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٥. قد يستلزم تصميم إجراءات تقييم المخاطر وتنفيذها للحصول على أدلة المراجعة بطريقة غير منحازة الحصول على الأدلة من مصادر متعددة من داخل المنشأة وخارجها. غير أن المراجع ليس مطالباً بتنفيذ بحث شامل لتحديد جميع مصادر أدلة المراجعة الممكنة. وإضافة إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى،[١٩] فإن مصادر المعلومات المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر قد تشمل ما يلي:

- التفاعلات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم من موظفي المنشأة الرئيسيين، مثل المراجعين الداخليين.
- أطراف خارجية معينة مثل السلطات التنظيمية، سواءً تم الحصول على المعلومات بشكل مباشر أو غير مباشر.
- المعلومات المتاحة للعموم عن المنشأة، مثل البيانات الصحفية الصادرة من المنشأة أو المواد المتاحة للتحليل أو المواد الخاصة باجتماعات مجموعة المستثمرين أو تقارير المحللين أو المعلومات عن نشاط التداول.

وبغض النظر عن مصدر المعلومات، ينظر المراجع في مدى ملاءمة المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٠٠).[٢٠]

التدرج (راجع: الفقرة ١٣)

أ١٦. ستتباين طبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداها بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها (على سبيل المثال، الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونُظُمها). ويستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها للوفاء بمتطلبات هذا المعيار.

أ١٧. بالرغم من التباين الذي قد يكون موجوداً في مدى الطابع الرسمي لسياسات المنشأة وإجراءاتها، وآلياتها ونظمها، فإن المراجع يظل مطالباً بالتوصل إلى الفهم وفقاً للفقرات ١٩ و٢١ و٢٢ و٢٤ و٢٥ و٢٦.

أمثلة:

بعض المنشآت، بما في ذلك المنشآت الأقل تعقيداً، وبخاصة المنشآت التي يديرها ملاكها، قد لا تكون لديها آليات ونظم مهيكلة ثابتة (على سبيل المثال، آلية لتقييم المخاطر أو آلية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية) أو قد تكون لديها آليات أو نظم ثابتة ولكنها موثقة بشكل محدود أو تفتقر إلى الاتساق في كيفية تطبيقها. وعندما تفتقر هذه النظم والآليات إلى الطابع الرسمي، فإن المراجع قد يظل قادراً على تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر من خلال الملاحظة والاستفسار.

ومن المتوقع أن يكون لدى المنشآت الأخرى، التي تكون منشآت أكثر تعقيداً في الغالب، سياسات وإجراءات ذات طابع رسمي وذات توثيق أكبر. ويمكن أن يستخدم المراجع مثل هذا التوثيق عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

أ١٨. قد تكون طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي سيتم تنفيذها في ارتباط يتم لأول مرة أكثر شمولاً من الإجراءات التي تتم في الارتباطات المتكررة. وفي الفترات اللاحقة، يمكن أن يركز المراجع على التغييرات التي حدثت منذ الفترة السابقة.

---

[١٩] انظر الفقرتين أ٣٧ وأ٣٨.

[٢٠] معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ٧

أنواع إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٤)

أ١٩. يشرح معيار المراجعة (٥٠٠)[٢١] أنواع إجراءات المراجعة التي قد يتم تنفيذها عند الحصول على أدلة المراجعة من إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات المراجعة الإضافية. وقد تتأثر طبيعة إجراءات المراجعة، وتوقيتها ومداها، بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية وبعض الأدلة الأخرى قد تكون متاحة فقط في شكل إلكتروني أو قد تكون متاحة فقط في أوقات معينة.[٢٢] ويمكن أن ينفذ المراجع الإجراءات الأساس أو اختبارات أدوات الرقابة، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، بشكل متزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، عندما يكون من الكفاءة القيام بذلك. وقد تدعم أيضاً أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والتي تدعم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، اكتشاف التحريفات على مستوى الإقرارات أو تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أ٢٠. بالرغم من أن المراجع مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة ١٤ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية فيها (انظر الفقرات ١٩-٢٦)، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. ويجوز تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الجوهري. وقد تشتمل هذه الإجراءات على استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو المشرفين الخارجيين عليها أو من المقيّمين الذين استعانت بهم المنشأة.

الأدوات والأساليب الآلية (راجع: الفقرة ١٤)

أ٢١. يمكن للمراجع أن ينفذ إجراءات تقييم المخاطر، باستخدام الأدوات والأساليب الآلية، على كميات كبيرة من البيانات (من دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة أو غيرها من البيانات التشغيلية) لأغراض من بينها التحليل أو إعادة الاحتساب أو إعادة التنفيذ أو المطابقات.

الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ١٤(أ))

أسباب الاستفسار من الإدارة والأفراد الآخرين داخل المنشأة

أ٢٢. يمكن أن يحصل المراجع على المعلومات اللازمة لدعم الأساس المناسب للتعرف على المخاطر وتقييمها، وتصميم إجراءات المراجعة الإضافية، من خلال الاستفسار من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقرير المالي.

أ٢٣. قد يوفر الاستفسار من الإدارة ومن المسؤولين عن إعداد التقرير المالي والأفراد الآخرين المناسبين داخل المنشأة وغيرهم من الموظفين في مختلف مستويات السلطة، للمراجع وجهات نظر مختلفة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

أمثلة:

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمكلفين بالحوكمة المراجع في فهم مدى إشراف المكلفين بالحوكمة على إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠)[٢٣] أهمية الاتصال المتبادل الفعّال في مساعدة المراجع في الحصول على معلومات من المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.
- قد يساعد الاستفسار من الموظفين المسؤولين عن إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة، أو معالجتها أو تسجيلها، المراجع في تقويم مدى مناسبة اختيار سياسات محاسبية معينة وتطبيقها.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والعلم بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل المشروعات المشتركة) مع شركاء العمل، ومعاني الشروط التعاقدية.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.

[٢١] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرات أ١٤-أ١٧ والفقرات أ٢١–أ٢٥

[٢٢] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ١٢

[٢٣] معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٤(ب)

- قد توفر الاستفسارات الموجهة لقسم إدارة المخاطر (أو الاستفسار من القائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على التقرير المالي.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي تقنية المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم أو الرقابة، أو المخاطر الأخرى المرتبطة بتقنية المعلومات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٤. عند الاستفسار من الأشخاص الذين قد تتوفر لديهم معلومات من المحتمل أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، يمكن أن يحصل مراجعو منشآت القطاع العام على معلومات من مصادر إضافية، مثل المراجعين المشاركين في تنفيذ أعمال المراجعة الأخرى المتعلقة بالمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

ينص **الملحق الرابع** على اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة

أسباب الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها)

أ٢٥. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة يمكن أن يساعد المراجع في فهم المنشأة وبيئتها، ونظام الرقابة الداخلية لديها، وفي التعرف على المخاطر وتقييمها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٦. تترتب على مراجعي منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويمكن أن تساعد الاستفسارات من الأفراد المعنيين في وظيفة الرقابة الداخلية المراجعين في التعرف على خطر عدم الالتزام الجوهري بالأنظمة واللوائح المنطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة فيما يتعلق بالتقرير المالي.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ١٤(ب))

أسباب تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها إجراء لتقييم المخاطر

أ٢٧. تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على أوجه عدم الاتساق والمعاملات أو الأحداث غير المعتادة والمبالغ والنسب والاتجاهات التي تشير إلى الأمور التي قد تكون لها آثار منعكسة على المراجعة. وقد تساعد العلاقات غير المعتادة أو غير المتوقعة التي يتم التعرف عليها المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وخاصةً التي تكون بسبب الغش.

أ٢٨. ولذلك، فإن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر يمكن أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عن طريق التعرف على الجوانب التي لم يكن المراجع على دراية بها داخل المنشأة أو عن طريق فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم، مثل التغير، على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف.

أنواع الإجراءات التحليلية

أ٢٩. يمكن للإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها على أنها إجراءات لتقييم المخاطر:

- أن تشتمل على معلومات مالية وغير مالية، ومثال ذلك، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع بالقدم المربع أو حجم السلع المباعة (معلومات غير مالية).
- أن تستخدم بيانات مجمعة على مستوى عالٍ. وبناءً عليه، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية قد توفر مؤشراً مبدئياً عاماً عن احتمالية وجود تحريف جوهري.

مثال:

عند مراجعة العديد من المنشآت، بما في ذلك المنشآت ذات نماذج الأعمال والآليات الأقل تعقيداً، وذات نظم المعلومات الأقل تعقيداً، قد يجري المراجع مقارنات بسيطة بين المعلومات، مثل التغير في أرصدة الحسابات المرحلية أو الشهرية عن الأرصدة في الفترات السابقة، للحصول على مؤشر للمجالات التي يمكن أن تنطوي على مخاطر أكبر.

أ٣٠. يتناول هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات لتقييم المخاطر. ويتناول معيار المراجعة (٥٢٠)[٢٤] استخدام المراجع للإجراءات التحليلية على أنها إجراءات أساس ("الإجراءات التحليلية الأساس") ومسؤولية المراجع عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية المراجعة. وبناءً عليه، فإن الإجراءات التحليلية التي تُنفذ على أنها إجراءات لتقييم المخاطر ليس من المطلوب تنفيذها وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٥٢٠). ومع ذلك، فقد توفر المتطلبات والمواد التطبيقية في معيار المراجعة (٥٢٠) إرشادات مفيدة للمراجع عند تنفيذ الإجراءات التحليلية على أنها جزء من إجراءات تقييم المخاطر.

الأدوات والأساليب الآلية

أ٣١. يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية باستخدام عدد من الأدوات أو الأساليب، التي قد تكون آلية. وقد تتم الإشارة إلى تطبيق الإجراءات التحليلية الآلية على البيانات بلفظ تحليل البيانات.

مثال:

قد يستخدم المراجع جدول بيانات لإجراء مقارنة بين المبالغ الفعلية المسجلة والمبالغ المتوقعة، أو قد ينفذ إجراءً أكثر تطوراً عن طريق استخراج البيانات من نظام معلومات المنشأة، ثم يقوم بتحليل هذه البيانات باستخدام أساليب تصوير البيانات لتحديد فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي قد يكون من المُبرَّر أن يُنفذ لها المزيد من إجراءات تقييم المخاطر الخاصة.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة ١٤(ج))

أسباب تنفيذ الملاحظة والفحص المادي على أنها إجراءات لتقييم المخاطر

أ٣٢. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي، أو قد تؤيد أو تتناقض مع، الاستفسارات من الإدارة وغيرها، وقد توفر كذلك معلومات عن المنشأة وبيئتها.

التدرج

أ٣٣. في حالة عدم توثيق السياسات أو الإجراءات، أو إذا كانت أدوات الرقابة لدى المنشأة ذات طابع أقل رسمية، فقد يظل المراجع قادراً على الحصول على بعض أدلة المراجعة لدعم تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمه لها من خلال ملاحظة أداء الرقابة أو التقصي عنه.

أمثلة:

- يمكن أن يتوصل المراجع، من خلال الملاحظة المباشرة، إلى فهم أدوات الرقابة المطبقة على جرد المخزون، حتى وإن لم تكن المنشأة قد قامت بتوثيقها.
- قد يكون المراجع قادراً على ملاحظة الفصل في الواجبات.
- قد يكون المراجع قادراً على ملاحظة كلمات المرور التي يتم إدخالها.

الملاحظة والفحص المادي باعتبارهما إجراءات لتقييم المخاطر

أ٣٤. يمكن أن تشتمل إجراءات تقييم المخاطر على الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة.
- المستندات الداخلية (مثل خطط واستراتيجيات الأعمال) والسجلات والأدلة الإرشادية لإجراءات الرقابة الداخلية.

[٢٤] معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية والقوائم المالية الأولية) والمكلفون بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقرات ومصانع المنشأة.
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل الصحف التجارية والاقتصادية؛ أو تقارير المحللين أو البنوك أو وكالات التصنيف؛ أو المنشورات التنظيمية أو المالية؛ أو المستندات الخارجية عن الأداء المالي للمنشأة (كتلك المشار إليها في الفقرة أ٧٩).
- سلوكيات وتصرفات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة (مثل ملاحظة أحد اجتماعات لجنة المراجعة).

الأدوات والأساليب الآلية

أ٣٥. يمكن أن تُستخدم أيضاً الأدوات أو الأساليب الآلية لملاحظة الأصول بصفة خاصة، أو فحصها مادياً، على سبيل المثال من خلال استخدام أدوات الملاحظة عن بُعد (على سبيل المثال، الطائرات المسيّرة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٣٦. يمكن أن تشتمل أيضاً إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها مراجعو منشآت القطاع العام على الملاحظة والفحص المادي للمستندات التي تُعدها الإدارة لسلطة إصدار الأنظمة، على سبيل المثال، المستندات المتعلقة بتقارير الأداء الإلزامية.

المعلومات من المصادر الأخرى (راجع: الفقرة ١٥)

أسباب نظر المراجع في المعلومات التي من مصادر أخرى

أ٣٧. يمكن أن تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر أخرى ذات صلة بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وذلك عن طريق توفيرها لمعلومات وآراء عمّا يلي:

- طبيعة المنشأة ومخاطر أعمالها، والتغييرات المحتملة عن الفترات السابقة.
- النزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة والمكلفين بالحوكمة، وهو ما يمكن أن يكون أيضاً ذا صلة بفهم المراجع لبيئة الرقابة.
- إطار التقرير المالي المنطبق وتطبيقه على طبيعة المنشأة وظروفها.

المصادر الأخرى ذات الصلة

أ٣٨. تشمل مصادر المعلومات الأخرى ذات الصلة:

- إجراءات المراجع فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل أو قبول ارتباط المراجعة، أو الاستمرار في تلك العلاقة أو ذلك الارتباط، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، بما في ذلك الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في هذا الشأن.[٢٥]
- الارتباطات الأخرى التي نفذها للمنشأة الشريك المسؤول عن الارتباط. فربما يكون الشريك المسؤول عن الارتباط قد اكتسب معرفة ذات صلة بالمراجعة، بما في ذلك عن المنشأة وبيئتها، عندما قام بتنفيذ ارتباطات أخرى للمنشأة. ويمكن أن يكون من بين هذه الارتباطات ارتباطات الإجراءات المتفق عليها أو ارتباطات المراجعة أو التأكيد الأخرى، بما في ذلك الارتباطات التي تتناول متطلبات التقرير الزائدة في دولة المنشأة.

[٢٥] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث) "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٢٢-٢٤

المعلومات من تجارب المراجع السابقة مع المنشأة ومن المراجعات السابقة (راجع: الفقرة ١٦)

أسباب أهمية المعلومات التي من المراجعات السابقة للمراجعة الحالية

أ٣٩. قد توفر تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة معلومات ذات صلة بتحديد المراجع لطبيعة إجراءات تقييم المخاطر ومداها، والتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

طبيعة المعلومات المأخوذة من المراجعات السابقة

أ٤٠. إن تجارب المراجع السابقة مع المنشأة وإجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة قد توفر للمراجع معلومات حول أمور مثل:

- التحريفات السابقة وما إذا كانت قد صُححت في الوقت المناسب.
- طبيعة المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية لديها (بما في ذلك أوجه القصور في الرقابة).
- التغييرات المهمة التي ربما تكون المنشأة أو عملياتها قد أجرتها منذ الفترة المالية السابقة.
- أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى أو أرصدة الحسابات (والإفصاحات المتعلقة بها) التي واجه فيها المراجع صعوبة عند تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية، على سبيل المثال، بسبب تعقيدها.

أ٤١. إن المراجع مطالب بتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من تجاربه السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في المراجعات السابقة لا تزال ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، وذلك إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لأغراض المراجعة الحالية. وإذا كانت طبيعة المنشأة أو ظروفها قد تغيرت، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، فإن المعلومات التي من الفترات السابقة قد لا تُعد بعد ذلك ذات صلة أو يمكن الاعتماد عليها في المراجعة الحالية. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى صلة هذه المعلومات أو إمكانية الاعتماد عليها، فإن المراجع قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة. وإذا لم يكن من الممكن الاعتماد على المعلومات، فإنه يمكن للمراجع أن ينظر في تنفيذ المزيد من الإجراءات المناسبة في ظل الظروف القائمة.

مناقشة فريق الارتباط (راجع: الفقرتين ١٧، ١٨)

أسباب مطالبة فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري

أ٤٢. إن قيام فريق الارتباط بمناقشة تطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري:

- يوفر الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة. ويسهم تبادل المعلومات في تعزيز الفهم لدى جميع أعضاء فريق الارتباط.
- يسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، والكيفية التي يمكن أن تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات للتحريف، وكيفية ومواضع تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.
- يساعد في تحسين فهم أعضاء فريق الارتباط لإمكانية حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية في المجالات المعينة المسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤدونها على الجوانب الأخرى للمراجعة، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. وتساعد المناقشة، بصفة خاصة، أعضاء فريق الارتباط في زيادة النظر في المعلومات المتناقضة بناءً على فهم كل عضو لطبيعة المنشأة وظروفها.
- يوفر الأساس لقيام أعضاء فريق الارتباط بالإبلاغ بالمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة، وتبادلها، والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهري أو إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها لمواجهة هذه المخاطر.

ويتطلب معيار المراجعة (٢٤٠) أن تركز مناقشات فريق الارتباط بشكل خاص على كيفية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري بسبب الغش، ومواضع مثل هذه التحريفات في القوائم المالية، بما في ذلك الطرق المحتملة لحدوث الغش.[٢٦]

أ٤٣. تُعد نزعة الشك المهني ضرورية لإجراء التقييم النقدي لأدلة المراجعة، ويمكن أن تؤدي المناقشات الجادة والصريحة بين فريق الارتباط، بما في ذلك فيما يخص المراجعات المتكررة، إلى تحسين التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومن المحصلات الأخرى التي قد تنتج عن المناقشة أن يتعرف المراجع على جوانب خاصة من المراجعة يمكن أن تكون لممارسة نزعة الشك المهني أهمية خاصة فيما يتعلق بها وإمكانية أن يؤدي ذلك إلى إشراك أعضاء أكثر خبرة في فريق الارتباط يتمتعون بالمهارات المناسبة لإشراكهم في تنفيذ إجراءات المراجعة المتعلقة بتلك الجوانب.

التدرج

أ٤٤. عندما يقوم بتنفيذ الارتباط فردٌ واحدٌ، مثل محاسب قانوني فرد (أي عندما لا يكون من الممكن إجراء مناقشة داخل فريق الارتباط)، فإن النظر في الأمور المشار إليها في الفقرتين أ٤٢ وأ٤٦ يمكن أن يساعد المراجع، رغم ذلك، في التعرف على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهري.

أ٤٥. عندما يتولى تنفيذ الارتباط فريق ارتباط كبير، كما في مراجعة القوائم المالية للمجموعة، فليس من الضروري أو العملي دائماً أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال، عند تنفيذ المراجعة في مواقع متعددة)، وليس من الضروري إبلاغ جميع أعضاء فريق الارتباط بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش الشريك المسؤول عن الارتباط أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق الارتباط بمن فيهم، إذا رأى الشريك أن ذلك مناسباً، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن مراجعة المكونات، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء الآخرين، مع الأخذ في الحسبان مدى الاتصال الذي يُعَد ضرورياً طوال عمل فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشريك المسؤول عن الارتباط.

مناقشة الإفصاحات في إطار التقرير المالي المنطبق

أ٤٦. أثناء المناقشة المطلوبة بين أعضاء فريق الارتباط، تساعد مراعاة متطلبات الإفصاح المحددة في إطار التقرير المالي المنطبق في التعرف مبكراً أثناء المراجعة على المواطن المحتملة لمخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بالإفصاحات، حتى في الظروف التي يتطلب فيها إطار التقرير المالي المنطبق إفصاحات بسيطة. ومن بين الأمور التي قد يناقشها فريق الارتباط:

- التغيرات في متطلبات التقرير المالي التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة؛
- التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة، على سبيل المثال، حدوث تجميع مهم للأعمال خلال الفترة الخاضعة للمراجعة؛
- الإفصاحات التي ربما كان من الصعب الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأنها في السابق؛
- الإفصاحات عن الأمور المعقدة، بما في ذلك تلك التي تنطوي على اجتهاد مهم من جانب الإدارة بخصوص المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٧. أثناء المناقشة التي يجريها مراجعو منشآت القطاع العام داخل فريق الارتباط، يمكن النظر أيضاً في أي أهداف إضافية أوسع نطاقاً، وما يتعلق بها من مخاطر، ناشئة عن التكليف الرسمي بالمراجعة أو واجباتها فيما يتعلق بمنشآت القطاع العام.

التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ١٩—٢٧)

تنص **الملاحق من ١ إلى ٦** على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

[٢٦] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

التوصل إلى الفهم المطلوب (راجع: الفقرات ١٩–٢٧)

أ٤٨. يعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية لديها، عملية متجددة ومستمرة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها وتستمر طوال المراجعة. ولذلك، فقد تتغير توقعات المراجع عند الحصول على معلومات جديدة.

أ٤٩. قد يساعد أيضاً فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وتشكل فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقع أن تكون مهمة الأساس لنطاق فهم المراجع لنظام معلومات المنشأة.

أسباب المطالبة بفهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرتين ١٩، ٢٠)

أ٥٠. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في فهم الأحداث والحالات ذات الصلة بالمنشأة، وفي معرفة الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية، وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، ودرجة ذلك التأثير. وتضع هذه المعلومات إطاراً مرجعياً يقوم المراجع في حدوده بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ويساعد هذا الإطار المرجعي أيضاً المراجع في التخطيط للمراجعة وممارسة الحكم المهني ونزعة الشك المهني طوال المراجعة عند القيام، على سبيل المثال، بما يلي:

- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، وتقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المُحدَّث في عام ٢٠١٩) أو المعايير الأخرى ذات الصلة (على سبيل المثال، فيما يتعلق بمخاطر الغش وفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠) أو عند التعرف على المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، أو تقييمها، وفقاً لمعيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث))؛ أو
- تنفيذ الإجراءات اللازمة للمساعدة في تحديد حالات عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)؛[٢٧] أو
- تقويم ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٠)؛[٢٨] أو
- تحديد الأهمية النسبية أو الأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)؛[٢٩] أو
- النظر في مدى مناسبة اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها، وكفاية الإفصاحات في القوائم المالية.

أ٥١. يعرف المراجع من خلال فهم المنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق، كيف يخطط وينفذ إجراءات المراجعة الإضافية، على سبيل المثال، عند القيام بما يلي:

- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار المراجعة (٥٢٠)؛[٣٠]
- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)؛
- تقويم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (على سبيل المثال، فيما يتعلق بالافتراضات وإفادات الإدارة المكتوبة والشفهية).

التدرج

أ٥٢. يُعد طبيعة الفهم المطلوب ومداه مسألة حكم مهني للمراجع ويختلف ذلك من منشأة لأخرى بناءً على طبيعة المنشأة وظروفها، بما في ذلك:

- حجم المنشأة ومدى تعقيدها، بما في ذلك بيئة تقنية المعلومات لديها؛
- التجارب السابقة للمراجع مع المنشأة؛

---

[٢٧] معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٤

[٢٨] معيار المراجعة (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، الفقرة ١٣(هـ)

[٢٩] معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"، الفقرتان ١٠ و١١

[٣٠] معيار المراجعة (٥٢٠)، الفقرة ٥

- طبيعة نظم المنشأة وآلياتها، بما في ذلك ما إذا كانت ذات طابع رسمي أم لا؛
- طبيعة وثائق المنشأة وشكلها.

أ٥٣. يمكن لإجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها المراجع للتوصل إلى الفهم المطلوب أن تكون أقل شمولاً عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً وأكثر شمولاً فيما يخص المنشآت الأكثر تعقيداً. ومن المتوقع أن يكون الفهم المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

أ٥٤. تتيح بعض أُطُر التقرير المالي للمنشآت الأصغر أن تقدم إفصاحات أبسط وأقل تفصيلاً في القوائم المالية. لكن ذلك لا يعفي المراجع من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق حسب انطباقه على المنشأة.

أ٥٥. يمكن أيضاً لقيام المنشأة باستخدام تقنية المعلومات وطبيعة ومدى التغيرات في بيئة تقنية المعلومات أن يؤثر على المهارات المتخصصة اللازمة للمساعدة في التوصل إلى الفهم المطلوب.

المنشأة وبيئتها (راجع: الفقرة ١٩(أ))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها وحوكمتها ونموذج أعمالها (راجع: الفقرة ١٩(أ)(١))

الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها

أ٥٦. قد يساعد فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكيتها المراجع في فهم أمور مثل:

- تعقيد هيكل المنشأة.

مثال:

قد تكون المنشأة منشأة وحيدة أو قد يشتمل هيكل المنشأة على منشآت فرعية أو أقسام أو مكونات أخرى في مواقع متعددة. وعلاوة على ذلك، قد يكون الهيكل القانوني مختلفاً عن الهيكل التشغيلي. وغالباً ما يطرأ عن الهياكل المعقدة عواملٌ قد تنشأ عنها زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهري. وقد يكون من بين هذه القضايا ما إذا كان قد تمت المحاسبة بشكل سليم عن الشهرة أو المشروعات المشتركة أو الاستثمارات أو المنشآت ذات الغرض الخاص وما إذا كان قد تم الإفصاح بشكلٍ كافٍ عن تلك القضايا في القوائم المالية.

- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى، بما في ذلك الأطراف ذات العلاقة. وقد يساعد هذا الفهم في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكلٍ كافٍ في القوائم المالية.[٣١]
- التمييز بين الملاك والمكلفين بالحوكمة والإدارة.

مثال:

في المنشآت الأقل تعقيداً، قد يشارك ملاك المنشأة في إدارتها، ولذلك قلّما يكون هناك تمييز بينهما، أو قد يتلاشى ذلك التمييز تماماً. وفي المقابل، كما في بعض المنشآت المدرجة، قد يكون هناك تمييز واضح بين الإدارة وملاك المنشأة والمكلفين بالحوكمة.[٣٢]

---

[٣١] يحدد معيار المراجعة (٥٥٠) متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات المراجع ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

[٣٢] توفر الفقرتان أ١ وأ٢ من معيار المراجعة (٢٦٠) إرشادات بشأن تحديد المكلفين بالحوكمة وتوضح أنه في بعض الحالات، قد يشارك بعض المكلفين بالحوكمة أو جميعهم في إدارة المنشأة.

- هيكل بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وتعقيدها.

أمثلة:

يمكن أن:

- يكون لدى المنشأة العديد من نظم تقنية المعلومات القديمة التي يتم استخدامها في أعمال متنوعة والتي لا تتكامل مع بعضها بشكل جيد مما ينتج عنه تعقيد في بيئة تقنية المعلومات.
- تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص جوانب معينة من بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة).

الأدوات والأساليب الآلية

أ٥٧. يمكن أن يستخدم المراجع أدوات وأساليب آلية لفهم طرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات كجزء من الإجراءات التي ينفذها المراجع لفهم نظام المعلومات. ومن المحصلات المحتملة لهذه الإجراءات أن يحصل المراجع على معلومات عن الهيكل التنظيمي للمنشأة أو عن الجهات التي تعمل معها المنشأة (على سبيل المثال، الموردين والعملاء والأطراف ذات العلاقة).

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥٨. قد لا يكون لملكية المنشآت في القطاع العام نفس درجة الصلة كما في القطاع الخاص لأن القرارات المتعلقة بالمنشأة قد يتم اتخاذها من خارج المنشأة نتيجة للآليات السياسية. ولذلك، قد لا تكون للإدارة سيطرة على قرارات معينة يتم اتخاذها. ومن بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة، فهم قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات الأحادية الجانب، وقدرة منشآت القطاع العام الأخرى على السيطرة والتأثير على مهام المنشأة وتوجهها الاستراتيجي.

مثال:

قد تكون منشأة القطاع العام خاضعة لأنظمة أو توجيهات أخرى تصدرها السلطات، تطالبها بالحصول على موافقة أطراف من خارج المنشأة على استراتيجيتها وأهدافها قبل تطبيقها. ولذلك، فقد تشتمل الأمور التي تتعلق بفهم الهيكل القانوني للمنشأة على الأنظمة واللوائح المنطبقة وتصنيف المنشأة (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة وزارة أو إدارة أو هيئة أو أي نوع آخر من المنشآت).

الحوكمة

أسباب توصل المراجع إلى فهم للحوكمة

أ٥٩. قد يؤدي فهم الحوكمة إلى مساعدة المراجع في فهم قدرة المنشأة على الإشراف بشكل مناسب على نظام الرقابة الداخلية لديها. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً أدلة على وجود أوجه قصور، مما قد يشير إلى ارتفاع قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لمخاطر التحريف الجوهري.

فهم حوكمة المنشأة

أ٦٠. من بين الأمور التي من الممكن أن تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لحوكمة المنشأة:

- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشارك بعضهم أو جميعهم في إدارة المنشأة.
- وجود أي مجلس غير تنفيذي وانفصاله، إن وجد، عن الإدارة التنفيذية.
- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشغلون مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، كأعضاء مجلس الإدارة.
- وجود مجموعات فرعية من المكلفين بالحوكمة، كوجود لجنة مراجعة على سبيل المثال، ومسؤوليات مثل هذه المجموعات.
- مسؤوليات المكلفين بالحوكمة عن الإشراف على عملية إعداد التقرير المالي، بما في ذلك اعتماد القوائم المالية.

نموذج أعمال المنشأة

ينص **الملحق الأول** على اعتبارات إضافية فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للمنشأة ونموذج أعمالها، وأيضاً اعتبارات إضافية لمراجعة المنشآت ذات الغرض الخاص.

أسباب توصل المراجع إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة

أ٦١. يساعد فهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها ونموذج أعمالها المراجع في فهم المنشأة على مستوى استراتيجي، وفهم مخاطر الأعمال التي تتحملها وتواجهها المنشأة. ويساعد فهم مخاطر الأعمال التي لها تأثير على القوائم المالية المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سيترتب عليها في النهاية تبعات مالية، ومن ثمّ سيكون لها تأثيرٌ على القوائم المالية.

أمثلة:
يمكن أن يستند نموذج أعمال المنشأة إلى استخدام تقنية المعلومات بطرق مختلفة:
• تبيع المنشأة أحذية من متجر مادي، وتستخدم نظاماً متقدماً خاصاً بالمخزون ونقاط البيع لتسجيل بيع الأحذية؛ أو
• تبيع المنشأة الأحذية عبر الإنترنت ولذلك يتم معالجة جميع معاملات البيع في بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك إنشاء المعاملات من خلال موقع إلكتروني.
فيما يخص كلتا هاتين المنشأتين، سيكون هناك اختلاف كبير بين مخاطر الأعمال الناشئة عن نماذج أعمال مختلفة تماماً، رغم أن كلتا المنشأتين تعملان في بيع الأحذية.

فهم نموذج أعمال المنشأة

أ٦٢. لا تُعد جميع جوانب نموذج الأعمال ذات صلة بفهم المراجع. فمخاطر الأعمال أوسع نطاقاً من مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، وتشتمل على تلك الأخيرة. والمراجع ليس مسؤولاً عن فهم جميع مخاطر الأعمال، أو التعرف عليها، لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الجوهري.

أ٦٣. يمكن أن تنشأ مخاطر الأعمال، التي تؤدي إلى زيادة في قابلية التعرض لمخاطر التحريف الجوهري، عمّا يلي:

- الأهداف أو الاستراتيجيات غير المناسبة، أو التنفيذ غير الفعّال للاستراتيجيات، أو التغيير أو التعقيد.
- الإخفاق في إدراك الحاجة للتغيير قد ينشأ عنه أيضاً خطر الأعمال نتيجة لما يلي، على سبيل المثال:
  - الفشل المحتمل في تطوير منتجات أو خدمات جديدة؛ أو
  - وجود سوق غير كافٍ لدعم المنتج أو الخدمة، حتى وإن تطور بصورة ناجحة؛ أو
  - عيوب في المنتج أو الخدمة قد تنجم عنها التزامات قانونية ومخاطر تتعلق بالسمعة.
- الدوافع أو الضغوط على الإدارة، التي قد تؤدي إلى تحيز متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة، مما يؤثر على معقولية الافتراضات المهمة وتوقعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.

أ٦٤. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لنموذج أعمال المنشأة وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف جوهري في القوائم المالية ما يلي:

- تطورات الصناعة، مثل الافتقار إلى الأفراد أو الخبرات اللازمة للتعامل مع التغيرات في تلك الصناعة؛ أو
- المنتجات والخدمات الجديدة التي قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات المرتبطة بالمنتجات؛ أو
- التوسع في حجم العمل، مع عدم التقدير الدقيق لحجم الطلب؛ أو
- المتطلبات المحاسبية الجديدة التي لم يوجد لها تطبيق مكتمل أو سليم؛ أو

- المتطلبات التنظيمية التي تؤدي إلى زيادة التعرض للمخاطر النظامية؛ أو
- متطلبات التمويل الحالية والمرتقبة، مثل فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالمتطلبات؛ أو
- استخدام تقنية المعلومات، مثل تطبيق نظام جديد لتقنية المعلومات سيؤثر على كل من العمليات والتقرير المالي؛ أو
- تأثيرات تطبيق الاستراتيجيات، وبشكل خاص أي تأثيرات تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة.

أ٦٥. تحدد الإدارة عادةً مخاطر الأعمال وتضع مناهج لمواجهتها. وتُعَد آلية تقييم تلك المخاطر جزءاً من نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتحتوي الفقرة ٢٢ والفقرات أ١٠٩-أ١١٣ على نقاش لتلك الآلية.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٦٦. قد تقوم المنشآت العاملة في القطاع العام بإيجاد وتحقيق القيمة بطرق مختلفة عن تلك التي تحقق الثروة للملاك، ولكن سيظل لها "نموذج أعمال" له هدف محدد. ومن بين الأمور التي يمكن أن يتوصل المراجعون في القطاع العام لفهم لها والتي تُعد ذات صلة بنموذج أعمال المنشأة:

- معرفة الأنشطة الحكومية ذات الصلة، بما في ذلك ما يتعلق بها من برامج.
- أهداف واستراتيجيات البرامج، بما في ذلك عناصر السياسات العامة.

أ٦٧. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بمتطلبات إبداء المساءلة العامة وقد تتضمن أهدافاً مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع: الفقرة ١٩(أ)(٢))

عوامل الصناعة

أ٦٨. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
- النشاط الدوري أو الموسمي.
- تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
- إمدادات الطاقة وتكلفتها.

أ٦٩. قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في ظهور مخاطر خاصة للتحريف الجوهري، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم.

مثال:

في صناعة التشييد والبناء، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. وفي مثل هذه الحالات، من المهم أن يتضمن فريق الارتباط أعضاءً لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة.[٣٣]

العوامل التنظيمية

أ٧٠. تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أموراً من بينها إطار التقرير المالي المنطبق والبيئة النظامية والسياسية وأي تغييرات تطرأ عليها. ومن بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- الإطار التنظيمي للصناعات الخاضعة للتنظيم، على سبيل المثال، المتطلبات الاحترازية، بما في ذلك ما يتعلق بها من إفصاحات.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، على سبيل المثال، أنظمة ولوائح العمل.

[٣٣] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٢٥-٢٨

- الأنظمة واللوائح الضريبية.
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على ممارسة عمل المنشأة، مثل السياسة النقدية، بما في ذلك أدوات الرقابة على الصرف الأجنبي، والحوافز المالية بالقطاع العام والخاص (على سبيل المثال، برامج الدعم الحكومي) وسياسات التعريفة الجمركية أو القيود التجارية.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وأعمال المنشأة.

أ٧١. يتضمن معيار المراجعة (٢٥٠) (المُحدَّث) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة، والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه.[٣٤]

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧٢. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد توجد أنظمة أو لوائح معينة تؤثر على عمليات المنشأة. وقد تكون مثل هذه العناصر أحد الاعتبارات الضرورية عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.

العوامل الخارجية الأخرى

أ٧٣. من بين العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، الأوضاع الاقتصادية العامة، ومعدلات الفائدة وتوفر التمويل، والتضخم أو إعادة تقويم العملة.

المقاييس التي تستخدمها الإدارة لتقييم الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة ١٩(أ)(٣))

أسباب فهم المراجع للمقاييس التي تستخدمها الإدارة

أ٧٤. يساعد فهم مقاييس المنشأة المراجع في تحديد ما إذا كانت تلك المقاييس، سواءً أكانت مستخدمة خارجياً أم داخلياً، تولّد ضغوطاً على المنشأة لتحقيق مستهدفات أداء معينة. وهذه الضغوط يمكن أن تدفع الإدارة لاتخاذ تصرفات تزيد من قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو الغش (على سبيل المثال، لتحسين مستوى أداء العمل أو لتحريف القوائم المالية عن عمد) (انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش).

أ٧٥. يمكن للمقاييس أيضاً أن تدل المراجع على احتمالية وجود مخاطر للتحريف الجوهري في معلومات القوائم المالية ذات الصلة. فعلى سبيل المثال، قد تشير مقاييس الأداء إلى أن المنشأة تحقق نمواً أو أرباحاً بسرعة غير معتادة عند مقارنتها بما تحققه المنشآت الأخرى في نفس الصناعة.

المقاييس التي تستخدمها الإدارة

أ٧٦. تقوم الإدارة وغيرها عادة بقياس ومراجعة الأمور التي يرونها مهمة. وقد تكشف الاستفسارات من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة، سواءً أكانت متاحة للعموم أم لا، لتقويم الأداء المالي واتخاذ التصرفات. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن يتعرف المراجع على مقاييس الأداء ذات الصلة، سواءً الداخلية أو الخارجية، عن طريق النظر في المعلومات التي تستخدمها المنشأة لإدارة أعمالها. وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس الأداء أو عدم مراجعته، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.

أ٧٧. يمكن أن تشتمل المؤشرات الرئيسية المستخدمة لتقويم الأداء المالي على ما يلي:

- مؤشرات الأداء الرئيسية (المالية وغير المالية) والنسب والاتجاهات والإحصاءات التشغيلية الرئيسية.
- تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.
- الموازنات والتنبؤات وتحليل الانحرافات ومعلومات القطاعات وتقارير الأداء على مستوى الأقسام أو الإدارات أو غيرها.
- مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجور التشجيعية.

[٣٤] معيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)، الفقرة ١٣

- مقارنة أداء المنشأة بأداء المنافسين لها.

التدرج (راجع: الفقرة ١٩(أ)(٣))

أ٧٨. قد تتباين الإجراءات المنفذة لفهم مقاييس المنشأة تبعاً لحجم المنشأة أو تعقيدها، وأيضاً مشاركة الملاك أو المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة.

أمثلة:

- فيما يخص بعض المنشآت الأقل تعقيداً، قد تكون شروط القروض المصرفية التي تحصل عليها المنشأة (أي شروط الاتفاقيات المصرفية) مرتبطة بمقاييس أداء معينة تتعلق بأداء المنشأة أو مركزها المالي (على سبيل المثال، حد أقصى لمبلغ رأس المال العامل). ويمكن أن يستعين المراجع بفهمه لمقاييس الأداء التي تستخدمها المصارف في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهري.
- فيما يخص بعض المنشآت التي تكون لها طبيعة أو ظروف أكثر تعقيداً، كتلك التي تعمل في صناعتي التأمين أو الخدمات المصرفية، قد يتم قياس الأداء أو المركز المالي وفقاً للوفاء بالمتطلبات التنظيمية (على سبيل المثال، متطلبات النسب التنظيمية مثل كفاية رأس المال وعقبات تحقيق نسب السيولة). ويمكن أن يستعين المراجع بفهم مقاييس الأداء تلك في تعرفه على المواطن التي ترتفع فيها قابلية التعرض لخطر التحريف الجوهري.

اعتبارات أخرى

أ٧٩. قد تقوم أطراف خارجية أيضاً بمراجعة الأداء المالي للمنشأة وتحليله، وبخاصة للمنشآت التي تتوفر فيها المعلومات المالية للعموم. وقد ينظر المراجع أيضاً في المعلومات المتاحة للعموم لمساعدته في تعزيز فهمه لعمل المنشأة أو معرفة المعلومات المتناقضة مثل المعلومات التي يتم الحصول عليها من:

- المحللين أو وكالات التصنيف.
- وسائل الأخبار وغيرها، بما في ذلك وسائل التواصل الاجتماعي.
- سلطات الضرائب.
- السلطات التنظيمية.
- الاتحادات التجارية.
- الممولين.

ويمكن الحصول في الغالب على مثل هذه المعلومات المالية من المنشأة التي يتم مراجعتها.

أ٨٠. يختلف قياس ومراجعة الأداء المالي عن متابعة نظام الرقابة الداخلية (التي تمت مناقشتها كأحد مكونات نظام الرقابة الداخلية في الفقرات أ١١٤-أ١٢٢)، رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

- يكون قياس ومراجعة الأداء موجهاً نحو ما إذا كان أداء المنشأة يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف ثالثة).
- في المقابل، يُعنى متابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة بما في ذلك تلك المتعلقة بقياس الأداء المالي ومراجعته من قبل الإدارة.

ومع ذلك، ففي بعض الحالات، توفر مؤشرات الأداء أيضاً معلومات تمكِّن الإدارة من التعرف على أوجه القصور في الرقابة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٨١. إضافة إلى النظر في المقاييس ذات الصلة التي تستخدمها منشآت القطاع العام لتقييم أدائها المالي، يمكن لمراجعي منشآت القطاع العام أن ينظروا أيضاً في المعلومات غير المالية مثل تحقيق نتائج المنفعة العامة (على سبيل المثال، عدد الأفراد المستفيدين من برنامج محدد).

إطار التقرير المالي المنطبق (راجع: الفقرة ١٩(ب))

فهم إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة

أ٨٢. من بين الأمور التي من الممكن أن ينظر فيها المراجع عند توصله إلى فهم لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها:

- ممارسات إعداد التقرير المالي للمنشأة بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، مثل:
  - المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة، بما في ذلك فئات المعاملات وأرصدة الحسابات المهمة وما يرتبط بها من إفصاحات في القوائم المالية لصناعة معينة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات للمصارف أو البحث والتطوير لشركات الأدوية).
  - إثبات الإيرادات.
  - المحاسبة عن الأدوات المالية، بما في ذلك الخسائر الائتمانية المتعلقة بها.
  - الأصول والالتزامات والمعاملات المقوّمة بالعملات الأجنبية.
  - المحاسبة عن المعاملات غير المعتادة أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي تكون في مجالات مثيرة للجدل أو ناشئة (على سبيل المثال، المحاسبة عن العملات المشفرة).
- قد يشتمل فهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أي تغييرات فيها وأسباب تلك التغييرات، على أمور، مثل:
  - الطرق التي تستخدمها المنشأة لإثبات المعاملات المهمة وغير المعتادة وقياسها وعرضها والإفصاح عنها.
  - تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة التي تفتقر إلى الإرشادات الملزمة أو التوافق في الآراء.
  - التغيرات في البيئة، مثل التغيرات في إطار التقرير المالي المنطبق أو الإصلاحات الضريبية التي قد تستلزم إجراء تغيير في السياسيات المحاسبية للمنشأة.
  - معايير التقرير المالي والأنظمة واللوائح الجديدة على المنشأة، وتوقيت وكيفية تبني المنشأة لهذه المتطلبات أو التزامها بها.

أ٨٣. قد يساعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها المراجع في معرفة مواطن التغيير المحتملة عند إعداد التقرير المالي للمنشأة (عن الفترات السابقة، على سبيل المثال).

مثال:

إذا نفذت المنشأة تجميع مهم للأعمال خلال الفترة، فمن المرجح أن يتوقع المراجع حدوث تغيرات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المرتبطة بذلك التجميع. وفي المقابل، إذا لم تحدث أي تغييرات مهمة في إطار التقرير المالي خلال الفترة، فإن فهم المراجع لذلك قد يساعده في التأكد من أن الفهم الذي تم التوصل إليه في الفترة السابقة لا يزال منطبقاً.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٨٤. تحدد الأُطُر النظامية والتنظيمية ذات الصلة بكل دولة أو في كل منطقة جغرافية إطار التقرير المالي المنطبق في منشآت القطاع العام. من بين الأمور التي يمكن النظر فيها فيما يتعلق بتطبيق المنشأة لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، وكيفية تطبيقه في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها، ما إذا كانت المنشأة تطبق بشكل كامل المحاسبة على أساس الاستحقاق أو المحاسبة على الأساس النقدي وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، أو تطبق نهجاً مختلطاً فيما بينهما.

كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف (راجع: الفقرة ١٩(ج))

يحتوي **الملحق الثاني** على أمثلة لأحداث وحالات، مصنفة حسب عوامل الخطر الملازم، قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

أسباب فهم المراجع لعوامل الخطر الملازم عند فهمه للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق

أ٨٥. يساعد فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق المراجع في تحديد الأحداث أو الحالات التي قد تؤثر خصائصها على قابلية تعرض الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف. وهذه الخصائص هي عوامل الخطر الملازم. وقد تؤثر عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عن طريق التأثير على احتمالية حدوث تحريف أو حجم التحريف إذا كان من المقدر حدوثه. وقد يساعد فهم الكيفية التي تؤثر بها عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في التوصل إلى فهم أولي لاحتمالية حدوث التحريفات أو حجمها، وهو ما يساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة ٢٨(ب). ويساعد أيضاً فهم درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف المراجع في تقييم احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تقييم الخطر الملازم وفقاً للفقرة ٣١(أ). وبناءً عليه، فإن فهم عوامل الخطر الملازم قد يساعد المراجع أيضاً في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

أ٨٦. قد يتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتقييمه للخطر الملازم بأدلة المراجعة التي يحصل عليها المراجع عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأخرى أو إجراءات المراجعة الإضافية أو عند الوفاء بالمتطلبات الأخرى الواردة في معايير المراجعة (انظر الفقرات أ٩٥ وأ١٠٣ وأ١١١ وأ١٢١ وأ١٢٤ وأ١٥١).

تأثير عوامل الخطر الملازم على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات

أ٨٧. يرتبط مدى قابلية تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف نتيجة التعقيد أو عدم الموضوعية ارتباطاً وثيقاً في الغالب بمدى خضوع هذه الأمور للتغير أو عدم التأكد.

مثال:

إذا أجرت المنشأة تقديراً محاسبياً قائماً على افتراضات، يخضع اختيارها لاجتهاد مهم، فمن المرجح عندئذ أن يتأثر قياس التقدير المحاسبي بكل من عدم الموضوعية وعدم التأكد.

أ٨٨. كلما اتسع مدى تعرض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية، زادت حاجة المراجع إلى تطبيق نزعة الشك المهني. وأيضاً، عندما تكون إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات عرضة للتحريف بسبب التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد، فإن عوامل الخطر الملازم تلك قد توفر فرصة لتحيز الإدارة، سواءً بشكل غير متعمد أو متعمد، وقد تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة. ويتأثر أيضاً تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمه للخطر الملازم على مستوى الإقرارات، بالعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم.

أ٨٩. إن الأحداث أو الحالات التي يمكن أن تؤثر على قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة يمكن أن تؤثر أيضاً على قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وبناءً عليه، فقد تكون هذه من المعلومات التي من الملائم استخدامها وفقاً للفقرة ٢٤ من معيار المراجعة (٢٤٠)، التي تتطلب من المراجع أن يقوم بتقويم ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر الأخرى وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عوامل خطر الغش.

فهم مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرات ٢١—٢٧)

يوضح **الملحق الثالث** بالتفصيل طبيعة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة والمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية، على الترتيب. ويقدم الملحق الثالث أيضاً شرحاً تفصيلياً لمكونات نظام الرقابة الداخلية لأغراض معايير المراجعة.

أ٩٠. يتوصل المراجع إلى فهم لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال إجراءات تقييم المخاطر التي ينفذها لفهم وتقويم كل من مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لما هو منصوص عليه في الفقرات من ٢١ إلى ٢٧.

أ٩١. إن مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لأغراض هذا المعيار قد لا تعكس بالضرورة كيفية قيام الإدارة بتصميم نظام الرقابة الداخلية لديها، وقيامها بتطبيقه والحفاظ عليه، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون بعينه. وقد تستخدم المنشآت مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة لوصف مختلف جوانب نظام الرقابة الداخلية. ولغرض تنفيذ المراجعة، يمكن للمراجع أيضاً أن يستخدم مصطلحات أو أُطُر عمل مختلفة شريطة أن يتم تناول جميع المكونات الموضحة في هذا المعيار.

التدرج

أ٩٢. تتباين طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وطريقة تطبيقه والحفاظ عليه، بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الأقل تعقيداً أدوات رقابة (أي سياسات وإجراءات) أبسط أو أقل تنظيماً لتحقيق أهدافها.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٩٣. يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال، للتقرير عن الالتزام بمدونة الممارسات المحددة أو التقرير عن النفقات بالمقارنة مع الموازنة. وقد يتحمل مراجعو منشآت القطاع العام أيضاً مسؤوليات للتقرير عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. ونتيجةً لذلك، فقد يكون نظرهم في نظام الرقابة الداخلية أوسع نطاقاً وأكثر تفصيلاً.

تقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

يقدم **الملحق الخامس** إرشادات تفصيلية عن فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية.

أ٩٤. لا يختلف الهدف العام للمراجعة ونطاقها سواءً أكانت المنشأة تعمل في بيئة يدوية في الأساس أم بيئة آلية تماماً أم بيئة تنطوي على مزيج من العناصر اليدوية والآلية (أي إن أدوات الرقابة والموارد الأخرى المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة منها ما هو يدوي ومنها ما هو آلي).

فهم طبيعة مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

أ٩٥. عند تقويم فاعلية تصميم أدوات الرقابة وما إذا كانت قد تم تطبيقها (انظر الفقرات من أ١٧٥ إلى أ١٨١)، يوفر فهم المراجع لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة فهماً مبدئياً لطريقة تعرف المنشأة على مخاطر الأعمال وطريقة الاستجابة لها. وقد يؤثر هذا الفهم أيضاً، بطرق مختلفة، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمه لها (انظر الفقرة أ٨٦). وهذا يساعد المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها، بما في ذلك أي خطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال:

- من الأرجح أن يؤثر فهم المراجع لمكونات بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآليتها لمتابعة أدوات الرقابة، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها.
- من الأرجح أن يؤثر فهم المراجع لمكوني نظام معلومات المنشأة واتصالاتها وأنشطة الرقابة الخاصة بها، على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وتقييمه لها.

بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرات ٢١-٢٤)

أ٩٦. إن أدوات الرقابة الموجودة في بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية هي بالأساس أدوات رقابة غير مباشرة (أي أدوات رقابة ليست دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى الإقرارات أو اكتشافها أو تصحيحها، لكنها تدعم أدوات الرقابة الأخرى ولذلك فقد يكون لها تأثير غير مباشر على احتمالية اكتشاف التحريف أو منعه في الوقت المناسب). ومع ذلك، يمكن لبعض أدوات الرقابة ضمن هذه المكونات أن تكون أيضاً أدوات رقابة مباشرة.

أسباب مطالبة المراجع بفهم بيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

أ٩٧. توفر بيئة الرقابة أساساً عاماً لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهي لا تمنع التحريفات، أو تكتشفها وتصححها، بشكل مباشر. ومع ذلك، فهي قد تؤثر على فاعلية أدوات الرقابة الموجودة في المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية. وبالمثل، تهدف آلية المنشأة لتقييم المخاطر، وآليتها لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إلى العمل بطريقة تدعم أيضاً نظام الرقابة الداخلية ككل.

أ٩٨. نظراً لأن هذه المكونات تُعد أساساً لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإن أي قصور في عملها يمكن أن تكون له تأثيرات منتشرة على إعداد القوائم المالية. ولذلك، يؤثر فهم المراجع وتقويمه لهذه المكونات على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وتقييمه لها، ويمكن أن يؤثر أيضاً على تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتقييمه لها. وتؤثر مخاطر التحريف الجوهري على

مستوى القوائم المالية على تصميم المراجع للاستجابات العامة، بما في ذلك، حسبما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، طبيعة الإجراءات الإضافية التي ينفذها المراجع وتوقيتها ومداها.[٣٥]

التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١)

التدرج

أ٩٩. من المرجح أن تختلف طبيعة بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً عن بيئة الرقابة في المنشآت الأكثر تعقيداً. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأقل تعقيداً عضو مستقل أو عضو خارجي، وقد يعهد بالدور المنوط بالحوكمة إلى المدير المالك مباشرةً عندما لا يوجد ملاك آخرون. وبناءً عليه، فإن بعض الاعتبارات المتعلقة ببيئة رقابة المنشأة قد تكون أقل ملاءمة أو قد تكون غير منطبقة.

أ١٠٠. إضافة إلى ذلك، قد لا تتوفر أدلة المراجعة عن عناصر بيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً في صورة وثائقية، خاصةً عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكن تلك الأدلة قد تظل ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها بشكل مناسب في ظل الظروف القائمة.

أمثلة:

- من المرجح أن يكون الهيكل التنظيمي في المنشآت الأقل تعقيداً بسيطاً وقد يشتمل على عدد صغير من الموظفين الذين يعملون في الوظائف المتعلقة بإعداد التقرير المالي.
- إذا كانت وظيفة الحوكمة يتولاها بشكل مباشر المدير المالك، فقد يقرر المراجع أن استقلال المكلفين بالحوكمة ليس أمراً ذا صلة.
- قد لا يكون لدى المنشآت الأقل تعقيداً قواعد سلوك مهني مكتوبة، ولكنها بدلاً من ذلك تقوم بنشر ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصالات الشفهية وعن طريق تقديم القدوة العملية من نفسها في هذا الشأن. وبناءً عليه، يكون للمواقف السلوكية الخاصة بالإدارة والمدير المالك ووعيهم وتصرفاتهم أهمية خاصة عند فهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً.

فهم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١(أ))

أ١٠١. يمكن الحصول على أدلة المراجعة اللازمة لفهم المراجع لبيئة الرقابة من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى (أي، تأييد الاستفسارات بالملاحظة أو الفحص المادي للمستندات).

أ١٠٢. عند النظر في مدى الالتزام الذي تبديه الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية، يمكن أن يتوصل المراجع، من خلال استفساراته من الإدارة والموظفين ومن خلال النظر في المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية، إلى فهم عمّا يلي:

- طريقة إبلاغ الإدارة الموظفين بوجهات نظرها عن ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي؛
- الفحص المادي لقواعد السلوك المهني الخطية الخاصة بالإدارة وملاحظة ما إذا كان سلوك الإدارة يدعم تلك القواعد.

تقويم بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ٢١(ب))

أسباب تقويم المراجع لبيئة الرقابة

أ١٠٣. إن تقويم المراجع لمدى تحلي المنشأة بسلوك يتسق مع التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية يساعده في التعرف على المشكلات المحتملة في مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى؛ سواءً أكانت بيئة الرقابة توفر أساساً مناسباً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة؛ وسواءً أكانت أي أوجه قصور تم التعرف عليها في الرقابة تقوّض المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية. وهذا لأن بيئة الرقابة تُعد أساساً للمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. وقد يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في فهم المخاطر التي تواجهها المنشأة، مما يساعده بالتالي في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة أ٨٦).

[٣٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات أ١-أ٣

تقويم المراجع لبيئة الرقابة

أ١٠٤. يستند تقويم المراجع لبيئة الرقابة إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة ٢١(أ).

أ١٠٥. قد تكون الهيمنة في بعض المنشآت لفرد واحد يمارس قدراً كبيراً من السلطة التقديرية. وقد يكون لتصرفات ذلك الفرد ومواقفه السلوكية تأثير منتشر على ثقافة المنشأة، وقد يؤثر هذا بدوره على بيئة الرقابة. ومثل هذا التأثير إمّا أن يكون إيجابياً أو سلبياً.

مثال:

يمكن أن يكون انفراد شخص واحد بالهيمنة عاملاً أساسياً في تمكين المنشأة من تحقيق النمو والوفاء بأهدافها الأخرى، ويمكن أن يسهم ذلك أيضاً بشكل كبير في فاعلية نظام الرقابة الداخلية. ومن جهة أخرى، يمكن أن يؤدي هذا التركز للمعرفة والسلطة إلى زيادة قابلية التعرض للتحريف من خلال تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة.

أ١٠٦. يمكن أن ينظر المراجع في الكيفية التي قد تتأثر بها مختلف عناصر بيئة الرقابة بفلسفة الإدارة العليا وأسلوبها التشغيلي مع الأخذ في الاعتبار مشاركة أعضاء مستقلين من بين المكلفين بالحوكمة.

أ١٠٧. رغم أن بيئة الرقابة قد توفر أساساً مناسباً لنظام الرقابة الداخلية وقد تساعد في الحد من خطر الغش، فإن بيئة الرقابة المناسبة ليست بالضرورة رادعاً فعالاً للغش.

مثال:

يمكن لسياسات وإجراءات الموارد البشرية التي تستهدف تعيين موظفين أكفاء في إدارات المالية والمحاسبة وتقنية المعلومات أن تخفف من أثر مخاطر وقوع أخطاء عند معالجة المعلومات المالية وتسجيلها. ومع ذلك، فإن هذه السياسات والإجراءات قد لا تخفف من أثر تجاوز الإدارة العليا لأدوات الرقابة (على سبيل المثال، المبالغة في الأرباح).

أ١٠٨. يمكن أن يشتمل تقويم المراجع لبيئة الرقابة، من حيث صلتها باستخدام المنشأة لتقنية المعلومات، على أمور مثل:

- ما إذا كانت الحوكمة المطبقة على تقنية المعلومات تتناسب مع طبيعة المنشأة وتعقيدها ومع عملياتها التجارية التي تدعمها تقنية المعلومات، بما في ذلك تعقيد أو تطور النظام الأساسي أو البنية الأساسية لتقنيات المنشأة ومدى اعتماد المنشأة على تطبيقات تقنية المعلومات لدعم إعداد تقريرها المالي.
- الهيكل التنظيمي الإداري فيما يتعلق بتقنية المعلومات والموارد المخصصة لها (على سبيل المثال، ما إذا كانت المنشأة قد استثمرت في إنشاء بيئة مناسبة لتقنية المعلومات وتعزيزها بالشكل المطلوب، أو ما إذا كان قد تم تعيين عددٍ كافٍ من الأفراد الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة بما في ذلك الحالات التي تستخدم فيها المنشأة برمجيات تجارية (بدون أي تعديلات أو بتعديلات محدودة)).

التوصل إلى فهم لآلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

فهم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٢(أ))

أ١٠٩. وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ٦٢، فإن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر تحريف جوهري. وعند فهم طريقة تعرف الإدارة والمكلفين بالحوكمة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، وطريقة اتخاذ القرارات المتعلقة بإجراءات مواجهة تلك المخاطر، فإن من بين الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان طريقة قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بما يلي:

- تحديد أهداف المنشأة بالدقة والوضوح الكافيين للتمكين من التعرف على المخاطر المتعلقة بتلك الأهداف وتقييمها؛
- التعرف على المخاطر التي ينطوي عليها تحقيق أهداف المنشأة وتحليل تلك المخاطر كأساس لتحديد الكيفية التي ينبغي إدارة تلك المخاطر بها؛
- النظر في احتمال ارتكاب غش عند النظر في المخاطر المرتبطة بتحقيق أهداف المنشأة.[٣٦]

[٣٦] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٩

أ١١٠. يمكن أن ينظر المراجع في انعكاسات مخاطر الأعمال تلك على إعداد القوائم المالية للمنشأة والجوانب الأخرى لنظام الرقابة الداخلية لديها.

تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

أسباب تقويم المراجع لما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة

أ١١١. يمكن أن يساعد تقويم آلية المنشأة لتقييم المخاطر المراجع في فهم المواطن التي تعرفت فيها المنشأة على احتمال حدوث المخاطر، والطريقة التي استجابت بها المنشأة لتلك المخاطر. ويساعد تقويم الطريقة التي تتعرف بها المنشأة على مخاطر أعمالها، والطريقة التي تقيّم وتواجه بها تلك المخاطر، المراجع في فهم ما إذا كان قد تم التعرف على المخاطر التي تواجهها المنشأة، وتقييمها ومواجهتها، بما يناسب طبيعة المنشأة وتعقيدها. ويمكن أن يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة أ٨٦).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة (راجع: الفقرة ٢٢(ب))

أ١١٢. يستند تقويم المراجع لمناسبة آلية المنشأة لتقييم المخاطر إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه وفقاً للفقرة ٢٢(أ).

التدرج

أ١١٣. يعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع مراعاة طبيعة المنشأة وتعقيدها.

مثال:

في بعض المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيّما المنشآت التي يديرها ملاكها، يمكن إجراء تقييم مناسب للمخاطر من خلال المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك (على سبيل المثال، يمكن للمدير أو المدير المالك أن يخصص وقتاً بصفة روتينية لمتابعة أنشطة المنافسين والتطورات الأخرى في السوق للتعرف على مخاطر الأعمال الناشئة). ولا يتم غالباً إجراء توثيق رسمي لما يدل على حدوث هذا التقييم في هذه الأنواع من المنشآت، لكنه قد يتضح من النقاشات التي يجريها المراجع مع الإدارة حول قيامها في واقع الأمر بتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر.

التوصل إلى فهم للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها (راجع: الفقرة ٢٤)

التدرج

أ١١٤. في المنشآت الأقل تعقيداً، ولاسيّما في المنشآت التي يديرها ملاكها، يركز غالباً فهم المراجع للآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على طريقة المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في العمليات، إذ قد لا توجد هناك أية أنشطة أخرى للمتابعة.

مثال:

قد تتلقى الإدارة شكاوى من العملاء عن وجود معلومات غير دقيقة في كشفها الشهري مما ينبّه المدير المالك إلى المشكلات المتعلقة بتوقيت إثبات مدفوعات العملاء في السجلات المحاسبية.

أ١١٥. فيما يخص المنشآت التي لا توجد فيها آلية رسمية لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يشتمل فهم آلية متابعة نظام الرقابة الداخلية على فهم عمليات الفحص الدورية التي تُطبَّق على المعلومات المحاسبية للمنشأة بهدف الإسهام في كيفية قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

فهم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٤(أ))

أ١١٦. من بين الأمور التي قد تكون ذات صلة لينظر فيها المراجع عند فهم طريقة متابعة المنشأة لنظام الرقابة الداخلية لديها:

- تصميم أنشطة المتابعة، على سبيل المثال ما إذا كانت متابعة دورية أو دائمة؛
- أداء أنشطة المتابعة ومعدل تكرارها؛
- تقويم نتائج أنشطة المتابعة، في الوقت المناسب، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة فعّالة؛

- طريقة معالجة أوجه القصور التي تم التعرف عليها من خلال التصرفات التصحيحية المناسبة، بما في ذلك الإبلاغ في الوقت المناسب عن أوجه القصور للمسؤولين عن اتخاذ التصرف التصحيحي.

أ١١٧. يمكن للمراجع أن ينظر أيضاً في الطريقة التي تقوم من خلالها آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية بمتابعة أدوات الرقابة على معالجة المعلومات التي تنطوي على استخدام تقنية المعلومات. وقد يتضمن ذلك، على سبيل المثال:

- أدوات الرقابة المستخدمة لمتابعة بيئات تقنية المعلومات المعقدة والتي:
  - تقوّم الفاعلية المستمرة لتصميم أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وتعدلها، حسب مقتضى الحال، تبعاً للتغير في الظروف؛ أو
  - تقوّم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات.
- أدوات الرقابة التي تتابع الأذونات المطبقة في أدوات الرقابة الآلية على معالجة المعلومات التي تنفذ الفصل في الواجبات.
- أدوات الرقابة التي تتابع كيفية التعرف على الأخطاء أو أوجه قصور الرقابة المتعلقة بالإعداد الآلي للتقرير المالي، وكيفية معالجتها.

فهم وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٤(أ)(٢))

ينص **الملحق الرابع** على اعتبارات إضافية لفهم وظيفة المراجعة الداخلية لدى المنشأة.

أ١١٨. إن قيام المراجع بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة المسؤوليات الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية. وإذا حدد المراجع أن مسؤوليات الوظيفة تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يتوصل المراجع إلى فهم إضافي للأنشطة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية، أو التي ينبغي عليها تنفيذها، وذلك عن طريق الاطلاع على خطة المراجعة التي تنفذها وظيفة المراجعة الداخلية خلال الفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات، معلومات ذات صلة مباشرة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وإذا كان المراجع يتوقع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، أن يستعين بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تعديل توقيتها أو تخفيض مداها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (٦١٠).[٣٧]

مصادر المعلومات الأخرى المستخدمة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

فهم مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٢٤(ب))

أ١١٩. قد تستخدم أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة معلومات وردت في اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء أو ملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

أسباب مطالبة المراجع بفهم مصادر المعلومات التي تستخدمها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

أ١٢٠. يساعد فهم مصادر المعلومات التي استخدمتها المنشأة في متابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات المستخدمة ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها، المراجع في تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها تُعد مناسبة. وإذا افترضت الإدارة أن المعلومات المستخدمة في المتابعة كانت ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها دون وجود أساس لذلك الافتراض، فإن الأخطاء التي من الممكن أن تكون موجودة في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تقوم بها.

تقويم آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أسباب قيام المراجع بتقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة

أ١٢١. إن تقويم المراجع للطريقة التي تنفذ بها المنشأة التقويمات الدائمة والمنفصلة الخاصة بمتابعة فاعلية أدوات الرقابة، يساعده في فهم ما إذا كانت المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة موجودة وتعمل بفاعلية، مما يساعده في فهم المكونات الأخرى في نظام الرقابة

[٣٧] معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"

الداخلية للمنشأة. ويمكن أن يساعد هذا التقويم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات (انظر الفقرة أ٨٦).

تقويم ما إذا كانت آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية تُعد مناسبة (راجع: الفقرة ٢٤(ج))

أ١٢٢. يستند التقويم الذي يجريه المراجع لمناسبة الآلية التي تتبعها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية إلى فهم المراجع لتلك الآلية.

نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة (راجع: الفقرتين ٢٥، ٢٦)

أ١٢٣. إن أدوات الرقابة الموجودة في مكوني نظام المعلومات والاتصالات وأنشطة الرقابة هي بالأساس أدوات رقابة مباشرة (أي أدوات رقابة دقيقة بما يكفي لمنع التحريفات على مستوى الإقرارات أو اكتشافها أو تصحيحها).

أسباب مطالبة المراجع بفهم نظام المعلومات والاتصالات وأدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة

أ١٢٤. إن المراجع مطالب بفهم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها لأن فهم سياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى من أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات التي تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية، وتقويم ما إذا كان المكون يدعم على نحو مناسب إعداد القوائم المالية للمنشأة، يدعم المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وتقييمها. ويمكن أن يؤدي أيضاً هذا الفهم والتقويم إلى التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية عندما تكون نتائج الإجراءات التي نفذها المراجع غير متسقة مع التوقعات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة والتي ربما تم التوصل إليها استناداً إلى المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء آلية قبول الارتباط أو الاستمرار فيه (انظر الفقرة أ٨٦).

أ١٢٥. إن المراجع مطالب بالتعرف على أدوات الرقابة الخاصة في مكون أنشطة الرقابة وتقويم تصميمها وتحديد ما إذا كانت قد تم تطبيقها، لأن ذلك يساعده في فهم النهج الذي اتبعته الإدارة لمواجهة مخاطر معينة مما يوفر أساساً لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها استجابة لهذه المخاطر وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠). وكلما ارتفع تقييم الخطر على نطاق الخطر الملازم، ارتفعت درجة الإقناع التي يلزم أن تتوفر في أدلة المراجعة. وحتى في حالة عدم تخطيط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل له تأثير على تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة، وعلى تحديد توقيتها ومداها.

الطابع التكراري لفهم المراجع وتقويمه لنظام المعلومات والاتصالات، وأنشطة الرقابة

أ١٢٦. وفقاً لما تم توضيحه في الفقرة أ٤٩، فإن فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق قد يساعد المراجع في وضع توقعات مبدئية عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي قد تكون فئات معاملات وأرصدة حسابات وإفصاحات مهمة. وعند التوصل إلى فهم لمكون نظام المعلومات والاتصالات وفقاً للفقرة ٢٥(أ)، يمكن للمراجع أن يستخدم هذه التوقعات المبدئية لغرض تحديد مدى الفهم الذي يلزم التوصل إليه فيما يتعلق بأنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات.

أ١٢٧. يشمل فهم المراجع لنظام المعلومات فهم السياسيات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة في المنشأة، والجوانب الأخرى المتعلقة بذلك في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. وهذه المعلومات، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من تقويم المراجع لنظام المعلومات، قد تؤكد أو تؤثر على توقعات المراجع فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة التي تم تحديدها في البداية (انظر الفقرة أ١٢٦).

أ١٢٨. عند التوصل إلى فهم للكيفية التي تتدفق بها المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام معلومات المنشأة، وكيفية تدفقها منه وخلاله، يمكن أن يتعرف المراجع أيضاً على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التي يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(أ). ويمكن أن يركز المراجع أولاً في تقويمه وتعرفه على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، على أدوات الرقابة المطبقة على قيود اليومية وأدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها.

أ١٢٩. يمكن أن يؤثر أيضاً تقييم المراجع للخطر الملازم على التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة. فعلى سبيل المثال، قد لا يمكن للمراجع أن يتعرف على أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة إلا عندما يكون قد قيّم الخطر الملازم على مستوى الإقرارات وفقاً للفقرة

٣١. وعلاوة على ذلك، قد لا يمكن أيضاً التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حدد المراجع أن الإجراءات الأساس بمفردها لا توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (وفقاً للفقرة ٣٣) إلا عندما يكون المراجع قد أجرى تقييمات للخطر الملازم.

أ١٣٠. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وتقييمه لها، بكل مما يلي:

- فهم المراجع لسياسات المنشأة المتعلقة بأنشطة معالجة المعلومات في مكون نظام المعلومات والاتصالات؛
- تعرف المراجع على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة وتقويمه لها.

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات والاتصالات (راجع: الفقرة ٢٥)

ينص **الملحق الثالث**، في الفقرات ١٥-١٩، على اعتبارات إضافية تتعلق بنظام المعلومات والاتصالات.

التدرج

أ١٣١. من المرجح أن يكون نظام المعلومات، وآليات العمل المتعلقة به، في المنشآت الأقل تعقيداً أقل تطوراً مما هو عليه في المنشآت الأكبر، ومن المرجح أن ينطوي على بيئة تقنية معلومات أقل تعقيداً؛ لكن الدور الذي يؤديه نظام المعلومات يظل على نفس القدر من الأهمية في جميع المنشآت. وقد لا تحتاج المنشآت الأقل تعقيداً، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة مباشرة، إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة. ولذلك، فإن فهم الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة قد يتطلب جهداً أقل عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، وقد ينطوي على الاستفسارات بدرجة أكبر من الملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمراً مهماً لتوفير الأساس اللازم لتصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) وقد يساعد ذلك المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري أو تقييمها (انظر الفقرة أ٨٦).

التوصل إلى فهم لنظام المعلومات (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

أ١٣٢. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشاة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي. ويمكن أن يشتمل فهم الطريقة التي تقوم المنشأة من خلالها بإنشاء المعاملات وجمع المعلومات، في إطار فهم المراجع لنظام المعلومات، على فهم المعلومات المتعلقة بنظم المنشأة (وسياساتها) التي تهدف إلى تحقيق أهداف الالتزام والعمليات التشغيلية لأن مثل هذه المعلومات تُعد ذات صلة بإعداد القوائم المالية. وفضلاً عن ذلك، قد يتوفر لدى بعض المنشآت نُظُم معلومات على درجة عالية من التكامل بحيث إن أدوات الرقابة يمكن أن تكون مصممة بطريقة تهدف إلى تحقيق أهداف التقرير المالي والالتزام والتشغيل، وإلى تحقيق مزيج من هذه الأهداف، على نحو متزامن.

أ١٣٣. يشتمل أيضاً فهم نظام معلومات المنشأة على التوصل إلى فهم للموارد التي سيتم استخدامها في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات. ومن بين المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية المشاركة في المعالجة والتي من الممكن أن تكون ذات صلة بفهم المخاطر على سلامة نظام المعلومات، ما يلي:

- كفاءة الأفراد الذين يقومون بتنفيذ الأعمال؛
- ما إذا كانت هناك موارد كافية؛
- ما إذا كان هناك فصل مناسب في الواجبات.

أ١٣٤. من بين الأمور التي قد ينظر فيها المراجع عند فهم السياسات التي تحدد طرق تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة للمنشأة في مكون نظام المعلومات والاتصالات، طبيعة ما يلي:

(أ) البيانات أو المعلومات المتعلقة بالمعاملات والأحداث والحالات الأخرى التي سيتم معالجتها؛

(ب) معالجة المعلومات للحفاظ على سلامة تلك البيانات أو المعلومات؛

(ج) الآليات والموظفين والموارد الأخرى المستخدمة في آلية معالجة المعلومات.

أ١٣٥. يساعد فهم آليات عمل المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، المراجع في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

أ١٣٦. يمكن أن يتوصل المراجع إلى فهم لنظام المعلومات بطرق مختلفة ويمكن أن يشتمل ذلك على ما يلي:

- الاستفسار من الموظفين المعنيين عن الإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها أو الاستفسار عن آلية إعداد التقرير المالي الخاصة بالمنشأة؛ أو
- الفحص المادي للأدلة الإرشادية الخاصة بالسياسات أو العمليات، أو الوثائق الأخرى الخاصة بنظام معلومات المنشأة؛ أو
- ملاحظة تنفيذ موظفي المنشأة للسياسات أو الإجراءات؛ أو
- اختيار معاملات وتتبعها خلال الآلية المنطبقة عليها في نظام المعلومات (أي تنفيذ إجراء تتبع).

الأدوات والأساليب الآلية

أ١٣٧. يمكن للمراجع أن يستخدم أيضاً أساليب آلية للوصول بشكل مباشر إلى قواعد البيانات الموجودة في نظام معلومات المنشأة والتي تخزن السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات، أو للوصول إلى المعلومات الرقمية التي تم تحميلها من قواعد البيانات تلك. وعن طريق تطبيق الأدوات أو الأساليب الآلية على هذه المعلومات، يمكن أن يتأكد المراجع من الفهم الذي تم التوصل إليه عن كيفية تدفق المعاملات خلال نظام المعلومات عن طريق تتبع قيود اليومية أو السجلات الرقمية الأخرى المتعلقة بمعاملات معينة، أو بمجموعة المعاملات ككل، بدءاً من الإنشاء في السجلات المحاسبية ووصولاً إلى التسجيل في دفتر الأستاذ العام. ويمكن أن يؤدي أيضاً تحليل مجموعات كاملة أو كبيرة من المعاملات إلى التعرف على أشكال مختلفة من إجراءات المعالجة العادية أو المتوقعة لهذه المعاملات، مما قد يؤدي إلى التعرف على مخاطر للتحريف الجوهري.

المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة

أ١٣٨. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة. ومن أمثلة المعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المعلومات التي تم الحصول عليها من اتفاقيات الإيجار، ذات الصلة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية والتي يتم إعدادها من خلال نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من الخبراء الذين استعانت بهم الإدارة والمفصح عنها في القوائم المالية.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - الافتراضات المعدة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي لأصل من الأصول، أو
  - البيانات التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل معدلات الفائدة.
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحساسية المستنبطة من النماذج المالية، والتي تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- المعلومات المثبتة أو المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.

- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، والتي تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة بأحداث أو حالات تم تحديدها على أنها قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.[٣٨]

أ١٣٩. قد تستند بعض المبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر بالمنشأة. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بفهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، وإنما يستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات

أسباب فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات

أ١٤٠. يشتمل فهم المراجع لنظام المعلومات على فهم بيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة لأن استخدام المنشأة لتطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات قد يترتب عليه ظهور مخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ١٤١. قد يوفر أيضاً فهم نموذج أعمال المنشأة وكيفية تكامله مع استخدام تقنية المعلومات سياقاً مفيداً لفهم طبيعة ومدى تقنية المعلومات المتوقع وجودها في نظام المعلومات.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات

أ١٤٢. يمكن أن يركز فهم المراجع لبيئة تقنية المعلومات على التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى الخاصة في بيئة تقنية المعلومات، وفهم طبيعتها وعددها، عندما تكون ذات صلة بطرق تدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات. وقد تنتج تغييرات في تدفق المعاملات أو المعلومات داخل نظام المعلومات من التغييرات البرمجية على تطبيقات تقنية المعلومات أو من التغييرات المباشرة في بيانات قواعد البيانات المستخدمة في معالجة أو تخزين تلك المعاملات أو المعلومات.

أ١٤٣. يمكن أن يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لتقنية المعلومات في وقت واحد مع فهمه لكيفية تدفق المعلومات المتعلقة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة إلى نظام المعلومات، وكيفية تدفقها منه وخلاله.

التوصل إلى فهم لاتصالات المنشأة (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

التدرج

أ١٤٤. في المنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً، يمكن أن تكون الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقرير المالي مصدراً للمعلومات التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم اتصالات المنشأة.

أ١٤٥. في المنشآت الأقل تعقيداً، يمكن أن تكون الاتصالات أقل تنظيماً (على سبيل المثال، قد لا تُستخدم أدلة إرشادية رسمية) نظراً لقلة مستويات المسؤولية وبروز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها. وبغض النظر عن حجم المنشأة، تيسّر قنوات الاتصال المفتوحة عملية الإبلاغ بالتوقعات والعمل على تحقيقها.

تقويم ما إذا كانت الجوانب ذات الصلة في نظام معلومات المنشأة تدعم إعداد القوائم المالية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٥(ج))

أ١٤٦. يستند تقويم المراجع لما إذا كان مكون نظام المعلومات والاتصالات لدى المنشأة يدعم على نحو مناسب عملية إعداد القوائم المالية إلى الفهم الذي يتم التوصل إليه في الفقرة ٢٥(أ)–(ب).

أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦)

أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة

---

[٣٨] معيار المراجعة (٥٧٠)، الفقرتان ١٩، ٢٠

ينص **الملحق الثالث**، في الفقرتين ٢٠ و٢١، على اعتبارات إضافية تتعلق بأنشطة الرقابة.

أ١٤٧. يتضمن مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي تهدف إلى ضمان التطبيق السليم للسياسات (التي تُعد هي أيضاً أدوات رقابة) في جميع المكونات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة، وهو يشمل كلاً من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة.

مثال:

تتعلق أدوات الرقابة التي تضعها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي على نحو سليم، تعلقاً مباشراً، بمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة بإقرارات وجود رصيد حساب المخزون واكتماله.

أ١٤٨. يركز تعرف المراجع على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة، وتقويمه لها، على أدوات رقابة معالجة المعلومات، وهي أدوات رقابة تُطبَّق أثناء معالجة المعلومات في نظام معلومات المنشأة وتواجه بشكل مباشر مخاطر سلامة المعلومات (أي اكتمال المعاملات والمعلومات الأخرى ودقتها وصحتها). ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بأن يتعرف على، وأن يقوّم، جميع أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المتعلقة بسياسات المنشأة التي تحدد طرق تدفق المعاملات والجوانب الأخرى في أنشطة المنشأة الخاصة بمعالجة المعلومات فيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

أ١٤٩. قد توجد أيضاً أدوات رقابة مباشرة في بيئة الرقابة أو آلية المنشأة لتقييم المخاطر أو آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، يمكن أن يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦. ومع ذلك، فكلما كانت العلاقة بين أدوات الرقابة الداعمة وأداة الرقابة التي قيد النظر علاقة غير مباشرة، قلت فاعلية أداة الرقابة الداعمة في منع التحريفات ذات العلاقة، أو اكتشافها وتصحيحها.

مثال:

في الأحوال الاعتيادية، يرتبط استعراض مدير المبيعات لملخص نشاط المبيعات في متاجر معينة، حسب المناطق، بشكل غير مباشر فقط، بمخاطر التحريف الجوهري ذات الصلة بالإقرار الخاص باكتمال إيراد المبيعات. وبناءً عليه، فقد يكون مثل هذا الاستعراض أقل فاعلية في مواجهة تلك المخاطر من أدوات الرقابة التي ترتبط بصورة أكثر مباشرةً بتلك المخاطر، مثل مطابقة وثائق الشحن بالفواتير.

أ١٥٠. تتطلب الفقرة ٢٦ أيضاً من المراجع أن يتعرف على، وأن يقوّم، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى لبيئة تقنية المعلومات التي حدد المراجع أنها تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، لأن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تدعم استمرار العمل الفعّال لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ولا تُعد أداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات كافية بمفردها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

أ١٥١. فيما يلي أدوات الرقابة التي من المطلوب أن يتعرف عليها المراجع، وأن يقوّم تصميمها ويحدد تطبيقها، وفقاً للفقرة ٢٦:

- أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها. ويوفر تقويم مثل هذه الأدوات الأساس لقيام المراجع بتصميم إجراءات اختبار أدوات الرقابة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠). وتشمل أدوات الرقابة تلك، أيضاً، أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.
- أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة وأدوات الرقابة على قيود اليومية. ويمكن لتعرف المراجع على أدوات الرقابة تلك، وتقويمه لها، أن يؤثر على فهمه لمخاطر التحريف الجوهري، بما في ذلك تعرفه على المزيد من مخاطر التحريف الجوهري (انظر الفقرة أ٩٥). ويوفر هذا الفهم أيضاً الأساس لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأساس التي يتم تنفيذها استجابةً لمخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة التي تم تقييمها.
- أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة لتمكينه من تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة ١٣ فيما يتعلق بالمخاطر على مستوى الإقرارات، بناءً على حكمه المهني.

أ١٥٢. يلزم التعرف على أدوات الرقابة الموجودة في مكون أنشطة الرقابة عندما تستوفي هذه الأدوات ضابطاً أو أكثر من الضوابط الواردة في الفقرة ٢٦(أ). ولكن عندما تحقق أدوات رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري عندئذ التعرف على كل أداة من أدوات الرقابة المرتبطة بهذا الهدف.

أنواع أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦)

أ١٥٣. من أمثلة أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة التصريحات والموافقات والمطابقات وعمليات التحقق (مثل عمليات التدقيق التحريري والتحقق من الصحة، أو العمليات الحسابية الآلية)، والفصل في الواجبات، وأدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتناول حماية الأصول.

أ١٥٤. قد تشمل أيضاً أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة أدوات الرقابة التي وضعتها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بعدم إعداد الإفصاحات وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وقد تتعلق أدوات الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

أ١٥٥. سواءً كانت أنشطة الرقابة موجودة في بيئة تقنية المعلومات أو في نظم يدوية، فقد تكون لها أهداف متنوعة وقد يتم تطبيقها على مستويات تنظيمية ووظيفية مختلفة.

التدرج (راجع: الفقرة ٢٦)

أ١٥٦. من المرجح أن تكون أدوات الرقابة التي في مكون أنشطة الرقابة في المنشآت الأقل تعقيداً مشابهة لنظيراتها في المنشآت الأكبر، ولكنها قد تختلف في مستوى الرسمية التي تعمل بها. وفي المنشآت الأقل تعقيداً أيضاً، قد تتولى الإدارة بنفسها تطبيق المزيد من أدوات الرقابة.

مثال:
يمكن أن يوفر انفراد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة.

أ١٥٧. قد يكون الفصل في الواجبات أقل قابلية للتطبيق العملي في المنشآت الأقل تعقيداً التي يعمل بها عدد قليل من الموظفين. ومع ذلك، فقد يكون إشراف المدير المالك من خلال مشاركته المباشرة أكثر فاعلية في المنشآت التي يديرها ملاكها من المنشآت الأكبر، مما يعوض عن فرص الفصل في الواجبات، التي تكون أكثر محدودية عادةً. ورغم ذلك، ووفقاً لما هو موضح في معيار المراجعة (٢٤٠)، فإن هيمنة فرد واحد على الإدارة قد تؤدي إلى قصور محتمل في الرقابة حيث ستكون هناك فرصة تسمح للإدارة بتجاوز أدوات الرقابة.[٣٩]

أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي حُدد أنها مخاطر مهمة (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(١))

أ١٥٨. بغض النظر عمّا إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة، فإن الفهم الذي يتم التوصل إليه عن منهج الإدارة في مواجهة تلك المخاطر يمكن أن يوفر أساساً لتصميم وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب للمخاطر المهمة وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة (٣٣٠).[٤٠] ورغم أن المخاطر المرتبطة بالأمور المهمة غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد يقل في الغالب احتمال خضوعها لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى تهدف إلى التعامل مع مثل تلك المخاطر. وبناءً عليه، فإن فهم المراجع لما إذا كانت المنشأة قد صممت وطبقت أدوات رقابة للمخاطر المهمة الناتجة عن الأمور غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد، يمكن أن يشتمل على فهم ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجابتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

- أدوات الرقابة، مثل قيام الإدارة العليا أو الخبراء باستعراض الافتراضات.
- توثيق آليات إجراء التقديرات المحاسبية.
- الاعتماد من قبل المكلفين بالحوكمة.

---

[٣٩] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة أ٢٨

[٤٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢١

مثال:

في حالة وجود أحداث تتم لمرة واحدة، مثل استلام إشعار بدعوى قضائية مهمة، فإن النظر في استجابة المنشأة قد يتضمن أموراً مثل ما إذا كان قد تم إحالة الأمر إلى الخبراء المناسبين (مثل المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي)، وما إذا كان قد تم إجراء تقييم للتأثير المحتمل، وما هي الكيفية المقترحة للإفصاح عن تلك الظروف في القوائم المالية.

أ١٥٩. يتطلب معيار المراجعة (٢٤٠)[٤١] من المراجع أن يفهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المقيّمة للتحريف الجوهري بسبب الغش (التي يتم التعامل معها على أنها مخاطر مهمة)، ويوضح أيضاً أنه من المهم للمراجع أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتطبيقها والحفاظ عليها لمنع الغش واكتشافه.

أدوات الرقابة على قيود اليومية (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٢))

أ١٦٠. إن أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات والتي من المتوقع أن يتم التعرف عليها في جميع المراجعات هي أدوات الرقابة على قيود اليومية، لأن الطريقة التي تدمج بها المنشأة المعلومات الناتجة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام تنطوي في العادة على استخدام قيود اليومية، سواءً كانت قيوداً نمطية أو غير نمطية، أو آلية أو يدوية. ويتباين مدى التعرف على أدوات الرقابة الأخرى بناءً على طبيعة المنشأة والمنهج الذي يخطط المراجع أن ينفذ به إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

عند مراجعة منشأة أقل تعقيداً، قد لا يكون نظام معلومات المنشأة معقداً وقد لا يخطط المراجع للاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وفضلاً عن ذلك، يُحتمل ألا يكون المراجع قد تعرف على أي مخاطر مهمة أو أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهري من الضروري أن يقوّم لها تصميم أدوات الرقابة وأن يحدد أنه قد تم تطبيقها. وفي أية مراجعة من هذا القبيل، يمكن أن يحدد المراجع أنه لا توجد أدوات رقابة أخرى يتم التعرف عليها بخلاف أدوات الرقابة التي تطبقها المنشأة على قيود اليومية.

الأدوات والأساليب الآلية

أ١٦١. في نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، يمكن التعرف على قيود اليومية غير النمطية من خلال الفحص المادي لدفتر الأستاذ العام ودفاتر اليومية والوثائق الداعمة. وعندما تُستخدم إجراءات آلية للحفاظ على دفتر الأستاذ العام وإعداد القوائم المالية، فإن هذه القيود قد لا توجد إلا في شكل إلكتروني، ولذا فقد يكون تحديدها أكثر سهولة من خلال استخدام الأساليب الآلية.

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يكون المراجع قادراً على استخراج قائمة إجمالية بجميع قيود اليومية في صورة جدول بيانات بسيط. وقد يصبح ممكناً عندئذ أن يقوم المراجع بفرز قيود اليومية عن طريق تطبيق مجموعة متنوعة من عوامل التصفية مثل مبلغ العملة واسم المعد والمراجع وقيود اليومية التي تتشكل منها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فقط، أو أن يعرض القائمة حسب تاريخ ترحيل قيد اليومية إلى دفتر الأستاذ العام، لمساعدته في تصميم الاستجابات للمخاطر التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بقيود اليومية.

أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبار فاعليتها التشغيلية (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٣))

أ١٦٢. يحدد المراجع ما إذا كانت هناك أي مخاطر أخرى للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات من غير الممكن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لها من خلال الإجراءات الأساس بمفردها. ووفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،[٤٢] فإن المراجع مطالب بتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهري تلك عندما لا توفر الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. ونتيجة لذلك، فعند وجود أدوات الرقابة تلك التي تواجه هذه المخاطر، يتطلب الأمر التعرف عليها وتقويمها.

---

[٤١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرتان ٢٨ و٣٣

[٤٢] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(ب)

أ١٦٣. في الحالات الأخرى، عندما يخطط المراجع لأن يأخذ في حسبانه الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة الإجراءات الأساس، وتحديد توقيتها ومداها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، فإن أدوات الرقابة تلك يتعين أيضاً التعرف عليها لأن معيار المراجعة (٣٣٠)[٤٣] يتطلب من المراجع أن يصمم وينفذ اختبارات لتلك الأدوات.

أمثلة:

يمكن للمراجع أن يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية الخاصة بأدوات الرقابة:

- المطبقة على فئات المعاملات الروتينية لأن هذه الاختبارات قد تكون أكثر فاعلية أو كفاءة فيما يخص الأعداد الكبيرة من المعاملات المتماثلة.
- المطبقة على اكتمال ودقة المعلومات التي من إعداد المنشأة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على إعداد التقارير التي من إنتاج النظام)، لتحديد إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات، عندما ينوي المراجع أن يأخذ في حسبانه الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها.
- المتعلقة بأهداف العمليات التشغيلية والالتزام عندما تكون أدوات الرقابة مرتبطة بالبيانات التي يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها عند تطبيقه لإجراءات المراجعة.

أ١٦٤. يمكن أن تتأثر أيضاً خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بمخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة التعرف على أوجه قصور فيما يتعلق ببيئة الرقابة، فإن هذا قد يؤثر على التوقعات العامة للمراجع عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المباشرة.

أدوات الرقابة الأخرى التي يعتبرها المراجع مناسبة (راجع: الفقرة ٢٦(أ)(٤))

أ١٦٥. يمكن أن تشتمل أدوات الرقابة الأخرى التي قد يرى المراجع أنه من المناسب التعرف عليها وتقويم تصميمها وتحديد تطبيقها، على ما يلي:

- أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم ولكن لم يُحدد أنها مخاطر مهمة؛ أو
- أدوات الرقابة التي تتعلق بمطابقة السجلات التفصيلية بدفتر الأستاذ العام؛ أو
- أدوات الرقابة المكملة في المنشأة المستفيدة، في حالة استخدام منشأة خدمية.[٤٤]

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ب)–(ج))

يحتوي **الملحق الخامس** على أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وعلى إرشادات تتعلق بتلك الخصائص، والتي من الممكن أن تكون ذات صلة عند التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أسباب قيام المراجع بالتعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها

أ١٦٦. يمكن أن يؤثر فهم المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تطبقها المنشأة لمواجهة تلك المخاطر، على ما يلي:

- قرار المراجع بشأن ما إذا كان سيقوم باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة المطبقة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات؛ أو

---

[٤٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨(أ)

[٤٤] معيار المراجعة (٤٠٢) "اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منشأة خدمية"

مثال:

عندما لا تكون أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات مصممة بفاعلية أو مطبقة على نحو مناسب لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات (على سبيل المثال، أدوات الرقابة لا تمنع أو تكتشف على نحو مناسب التغييرات البرمجية غير المصرح بها على تطبيقات تقنية المعلومات أو الوصول لها على نحو غير مصرح به)، فإن هذا قد يؤثر على قرار المراجع بالاعتماد على أدوات الرقابة الآلية الموجودة ضمن تطبيقات تقنية المعلومات المتأثرة.

- تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

قد يعتمد استمرار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على معالجة المعلومات على أدوات معينة من أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تمنع أو تكتشف التغييرات البرمجية غير المصرح بها على أداة الرقابة الخاصة بمعالجة المعلومات (أي أدوات الرقابة على التغييرات البرمجية، المطبقة على تطبيق تقنية المعلومات ذي الصلة). وفي مثل هذه الظروف، قد تؤثر الفاعلية التشغيلية المتوقعة لأداة الرقابة العامة على تقنية المعلومات (أو الافتقار المتوقع لهذه الفاعلية التشغيلية) على تقييم المراجع لخطر الرقابة (على سبيل المثال، قد يرتفع خطر الرقابة عندما يكون من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات ستكون غير فعالة أو إذا كان المراجع لا يخطط لاختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات).

- استراتيجية المراجع لاختبار المعلومات التي أعدتها المنشأة باستخدام تطبيقات تقنية المعلومات أو التي تنطوي على معلومات مأخوذة من هذه التطبيقات؛ أو

مثال:

عندما تكون المعلومات التي من إعداد المنشأة والتي من المقرر استخدامها على أنها أدلة مراجعة هي من إعداد تطبيقات تقنية المعلومات، فقد يقرر المراجع أن يختبر أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، بما في ذلك أن يختبر ويتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه مخاطر التغييرات البرمجية أو التغييرات البيانية المباشرة، غير المناسبة أو غير المصرح بها، على التقارير.

- تقييم المراجع للخطر الملازم على مستوى الإقرارات؛ أو

مثال:

عندما تحدث تغييرات برمجية مهمة أو موسّعة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات للوفاء بمتطلبات تقرير جديدة أو معدّلة في إطار التقرير المالي المنطبق، فقد يمثل هذا مؤشراً على تعقيد المتطلبات الجديدة وتأثيرها على القوائم المالية للمنشأة. وعند حدوث مثل هذه التغييرات البرمجية أو البيانية الموسّعة، يكون من المرجح أيضاً أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

- تصميم إجراءات المراجعة الإضافية.

مثال:

إذا كانت أدوات الرقابة على معالجة المعلومات تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن يقرر المراجع اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، مما يتطلب تصميم اختبارات لأدوات الرقابة العامة تلك على تقنية المعلومات. وإذا قرر المراجع، في نفس الظروف، عدم اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو إذا كان من المتوقع أن أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ستكون غير فعّالة، فقد يلزم مواجهة المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات من خلال تصميم إجراءات أساس. ومع ذلك، فقد لا يمكن مواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما ترتبط تلك المخاطر بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وفي مثل هذه الظروف، قد يحتاج المراجع إلى النظر في انعكاسات ذلك على رأي المراجعة.

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

أ١٦٧. فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بنظام المعلومات، يمكن أن يؤدي فهم طبيعة وتعقيد آليات تقنية المعلومات الخاصة وأدوات الرقابة العامة التي تطبقها المنشأة على تقنية المعلومات إلى مساعدة المراجع في فهم تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة لمعالجة المعلومات على نحو مناسب، والحفاظ على سلامتها، في نظام معلومات المنشأة. وقد تكون تطبيقات تقنية المعلومات تلك خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ١٦٨. يستلزم التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات أن يأخذ المراجع في الحسبان أدوات الرقابة التي قام بالتعرف عليها لأن مثل هذه الأدوات يمكن أن تنطوي على استخدام لتقنية المعلومات، أو يمكن أن تعتمد عليها. ويمكن أن يركز المراجع على ما إذا كان تطبيق تقنية المعلومات يشتمل على أدوات رقابة آلية تعتمد عليها الإدارة وقام هو بالتعرف عليها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تواجه مخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ويمكن أن ينظر المراجع أيضاً في كيفية تخزين المعلومات، وكيفية معالجتها، في نظام المعلومات فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة وما إذا كانت الإدارة تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة تلك المعلومات.

أ١٦٩. يمكن أن تعتمد أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على تقارير من إنتاج النظام، وفي هذه الحالة، يمكن أن تكون تطبيقات تقنية المعلومات التي تنتج تلك التقارير خاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، قد لا يخطط المراجع للاعتماد على أدوات الرقابة المطبقة على التقارير التي من إنتاج النظام، ويخطط لأن يقوم بشكل مباشر باختبار مدخلات تلك التقارير ومخرجاتها، وفي هذه الحالة يمكن ألا يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية المعلومات ذات العلاقة الخاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات.

التدرج

أ١٧٠. يختلف مدى فهم المراجع لآليات تقنية المعلومات، بما في ذلك مدى وجود أدوات تطبقها المنشأة للرقابة العامة على تقنية المعلومات، تبعاً لطبيعة وظروف المنشأة وبيئة تقنية المعلومات الخاصة بها، وأيضاً بناءً على طبيعة أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع، ومداها. وسوف يختلف أيضاً عدد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات بناءً على هذه العوامل.

أمثلة:

- من غير المرجح أن تكون هناك آلية للتغييرات البرمجية لدى المنشأة التي تستخدم البرمجيات التجارية ولا تستطيع الوصول إلى الشفرة المصدرية لإجراء أي تغيير برمجي، لكن يمكن أن يكون لدى مثل هذه المنشأة آلية أو إجراءات لتكوين البرمجيات (على سبيل المثال، شجرة الحسابات أو المؤشرات القياسية لإعداد التقارير أو الحدود الدنيا). وإضافة لذلك، يمكن أن يكون لدى المنشأة آلية أو إجراءات لإدارة الوصول إلى التطبيق (على سبيل المثال، فرد محدد له صلاحية إدارية للوصول إلى البرمجيات التجارية). وفي مثل هذه الظروف، من غير المرجح أن يكون لدى المنشأة أدوات رقابة عامة، ذات طابع رسمي، على تقنية المعلومات أو أن تكون المنشأة بحاجة إلى مثل هذه الأدوات.

- وفي المقابل، قد تعتمد المنشآت الأكبر على تقنية المعلومات إلى حد كبير وقد تنطوي بيئة تقنية المعلومات لديها على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات وقد يكون هناك تعقيد في آليات تقنية المعلومات المستخدمة لإدارة بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، وجود إدارة مخصصة لتقنية المعلومات تتولى تطوير وتنفيذ التغييرات البرمجية وتدير حقوق الوصول)، بما في ذلك أن تكون المنشأة قد طبقت أدوات رقابة عامة ذات طابع رسمي على آليات تقنية المعلومات المتبعة لديها.

- عندما لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة المعاملات أو الاحتفاظ بالبيانات، ولا يكون المراجع قد تعرف على أية أدوات رقابة آلية أو أية أدوات رقابة أخرى على معالجة المعلومات (أو أي من الأدوات التي تعتمد على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات)، فيمكن أن يخطط المراجع للقيام بشكل مباشر باختبار أية معلومات من إعداد المنشأة وتنطوي على استخدام تقنية المعلومات ويمكن ألا يتعرف على أي من تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

- عندما تعتمد الإدارة على أحد تطبيقات تقنية المعلومات لمعالجة البيانات والحفاظ عليها، وتكون البيانات كبيرة الحجم، وتعتمد الإدارة على تطبيق تقنية المعلومات لتنفيذ أدوات الرقابة الآلية التي تعرف عليها المراجع أيضاً، فمن المرجح عندئذ أن يخضع تطبيق تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أ١٧١. عند وجود تعقيد كبير في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، فإن التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، وتحديد المخاطر ذات العلاقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، والتعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من المرجح أن تتطلب عندئذ إشراك أعضاء في الفريق يتمتعون بمهارات متخصصة في تقنية المعلومات. ومن المرجح أن يكون هذا الإشراك ضرورياً، وقد يلزم أن يكون إشراكاً موسّعاً، فيما يخص بيئات تقنية المعلومات المعقدة.

التعرف على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

أ١٧٢. تشمل الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي من الممكن أن تخضع لمخاطر ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات الشبكة ونظام التشغيل وقواعد البيانات، وفي بعض الظروف، واجهات الاتصال بين تطبيقات تقنية المعلومات. ولا يتم التعرف عادةً على الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات عندما لا يقوم المراجع بالتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وعندما يكون المراجع قد تعرف على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، فمن المرجح أن يتم التعرف على جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات (مثل، قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة) لأن هذه الجوانب تدعم تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها، وتتفاعل معها.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢٦(ج))

ينص **الملحق السادس** على اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

أ١٧٣. عند التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وأسباب خضوعها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفيما يخص بعض تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها، يمكن أن يتعرف المراجع على المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تتعلق في الأساس بالوصول غير المصرح به أو التغييرات البرمجية غير المصرح بها، وأيضاً على المخاطر المرتبطة بالتغييرات البيانية غير المناسبة (على سبيل المثال، خطر التغييرات غير المناسبة في البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قواعد البيانات أو القدرة على التلاعب بشكل مباشر في البيانات).

أ١٧٤. يتباين مدى المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وطبيعة هذه المخاطر، تبعاً لطبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. ويمكن أن تنتج مخاطر تقنية المعلومات المنطبقة عندما تستعين المنشأة بمقدمي خدمات خارجيين أو داخليين فيما يخص الجوانب التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، إسناد خدمات استضافة بيئة تقنية المعلومات إلى طرف خارجي أو الاستعانة بأحد مراكز الخدمة المشتركة لإدارة آليات تقنية المعلومات بشكل مركزي في المجموعة). ويمكن التعرف أيضاً على مخاطر منطبقة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات فيما يتعلق بالأمن الإلكتروني. ومن الأرجح أن تزيد المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات عندما يرتفع حجم أو تعقيد أدوات الرقابة الآلية على التطبيقات وتعتمد الإدارة بشكل كبير على أدوات الرقابة تلك من أجل المعالجة الفعالة للمعاملات أو الحفاظ الفعال على سلامة المعلومات الأساسية.

تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، وتحديد تطبيقها، في مكون أنشطة الرقابة (راجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ١٧٥. ينطوي تقويم تصميم أداة الرقابة التي تم التعرف عليها على نظر المراجع فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع التحريفات الجوهرية، أو اكتشافها وتصحيحها، بشكل فعّال (أي قادرة على تحقيق هدف الرقابة).

أ١٧٦. يحدد المراجع تطبيق أداة الرقابة التي تم التعرف عليها عن طريق التأكد من أنها موجودة وأن المنشأة تقوم باستخدامها. ولا فائدة تذكر من قيام المراجع بتقييم تطبيق أداة رقابة لم يتم تصميمها بشكل فعال. ولذلك، يقوّم المراجع تصميم أداة الرقابة أولاً. وقد يمثل التصميم غير المناسب لأداة الرقابة قصوراً في الرقابة.

أ١٧٧. قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.
- الفحص المادي للمستندات والتقارير.

ولكن الاستفسار وحده لا يكفي لتحقيق مثل تلك الأغراض.

أ١٧٨. يمكن أن يتوقع المراجع، بناءً على خبرته من المراجعة السابقة أو بناءً على إجراءات تقييم المخاطر في الفترة الحالية، أن الإدارة ليست لديها أدوات رقابة مصممة أو مطبقة بفاعلية لمواجهة أحد المخاطر المهمة. وفي مثل هذه الحالات، يمكن أن تتألف الإجراءات المنفذة للوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة ٢٦(د) من تحديد أن أدوات الرقابة تلك لم يتم تصميمها أو تطبيقها على نحو فعال. وإذا أشارت نتائج الإجراءات إلى أن أدوات الرقابة قد تم تصميمها أو تطبيقها بصورة جديدة، فإن المراجع يكون مطالباً بتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ٢٦(ب)–(د) على أدوات الرقابة المصممة أو المطبقة بصورة جديدة.

أ١٧٩. يمكن أن يخلص المراجع إلى أن أداة الرقابة، المصممة والمطبقة على نحو فعّال، قد يكون من المناسب اختبارها من أجل أخذ فاعليتها التشغيلية في الحسبان عند تصميم الإجراءات الأساس. ولكن عندما تكون أداة الرقابة غير مصممة أو غير مطبقة بفاعلية، فلا فائدة تُرجى عندئذ من اختبارها. وعندما يخطط المراجع لاختبار أداة الرقابة، فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها بشأن مدى مواجهة أداة الرقابة لخطر أو مخاطر التحريف الجوهري تُعد من المدخلات التي يستخدمها المراجع في تقييم خطر الرقابة على مستوى الإقرارات.

أ١٨٠. لا يُعد تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وتحديد تطبيقها، إجراءً كافياً لاختبار فاعليتها التشغيلية. ومع ذلك، ففيما يخص أدوات الرقابة الآلية، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية عن طريق التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تكفل اتساق عمل أدوات الرقابة الآلية، واختبار تلك الأدوات العامة، بدلاً من تنفيذ اختبارات الفاعلية التشغيلية على أدوات الرقابة الآلية بشكل مباشر. ولا يوفر الحصول على أدلة مراجعة عن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضعة للمراجعة. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على وصف أكثر تفصيلاً لاختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك اختبارات أدوات الرقابة غير المباشرة.[٤٥]

أ١٨١. عندما لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي تم التعرف عليها، فإن فهمه لها يمكن أن يظل عاملاً مساعداً في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأساس، التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري ذات العلاقة، وفي تحديد توقيتها ومداها.

مثال:

يمكن أن توفر نتائج إجراءات تقييم المخاطر تلك أساساً لنظر المراجع في الانحرافات التي من المحتمل أن توجد في مجتمع العينة عند تحديد عينات المراجعة.

أوجه القصور في الرقابة داخل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٧)

أ١٨٢. عند تنفيذ التقويمات لكل من مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة،[٤٦] يمكن أن يحدد المراجع أن بعض سياسات المنشأة في أحد المكونات ليست مناسبة لطبيعة المنشأة وظروفها. ويمكن أن يكون مثل هذا التحديد مؤشراً يساعد المراجع في التعرف على أوجه القصور في الرقابة. وإذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فيمكنه أن ينظر في تأثير أوجه القصور تلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

[٤٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات ٨-١١

[٤٦] الفقرات ٢١(ب) و٢٢(ب) و٢٤(ج) و٢٥(ج) و٢٦(د)

أ١٨٣. إذا تعرف المراجع على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة، فإن معيار المراجعة (٢٦٥)[٤٧] يتطلب من المراجع أن يحدد ما إذا كانت أوجه القصور تشكل، كل منها على حدة أو مع بعضها، قصوراً مهماً. ويستخدم المراجع الحكم المهني عند تحديد ما إذا كان القصور يشكل قصوراً مهماً في الرقابة.[٤٨]

أمثلة:

من بين الظروف التي يمكن أن تشير إلى وجود قصور مهم في الرقابة، أمور مثل ما يلي:

- التعرف على غش، أيّاً كان حجمه، تورطت فيه الإدارة العليا؛
- عدم كفاية الآليات الداخلية التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بالتقرير والإبلاغ عن أوجه القصور التي ترصدها المراجعة الداخلية؛
- أوجه القصور المبلغ عنها في السابق والتي لم تقم الإدارة بتصحيحها في الوقت المناسب؛
- إخفاق الإدارة في الاستجابة للمخاطر المهمة، على سبيل المثال، بعدم تطبيق أدوات رقابة على تلك المخاطر؛
- إعادة عرض القوائم المالية التي صدرت في السابق.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (راجع: الفقرات ٢٨—٣٧)

أسباب تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

أ١٨٤. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية الضرورية للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وتمكِّن هذه الأدلة المراجع من إبداء رأي في القوائم المالية عند مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها من خطر المراجعة.

أ١٨٥. تُستخدم المعلومات التي يتم جمعها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على أنها أدلة مراجعة لتوفير الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. فعلى سبيل المثال، من أدلة المراجعة التي تُستخدم لدعم تقييم المخاطر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها عند تقويم تصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها وعند تحديد ما إذا كانت تلك الأدوات قد تم تطبيقها في مكون أنشطة الرقابة. وتوفر هذه الأدلة أيضاً أساساً للمراجع ليقوم بتصميم الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى القوائم المالية، وأيضاً تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية التي تستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداها لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٢٨)

أ١٨٦. يتم التعرف على مخاطر التحريف الجوهري قبل النظر في أية أدوات رقابة ذات علاقة (أي، الخطر الملازم)، ويستند هذا التعرف إلى النظر الأولي للمراجع في التحريفات التي من المحتمل بدرجة معقولة أن تحدث، وأن تكون جوهرية في حال حدوثها.[٤٩]

أ١٨٧. يوفر أيضاً التعرف على مخاطر التحريف الجوهري الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد الإقرارات ذات الصلة، مما يساعده في تحديد فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

الإقرارات

أسباب استخدام المراجع للإقرارات

أ١٨٨. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يستخدم المراجع الإقرارات للنظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث. وتُعد الإقرارات التي تعرف المراجع على وجود مخاطر للتحريف الجوهري فيما يتعلق بها إقرارات ذات صلة.

---

[٤٧] معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٨

[٤٨] تنص الفقرتان أ٦ وأ٧ من معيار المراجعة (٢٦٥) على مؤشرات لأوجه القصور المهمة، وعلى أمور يلزم أخذها في الحسبان عند تحديد ما إذا كان القصور، أو مجموعة أوجه القصور، في الرقابة الداخلية تشكل قصوراً مهماً.

[٤٩] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة أ١٦

استخدام الإقرارات

أ١٨٩. عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، يمكن أن يستخدم المراجع أصناف الإقرارات المبينة في الفقرة أ١٩٠(أ)-(ب) أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. ويمكن أن يختار المراجع أن يجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، مع الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها.

أ١٩٠. قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

(أ) الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات المتعلقة بها، للفترة الخاضعة للمراجعة:

(١) الحدوث: أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت وأنها تخص المنشأة.

(٢) الاكتمال: أن جميع المعاملات والأحداث التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنت.

(٣) الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجِّلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

(٤) الفصل الزمني: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.

(٥) التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجِّلت في الحسابات المناسبة.

(٦) العرض: أن المعاملات والأحداث تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

(ب) الإقرارات عن أرصدة الحسابات، والإفصاحات المتعلقة بها، في نهاية الفترة:

(١) الوجود: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية موجودة.

(٢) الحقوق والواجبات: أن المنشأة تحوز الحقوق في الأصول أو تسيطر عليها، وأن الالتزامات هي واجبات على المنشأة.

(٣) الاكتمال: أن جميع الأصول والالتزامات وحصص الملكية التي ينبغي تسجيلها قد سُجِّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمِّنت.

(٤) الدقة والتقويم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات تتعلق بالتقويم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.

(٥) التصنيف: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم تسجيلها في الحسابات المناسبة.

(٦) العرض: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية تم تجميعها أو تفصيلها بشكل مناسب وتم وصفها بشكل واضح، وأن الإفصاحات المتعلقة بها ملائمة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق.

أ١٩١. يمكن أن يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات المبينة في الفقرة أ١٩٠ (أ)-(ب) أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة.

مثال:

من أمثلة مثل هذه الإفصاحات الحالات التي قد تكون المنشأة مطالبة فيها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق بوصف تعرضها للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، بما في ذلك كيفية نشوء هذه المخاطر؛ والأهداف والسياسات والآليات لإدارة المخاطر؛ والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٩٢. بالإضافة إلى تلك الإقرارات الموضحة في الفقرة أ١٩٠(أ)-(ب)، قد تقوم الإدارة في غالب الأحيان عند تقديم الإقرارات المتعلقة بالقوائم المالية لمنشآت القطاع العام بتأكيد أن المعاملات والأحداث قد تم تنفيذها وفقاً للأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. وقد تقع هذه الإقرارات ضمن نطاق مراجعة القوائم المالية.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرتين ٢٨(أ) و٣٠)

أسباب تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وتقييمها

أ١٩٣. يقوم المراجع بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية لتحديد ما إذا كان للمخاطر تأثير منتشر على القوائم المالية، ومن ثمّ ستتطلب استجابات عامة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠).[٥٠]

أ١٩٤. وإضافة لذلك، يمكن أن تؤثر أيضاً مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية على إقرارات فردية، وقد يساعد التعرف على هذه المخاطر المراجع في تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وفي تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة المخاطر التي تم التعرف عليها.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية وتقييمها

أ١٩٥. تشير مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية إلى مخاطر التحريف الجوهري التي تتعلق بشكل منتشر بالقوائم المالية ككل، ويمكن أن تؤثر على العديد من الإقرارات. والمخاطر التي من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر يمكن التعرف عليها في إقرارات معينة على مستوى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (على سبيل المثال، خطر تجاوز الإدارة لأدوات الرقابة). وعلى الأصح، فإنها تمثل ظروفاً يمكن أن تزيد بشكل واسع الانتشار مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات. ومما يدعم تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، تقويمه لما إذا كانت المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق على نحو واسع الانتشار بالقوائم المالية. وفي حالات أخرى، يمكن أيضاً التعرف على عدد من الإقرارات المعرضة للخطر، وبالتالي، يمكن أن تؤثر على تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات، وعلى تقييمه لها.

مثال:

تواجه المنشأة خسائر تشغيلية ومشكلات في السيولة وتعتمد على تمويل لم يتم الحصول عليه بعد. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المراجع أن أساس الاستمرارية في المحاسبة ينشأ عنه خطر تحريف جوهري على مستوى القوائم المالية. وفي هذه الحالة، قد يلزم تطبيق الإطار المحاسبي باستخدام أحد أسس التصفية، الأمر الذي من المرجح أن يؤثر بشكل واسع الانتشار على جميع الإقرارات.

أ١٩٦. يتأثر تعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، وتقييمه لها، بفهمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، ولاسيّما بفهمه لبيئة الرقابة وآلية المنشأة لتقييم المخاطر وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى ما يلي:

- حاصل التقويمات ذات العلاقة التي تتطلبها الفقرات ٢١(ب) و٢٢(ب) و٢٤(ج) و٢٥(ج)؛
- أي أوجه قصور في الرقابة يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٧.

وقد تنشأ المخاطر على مستوى القوائم المالية، بصفة خاصة، من أوجه القصور في بيئة الرقابة أو من الأحداث أو الحالات الخارجية مثل تراجع الظروف الاقتصادية.

[٥٠] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٥

أ١٩٧. قد تكون مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش ذات صلة، على وجه الخصوص، بنظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية.

مثال:

فهم المراجع من الاستفسارات الموجهة للإدارة أن القوائم المالية للمنشأة من المقرر استخدامها في مناقشات مع المقرضين من أجل الحصول على تمويل إضافي للحفاظ على رأس المال العامل. ولذلك، فقد يحدد المراجع وجود ارتفاع في قابلية التعرض للتحريف بسبب عوامل خطر الغش التي تؤثر على الخطر الملازم (أي قابلية تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب خطر التقرير المالي المغشوش، مثل المبالغة في الأصول والإيرادات والتهوين من الالتزامات والمصروفات لضمان الحصول على التمويل).

أ١٩٨. يمكن أن يؤدي فهم المراجع، بما في ذلك تقويماته ذات العلاقة، لبيئة الرقابة والمكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية إلى إثارة الشكوك حول قدرته على الحصول على أدلة المراجعة التي سيستند إليها رأي المراجعة أو يمكن أن يكون سبباً في انسحابه من الارتباط، متى كان مسموحاً بذلك بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

أمثلة:

- نتيجة لتقويم بيئة الرقابة الخاصة بالمنشأة، كانت لدى المراجع مخاوف بشأن نزاهة إدارة المنشأة، وهذه المخاوف قد تكون على درجة من الجدِّية بما يدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة في القوائم المالية سيحول دون القيام بالمراجعة.
- نتيجة لتقويم نظام معلومات المنشأة واتصالاتها، حدد المراجع أنه قد حدثت تغييرات مهمة في بيئة تقنية المعلومات تمت إداراتها على نحو سيئ، مع إشراف محدود عليها من جانب الإدارة والمكلفين بالحوكمة. واستنتج المراجع أنه توجد مخاوف مهمة بشأن حالة السجلات المحاسبية للمنشأة وإمكانية الاعتماد عليها. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يحدد المراجع أنه من غير المرجح أن يتوفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة اللازمة لدعمه في إبداء رأي غير معدل في القوائم المالية.

أ١٩٩. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥)[٥١] متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أو الانسحاب من الارتباط، حسبما يكون مطلوباً في بعض الحالات، متى كان الانسحاب ممكناً بموجب الأنظمة أو اللوائح المنطبقة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٠٠. فيما يخص منشآت القطاع العام، يمكن أن يشتمل تعرف المراجع على المخاطر التي على مستوى القوائم المالية على النظر في الأمور المتعلقة بالمناخ السياسي والمصلحة العامة وحساسية البرامج.

مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٨(ب))

ينص **الملحق الثاني** على أمثلة، في سياق عوامل الخطر الملازم، لأحداث أو حالات قد تشير إلى قابلية التعرض لتحريف يمكن أن يكون جوهرياً.

أ٢٠١. إن مخاطر التحريفات الجوهرية التي لا تتعلق بشكل واسع الانتشار بالقوائم المالية تُعد من مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة (راجع: الفقرة ٢٩)

أسباب تحديد الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة

أ٢٠٢. يوفر تحديد الإقرارات ذات الصلة وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة الأساس لنطاق الفهم الذي من المطلوب أن يتوصل إليه المراجع لنظام معلومات المنشأة وفقاً للفقرة ٢٥(أ). ويمكن أن يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها (انظر الفقرة أ٨٦).

الأدوات والأساليب الآلية

أ٢٠٣. يمكن أن يستخدم المراجع الأساليب الآلية لمساعدته في التعرف على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة.

---

[٥١] معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

أمثلة:

- يمكن تحليل مجتمع المعاملات بالكامل باستخدام الأدوات والأساليب الآلية لفهم طبيعتها ومصدرها وحجمها وعددها. وعن طريق تطبيق الأساليب الآلية، يمكن أن يكتشف المراجع، على سبيل المثال، أن أحد الحسابات الذي برصيد صفري في نهاية الفترة كان يتألف من مقاصة بين العديد من المعاملات وقيود اليومية التي تمت خلال الفترة، مما يشير إلى أن رصيد الحساب أو فئة المعاملات يمكن أن تكون مهمة (على سبيل المثال، حساب مقاصة خاص بالرواتب). ونفس حساب مقاصة الرواتب هذا يمكن أيضاً أن يكشف عن تعويضات مصروفة للإدارة (والموظفين الآخرين)، وهو ما يمكن أن يكون إفصاحاً مهماً بسبب دفع هذه الأموال لأطراف ذات علاقة.
- عن طريق تحليل التدفقات الخاصة بمجتمع معاملات الإيرادات بالكامل، يمكن أن يتعرف المراجع بشكل أكثر سهولة على فئة مهمة من فئات المعاملات لم يكن قد تم التعرف عليها في السابق.

الإفصاحات التي قد تكون مهمة

أ٢٠٤. تشمل الإفصاحات المهمة كلاً من الإفصاحات الكمية والنوعية التي يوجد لها إقرار واحد أو أكثر من الإقرارات ذات الصلة. ومن أمثلة الإفصاحات التي لها جوانب نوعية والتي من الممكن أن توجد لها إقرارات ذات صلة وبالتالي يمكن أن يعتبرها المراجع إفصاحات مهمة، الإفصاحات عمّا يلي:

- السيولة وشروط الديون لمنشأة تواجه ضائقة مالية.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
- المصادر الرئيسية لعدم التأكد المحيط بالتقدير، بما في ذلك الافتراضات بشأن المستقبل.
- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية والإفصاحات الأخرى ذات الصلة التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق، عندما يُتوقع، على سبيل المثال، أن يكون لمتطلبات التقرير المالي الجديدة تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- ترتيبات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بكيفية تحديد أي مبالغ مثبتة، والإفصاحات الأخرى ذات الصلة.
- الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تمت معها.
- تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقويم الخاصة بالمنشأة، والتي تهدف إلى تمكين المستخدمين من فهم عدم التأكد المحيط بالقياس الأساسي لأي مبلغ مسجل أو مفصح عنه.

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات

تقييم الخطر الملازم (راجع: الفقرات ٣١–٣٣)

تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه (راجع: الفقرة ٣١)

أسباب قيام المراجع بتقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه

أ٢٠٥. يقيّم المراجع احتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها لأن أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجم التحريف المحتمل في حال حدوثه هو ما يحدد مستوى تقييم الخطر الذي تم التعرف عليه ضمن نطاق الخطر الملازم، الأمر الذي يسترشد به المراجع في تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة الخطر.

أ٢٠٦. يساعد أيضاً تقييم الخطر الملازم، فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها، المراجع في تحديد المخاطر المهمة. ويحدد المراجع المخاطر المهمة لأن معيار المراجعة (٣٣٠) ومعايير المراجعة الأخرى تتطلب تنفيذ استجابات خاصة للمخاطر المهمة.

أ٢٠٧. تؤثر عوامل الخطر الملازم على تقييم المراجع لاحتمالية حدوث التحريف وحجمه فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات. وكلما ارتفعت درجة تعرض فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح للتحريف الجوهري، ارتفع تقييم الخطر

الملازم. ويساعد النظر في درجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرار للتحريف، المراجع في إجراء تقييم مناسب للخطر الملازم فيما يخص مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات وفي تصميم استجابة أكثر دقة لمثل هذا الخطر.

نطاق الخطر الملازم

أ٢٠٨. عند تقييم الخطر الملازم، يستخدم المراجع الحكم المهني في تحديد أهمية كل من احتمالية حدوث التحريف وحجمه.

أ٢٠٩. يُعد تقييم الخطر الملازم فيما يتعلق بخطر تحريف جوهري معين على مستوى الإقرارات أمراً خاضعاً للحكم المهني ضمن مدى معين، من الأصغر إلى الأكبر، على نطاق الخطر الملازم. ويمكن أن يختلف الحكم المتعلق بموضع تقييم الخطر الملازم ضمن هذا المدى بناءً على طبيعة المنشأة وحجمها وتعقيدها، ويُراعى فيه تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه وعوامل الخطر الملازم.

أ٢١٠. ينظر المراجع في احتمال حدوث التحريف بناءً على النظر في عوامل الخطر الملازم.

أ٢١١. عند النظر في حجم التحريف، ينظر المراجع في الجوانب النوعية والكمّية للتحريف المحتمل (أي إن التحريفات في الإقرارات المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات يمكن الحكم بأنها تحريفات جوهرية بسبب حجمها أو طبيعتها أو ظروفها).

أ٢١٢. يستعين المراجع بأهمية كل من احتمالية حدوث التحريف المحتمل وحجمه عند تحديد مستوى تقييم الخطر الملازم على نطاق الخطر الملازم (أي على المدى). فكلما ارتفعت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، ارتفع تقييم الخطر الملازم؛ وكلما قلت احتمالية حدوث التحريف وحجمه، قل تقييم الخطر الملازم.

أ٢١٣. فيما يخص الخطر الذي يتم تقييمه بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، لا يلزم أن يكون تقييم كل من حجم التحريف واحتمالية حدوثه تقييماً مرتفعاً. وبالأحرى، فإن التداخل بين حجم التحريف الجوهري واحتمالية حدوثه على نطاق الخطر الملازم هو ما يحدد ما إذا كان الخطر الملازم سيتم تقييمه بمستوى مرتفع أو منخفض على نطاق الخطر الملازم. وقد يرتفع أيضاً تقييم الخطر الملازم نتيجة لأشكال مختلفة من احتمالية حدوث التحريف وحجمه، فعلى سبيل المثال قد يرتفع تقييم الخطر الملازم نتيجة لتحريف منخفض من حيث احتمالية الحدوث لكنه كبير جداً في حجمه.

أ٢١٤. لأجل وضع استراتيجيات مناسبة للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري، يمكن أن يقوم المراجع بتعيين مخاطر التحريف الجوهري ضمن أصناف على امتداد نطاق الخطر الملازم، بناءً على تقييم الخطر الملازم لها. ويمكن وصف هذه الأصناف بطرق مختلفة. وبغض النظر عن طريقة التصنيف المستخدمة، فإن تقييم المراجع للخطر الملازم يُعد مناسباً عندما يكون تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات مستجيباً على نحو مناسب لتقييم الخطر الملازم ولأسباب ذلك التقييم.

مخاطر التحريف الجوهري المنتشرة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٣١(ب))

أ٢١٥. عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات، يمكن أن يخلص المراجع إلى أن بعض مخاطر التحريف الجوهري تتعلق بدرجة أكثر انتشاراً بالقوائم المالية ككل ويحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات، وفي هذه الحالة يمكن أن يقوم المراجع بتحديث تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية.

أ٢١٦. في الظروف التي تُعد فيها مخاطر التحريف الجوهري مخاطر على مستوى القوائم المالية بسبب تأثيرها المنتشر على عدد من الإقرارات، ويكون من الممكن التعرف عليها فيما يتعلق بإقرارات محددة، فإن المراجع مطالب بأن يأخذ في حسبانه تلك المخاطر عندما يقيّم الخطر الملازم لمخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢١٧. عند ممارسة الحكم المهني فيما يتعلق بتقييم خطر التحريف الجوهري، يمكن أن يأخذ المراجعون في القطاع العام في الحسبان تعقيد اللوائح والتوجيهات، ومخاطر عدم الالتزام بالأوامر الملزمة.

المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٣٢)

أسباب تحديد المخاطر المهمة وانعكاساتها على المراجعة

أ٢١٨. يتيح تحديد المخاطر المهمة للمراجع أن يركز بدرجة أكبر على تلك المخاطر التي تقع عند الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، من خلال تنفيذ استجابات معينة مطلوبة، من بينها:

- أن أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة يلزم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(أ)(١)، إضافة إلى متطلب تقويم ما إذا كانت أداة الرقابة قد تم تصميمها وتطبيقها بفاعلية وفقاً للفقرة ٢٦(د).
- أن معيار المراجعة (٣٣٠) يتطلب اختبار أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المهمة في الفترة الحالية (عندما ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة تلك) وتخطيط وتنفيذ الإجراءات الأساس التي تستجيب بصفة خاصة للخطر المهم الذي تم التعرف عليه.[٥٢]
- أن معيار المراجعة (٣٣٠) يتطلب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر.[٥٣]
- أن معيار المراجعة (٢٦٠) يتطلب الاتصال بالمكلفين بالحوكمة بشأن المخاطر المهمة التي تعرف عليها المراجع.[٥٤]
- أن معيار المراجعة (٧٠١) يتطلب من المراجع أن يأخذ في حسبانه المخاطر المهمة عند تحديد تلك الأمور التي تطلبت منه اهتماماً كبيراً، والتي من الممكن أن تكون أموراً رئيسة للمراجعة.[٥٥]
- أن قيام الشريك المسؤول عن الارتباط بفحص توثيق أعمال المراجعة أولاً بأول خلال المراحل المناسبة أثناء المراجعة، يسمح بحل الأمور الجوهرية، بما في ذلك المخاطر المهمة، في الوقت المناسب على النحو الذي يحوز على رضا الشريك المسؤول عن الارتباط في تاريخ تقرير المراجع أو قبله.[٥٦]
- أن معيار المراجعة (٦٠٠) يتطلب مشاركة أكبر من جانب الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة إذا كان الخطر المهم يتعلق بمكون معين في أحد أعمال مراجعة المجموعات ويتطلب من فريق ارتباط المجموعة أن يتولى، بناءً على طلب مراجع المكون، توجيه الأعمال في المكون.[٥٧]

تحديد المخاطر المهمة

أ٢١٩. عند تحديد المخاطر المهمة، يمكن أن يتعرف المراجع أولاً على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها بمستوى مرتفع على نطاق الخطر الملازم، وذلك لوضع الأساس اللازم لتحديد المخاطر التي قد تكون قريبة من الطرف الأعلى للنطاق. وسيختلف قرب المخاطر من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم من منشأة لأخرى، وليس بالضرورة أن تكون المخاطر القريبة من الطرف الأعلى هي نفسها للمنشأة الواحدة في كل فترة. وقد يعتمد ذلك على طبيعة وظروف المنشأة التي يتم تقييم الخطر لها.

أ٢٢٠. يُعد تحديد أي مخاطر التحريف الجوهري تقع قريباً من الطرف الأعلى لنطاق الخطر الملازم، مما يجعلها من بين المخاطر المهمة، أمراً خاضعاً للحكم المهني، ما لم يكن الخطر من الأنواع التي تم تحديد التعامل معها على أنها خطر مهم وفقاً لمتطلبات معيار آخر. ويحدد معيار المراجعة (٢٤٠) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش وتقييمها.[٥٨]

---

[٥٢] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و٢١

[٥٣] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٧(ب)

[٥٤] معيار المراجعة (٢٦٠)، الفقرة ١٥

[٥٥] معيار المراجعة (٧٠١) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، الفقرة ٩

[٥٦] معيار المراجعة (٢٢٠) (المحدث)، الفقرات ٣٢ وأ٨٧-أ٨٩

[٥٧] معيار المراجعة (٦٠٠)، الفقرتان ٣٠ و٣١

[٥٨] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٦-٢٨

مثال:

- في الظروف الاعتيادية، سيتم تحديد النقد في أحد المتاجر على أنه معرض لتحريف محتمل ذي احتمالية حدوث مرتفعة (بسبب خطر اختلاس النقد)، ولكن حجم ذلك الخطر سيكون عادةً منخفضاً للغاية (بسبب انخفاض مستويات النقد الفعلي الذي يتم التعامل معه في المتاجر). ومن غير المرجح أن يؤدي شكل هذين العاملين على نطاق الخطر الملازم إلى تحديد النقد على أنه أحد المخاطر المهمة.
- دخلت منشأة في مفاوضات لبيع أحد قطاعات عملها. ينظر المراجع في التأثير الواقع على الهبوط في قيمة الشهرة، ويمكن أن يحدد أن ثمة ارتفاع في احتمالية التحريف وارتفاع في حجم التحريف بسبب أثر عوامل الخطر الملازم المتمثلة في عدم الموضوعية وعدم التأكد وقابلية التعرض لتحيز الإدارة أو بسبب عوامل خطر الغش الأخرى. وقد يؤدي هذا إلى تحديد الهبوط في قيمة الشهرة على أنه خطر مهم.

أ٢٢١. يأخذ المراجع أيضاً في الحسبان التأثيرات النسبية لعوامل الخطر الملازم عند تقييم الخطر الملازم. فكلما قل تأثير هذه العوامل، كان من المرجح أن يقل الخطر المُقيَّم. ويمكن أن تنشأ مخاطر التحريف الجوهري التي قد يخلص تقييمها إلى ارتفاع الخطر الملازم لها، وبالتالي، قد يتم تحديدها على أنها خطر مهم، من أمور مثل ما يلي:

- المعاملات التي توجد لها معالجات محاسبية عديدة يمكن قبولها بحيث تنطوي على عدم موضوعية.
- التقديرات المحاسبية التي يحيط بتقديرها عدم تأكد كبير أو التي لها نماذج معقدة.
- التعقيد في جمع البيانات ومعالجتها لدعم أرصدة الحسابات.
- أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الكمّية التي تنطوي على عمليات حسابية معقدة.
- المبادئ المحاسبية التي من الممكن أن تخضع لتفسيرات مختلفة.
- التغيرات في عمل المنشأة التي تنطوي على تغييرات في المحاسبة، على سبيل المثال، الاندماجات والاستحواذات.

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٣٣)

أسباب الحاجة إلى التعرف على المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ٢٢٢. نظراً لطبيعة خطر التحريف الجوهري، وأنشطة الرقابة التي تواجه ذلك الخطر، ففي بعض الظروف يكون السبيل الوحيد للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة هو اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، فإن ثمة مطلب يوجب على المراجع التعرف على أي مخاطر من هذا القبيل بسبب انعكاساتها على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية وتنفيذها وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠) لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري على مستوى الإقرارات.

أ٢٢٣. تتطلب أيضاً الفقرة ٢٦(أ)(٣) التعرف على أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لأن المراجع مطالب، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)،[٥٩] بتصميم وتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك.

تحديد المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

أ٢٢٤. عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو بتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن الاقتصار على تنفيذ الإجراءات الأساس فيما يتعلق بالخطر. وقد تكون هذه هي الحال في الظروف التي يتم فيها إنشاء المعلومات الخاصة بالمنشأة، أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها، بصورة إلكترونية فقط كما في نُظُم المعلومات التي تنطوي على درجة عالية من التكامل عبر تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بها. وفي مثل تلك الحالات:

- قد تكون أدلة المراجعة متاحة فقط في شكل إلكتروني، ويعتمد مدى كفايتها ومناسبتها عادةً على فاعلية أدوات الرقابة المطبقة على دقتها واكتمالها.

---

[٥٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

- قد يرتفع احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك إذا لم تكن هناك أدوات رقابة مناسبة تعمل بشكل فعّال.

مثال:

من غير الممكن عادةً الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإيرادات المنشأة التي تعمل في قطاع الاتصالات استناداً إلى الإجراءات الأساس بمفردها. والسبب في هذا أن الأدلة على نشاط المكالمات أو البيانات لا توجد في صورة قابلة للملاحظة. وبدلاً من ذلك، تُنفّذ عادةً اختبارات جوهرية لأدوات الرقابة لتحديد صحة جمع المعلومات عن نشأة أنشطة المكالمات والبيانات واكتمالها (على سبيل المثال، دقائق المكالمة أو حجم التحميل) وصحة تسجيلها في نظام فواتير المنشأة.

أ٢٢٥. يقدم معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث) المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية عن المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.[٦٠] وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد لا يقتصر ذلك على المعالجة الآلية، بل قد ينطبق أيضاً على النماذج المعقدة.

تقييم خطر الرقابة (راجع: الفقرة ٣٤)

أ٢٢٦. تستند خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى توقع أن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية، وهذا سيشكل الأساس الذي سينبني عليه تقييم المراجع لخطر الرقابة. ويستند التوقع المبدئي للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة إلى تقويم المراجع لتصميم أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها في مكون أنشطة الرقابة، وإلى تحديد المراجع لتطبيقها. وعقب قيام المراجع باختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠)، سيكون المراجع قادراً على تأكيد توقعه المبدئي بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وإذا لم تكن أدوات الرقابة تعمل بالفاعلية المتوقعة، سيكون المراجع عندئذ بحاجة إلى إعادة النظر في تقييم خطر الرقابة وفقاً للفقرة ٣٧.

أ٢٢٧. يمكن أن يقيّم المراجع خطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على أساليب أو منهجيات المراجعة التي يفضلها، ويمكن التعبير عن هذا التقييم بطرق مختلفة.

أ٢٢٨. إذا كان المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فقد يكون من الضروري اختبار مجموعة من أدوات الرقابة لتأكيد توقع المراجع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. ويمكن أن يخطط المراجع لاختبار كل من أدوات الرقابة المباشرة وغير المباشرة، بما في ذلك أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وفي هذه الحالة، فإنه يمكن أن يأخذ في الحسبان التأثير المتوقع لأدوات الرقابة مجتمعة عند تقييم خطر الرقابة. وإذا كانت أداة الرقابة التي سيتم اختبارها لا تواجه بشكل كامل الخطر الملازم الذي تم تقييمه، فإن المراجع يحدد انعكاسات ذلك على تصميم إجراءات المراجعة الإضافية لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها.

أ٢٢٩. عندما يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لإحدى أدوات الرقابة الآلية، فإنه يمكن أن يخطط أيضاً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة التي تدعم استمرار عمل أداة الرقابة الآلية تلك لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، وتوفير أساس لتوقع المراجع بأن أداة الرقابة الآلية كانت تعمل بفاعلية طوال الفترة. وعندما يتوقع المراجع عدم فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات ذات الصلة، فإن هذا التحديد يمكن أن يؤثر على تقييم المراجع لخطر الرقابة على مستوى الإقرارات وإجراءات المراجعة الإضافية قد تحتاج إلى أن تشتمل على إجراءات أساس لمواجهة المخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدم تقنية المعلومات. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على المزيد من الإرشادات عن الإجراءات التي قد ينفذها المراجع في هذه الظروف.[٦١]

تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣٥)

أسباب قيام المراجع بتقويم أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر

أ٢٣٠. توفر أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر الأساس اللازم للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. وهذا يوفر الأساس اللازم لقيام المراجع بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي يتم تنفيذها استجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقيَّمة على مستوى الإقرارات، وفقاً لمعيار المراجعة (٣٣٠). وبناءً عليه، توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات

[٦٠] معيار المراجعة (٥٤٠) (المُحدَّث)، الفقرات أ٨٧-أ٨٩

[٦١] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرات أ٢٩-أ٣١

تقييم المخاطر أساساً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواءً كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات.

تقويم أدلة المراجعة

أ٢٣١. تشمل أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤيد إقرارات الإدارة، وأية معلومات تتناقض مع هذه الإقرارات.[٦٢]

نزعة الشك المهني

أ٢٣٢. عند تقويم أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، ينظر المراجع فيما إذا كان قد تم التوصل إلى فهم كافٍ للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، حتى يكون قادراً على التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وينظر أيضاً فيما إذا كانت هناك أية أدلة مناقضة قد تدل على وجود خطر للتحريف الجوهري.

فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات غير المهمة وفقاً لتعريفها في هذا المعيار، ولكنها ذات أهمية نسبية (راجع: الفقرة ٣٦)

أ٢٣٣. كما هو موضح في معيار المراجعة (٣٢٠)،[٦٣] تؤخذ في الحسبان الأهمية النسبية وخطر المراجعة عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويُعد تحديد المراجع للأهمية النسبية أمراً خاضعاً للحكم المهني، ويتأثر ذلك بتصور المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى المعلومات المالية.[٦٤] ولغرض هذا المعيار والفقرة ١٨ من معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات تُعد ذات أهمية نسبية إذا كان إغفال المعلومات المتعلقة بها، أو تحريفها أو حجبها، يمكن التوقع بدرجة معقولة أنه سيؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير المالية التي يتخذونها على أساس القوائم المالية ككل.

أ٢٣٤. قد توجد فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة نسبياً لكنها لم تُحدد على أنها فئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات مهمة (أي أنه لم يتم التعرف لها على أي إقرارات ذات صلة).

مثال:

قد تكون المنشأة قد قدمت إفصاحاً عن مكافأة لأحد المدراء التنفيذيين ولم يتعرف المراجع على خطر للتحريف الجوهري فيما يخص هذه المكافأة. ومع ذلك، يمكن أن يحدد المراجع أن هذا الإفصاح يُعد ذا أهمية نسبية بناءً على الاعتبارات المذكورة في الفقرة أ٢٣٣.

أ٢٣٥. يتناول معيار المراجعة (٣٣٠) إجراءات المراجعة التي تتعامل مع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي تُعد ذات أهمية نسبية لكنها لم تُحدد على أنها مهمة.[٦٥] وعندما تُحدَّد إحدى فئات المعاملات أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على أنه مهم وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٩، فإن فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح يُعد أيضاً ذا أهمية نسبية لأغراض الفقرة ١٨ من معيار المراجعة (٣٣٠).

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣٧)

أ٢٣٦. قد تنمو إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات جديدة أو معلومات أخرى تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر.

مثال:

قد يعتمد تقييم مخاطر المنشأة على توقع بأن أدوات رقابة معينة تعمل بفاعلية. وعند إجراء اختبارات لتلك الأدوات، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بأنها لم تكن تعمل بفاعلية في الأوقات ذات الصلة أثناء المراجعة. وبالمثل، وعند تنفيذ الإجراءات الأساس، قد يكتشف المراجع تحريفات بمبالغ أو بوتيرة أكبر مما يتسق مع تقييم المراجع للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية

---

[٦٢] معيار المراجعة (٥٠٠)، الفقرة أ١

[٦٣] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة أ١

[٦٤] معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ٤

[٦٥] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ١٨

للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها فعّالة في اكتشاف التحريفات الجوهرية. وتقدم الفقرتان ١٦ و١٧ من معيار المراجعة (٣٣٠) المزيد من الإرشادات عن تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٨)

أ٢٣٧. فيما يخص عمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، بعد تحديثه حسب الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.

أ٢٣٨. يشير معيار المراجعة (٢٣٠) إلى جملة اعتبارات من بينها أنه بالرغم من عدم وجود طريقة وحيدة لتوثيق ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني، فإن توثيق أعمال المراجعة قد يوفر، مع ذلك، دليلاً على ممارسة المراجع لنزعة الشك المهني.[٦٦] فعلى سبيل المثال، عندما تشتمل أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر على أدلة تؤيد وتتناقض في ذات الوقت مع إقرارات الإدارة، فإن التوثيق يمكن أن يشتمل على كيفية تقويم المراجع لتلك الأدلة، بما في ذلك الأحكام المهنية التي تمت عند تقويم ما إذا كانت أدلة المراجعة توفر أساساً مناسباً لتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها. ومن أمثلة المتطلبات الأخرى الواردة في هذا المعيار والتي قد يوفر لها التوثيق دليلاً على ممارسة نزعة الشك المهني من جانب المراجع، ما يلي:

- الفقرة ١٣ التي تتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر بطريقة لا تنحاز إلى الحصول على أدلة المراجعة التي قد تؤيد وجود المخاطر ولا تنحاز إلى استبعاد أدلة المراجعة التي قد تتناقض مع وجود المخاطر؛
- الفقرة ١٧ التي تتطلب إجراء مناقشة بين أعضاء فريق الارتباط لتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق وقابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري؛
- الفقرتان ١٩(ب) و٢٠، اللتان تتطلبان من المراجع أن يتوصل إلى فهم لأسباب أي تغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة وأن يقوّم ما إذا كانت هذه السياسات تُعد مناسبة ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق؛
- الفقرات ٢١(ب) و٢٢(ب) و٢٣(ب) و٢٤(ج) و٢٥(ج) و٢٦(د) و٢٧، التي تتطلب من المراجع أن يقوّم، استناداً إلى الفهم المطلوب الذي تم التوصل إليه، ما إذا كانت مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة تُعد مناسبة لظروف المنشأة مع الأخذ في الحسبان طبيعة المنشأة وتعقيدها، وأن يحدد ما إذا كان قد تم التعرف على وجه أو أكثر من أوجه القصور في الرقابة؛
- الفقرة ٣٥ التي تتطلب من المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر، سواءً أكانت مؤيدة أم مناقضة لإقرارات الإدارة، وأن يقوّم ما إذا كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات تقييم المخاطر توفر أساساً مناسباً للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها؛
- الفقرة ٣٦ التي تتطلب من المراجع أن يقوّم، عند الاقتضاء، ما إذا كان تحديده بعدم وجود مخاطر للتحريف الجوهري فيما يخص إحدى فئات المعاملات، أو أحد أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، المهمة نسبياً لا يزال تحديداً مناسباً.

التدرج

أ٢٣٩. يُترك للمراجع تحديد الطريقة التي يوثق بها متطلبات الفقرة ٣٨، باستخدام حكمه المهني.

أ٢٤٠. لدعم المبررات المنطقية للأحكام الصعبة التي تمت ممارستها، قد يتطلب الأمر إجراء توثيق أكثر تفصيلاً، يكفي لتمكين أي مراجع خبير، لم تكن له صلة في السابق بالمراجعة، من فهم طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة، وفهم توقيتها ومداها.

أ٢٤١. فيما يخص مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يكون شكل التوثيق ومداه بسيطاً وقصيراً نسبياً. ويتأثر شكل توثيق المراجع ومداه بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها، ومدى توفر المعلومات من المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة. ومن غير الضروري توثيق فهم المراجع بالكامل للمنشأة وللأمور المرتبطة بها. وقد تشمل عناصر الفهم الأساسية[٦٧] التي يوثقها المراجع العناصر التي بنى عليها تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فإن المراجع غير مطالب بتوثيق كل عامل من عوامل الخطر الملازم التي تم أخذها في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري، وتقييمها، على مستوى الإقرارات.

---

[٦٦] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة أ٧

[٦٧] معيار المراجعة (٢٣٠)، الفقرة ٨

مثال:

عند مراجعة المنشآت الأقل تعقيداً، قد يتم دمج توثيق أعمال المراجعة في توثيق المراجع للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة.[٦٨] وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم توثيقها كجزء من توثيق المراجع لإجراءات المراجعة الإضافية.[٦٩]

[٦٨] معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرات ٧ و٩ و١٣

[٦٩] معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

الملحق الأول

(راجع: الفقرات أ٦١–أ٦٧)

اعتبارات لفهم المنشأة ونموذج أعمالها

يشرح هذا الملحق أهداف نموذج أعمال المنشأة ونطاقه ويذكر أمثلة للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم أنشطة المنشأة التي قد تكون مضمّنة في نموذج الأعمال. ويمكن أن يستعين المراجع بفهمه لنموذج أعمال المنشأة، وكيفية تأثر هذا النموذج باستراتيجية وأهداف عمل المنشأة، في التعرف على مخاطر الأعمال التي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية. وقد يساعد هذا الفهم المراجع أيضاً في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري.

أهداف ونطاق نموذج أعمال المنشأة

١. يصف نموذج أعمال المنشأة الكيفية التي تراعي بها المنشأة، على سبيل المثال، هيكلها التنظيمي، وعملياتها أو نطاق أنشطتها، وخطوط عملها (بما في ذلك، منافسيها وعملائها)، وآلياتها وفرص نموها ومراعاتها أيضاً للعولمة والمتطلبات التنظيمية والتقنيات. ويصف هذا النموذج أيضاً طريقة تحقيق المنشأة للقيمة المالية أو القيمة الأوسع نطاقاً، وطريقة الحفاظ عليها واكتسابها، لأصحاب المصلحة لديها.

٢. الاستراتيجيات هي المناهج التي تخطط الإدارة أن تحقق من خلالها أهداف المنشأة، ويشمل ذلك الكيفية التي تخطط المنشأة أن تتعامل بها مع المخاطر والفرص التي تواجهها. وتقوم الإدارة بتغيير استراتيجيات المنشأة بمرور الوقت، للاستجابة للتغيرات في أهدافها وفي الظروف الداخلية والخارجية التي تعمل فيها.

٣. يشتمل عادةً وصف نموذج أعمال المنشأة على ما يلي:

- نطاق أنشطة المنشأة، وأسباب ممارستها لها.
- هيكل المنشأة وحجم عملياتها.
- الأسواق أو المناطق الجغرافية أو السكانية، والأجزاء من سلسلة القيمة، التي تعمل فيها المنشأة، وكيفية انخراطها في تلك الأسواق أو المناطق (المنتجات وشرائح العملاء وطرق التوزيع الرئيسية)، والأساس الذي تتنافس عليه.
- آليات العمل أو الآليات التشغيلية (على سبيل المثال، آليات الاستثمار والتمويل والتشغيل) التي تستخدمها المنشأة في تنفيذ أنشطتها، مع التركيز على تلك الأجزاء من آليات العمل المهمة في تحقيق القيمة أو الحفاظ عليها أو اكتسابها.
- الموارد (على سبيل المثال، المالية والبشرية والفكرية والبيئية والتقنية) والمدخلات والعلاقات الأخرى (على سبيل المثال، العملاء والمنافسين والموردين والموظفين) الضرورية أو المهمة لنجاحها.
- الكيفية التي يدمج بها نموذج أعمال المنشأة استخدام تقنية المعلومات في تفاعلاته مع العملاء والموردين والمقرضين وأصحاب المصلحة الآخرين من خلال واجهات تقنية المعلومات والتقنيات الأخرى.

٤. قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الجوهري لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى الإقرارات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي خطر الأعمال الناشئ عن حدوث انخفاض كبير في القيم السوقية للعقارات إلى زيادة خطر التحريف الجوهري المرتبط بإقرارات التقويم لمقرض يقدم قروضاً متوسطة الأجل بضمان عقاري. ومع ذلك، فإن نفس الخطر قد تكون له أيضاً تبعات أطول أمداً، خاصةً عندما يقترن بتراجع اقتصادي حاد يرفع في نفس الوقت من الخطر الكامن للخسائر الائتمانية المتوقعة على مدى عمر القروض. وقد يثير صافي التعرض للخسائر الائتمانية، الناتج عن ذلك، شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وفي هذه الحالة، يمكن أن تنتج عن ذلك انعكاسات على استنتاج الإدارة، والمراجع، بشأن مناسبة استخدام المنشأة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وتحديدهما لحقيقة وجود عدم تأكد جوهري. ولذلك، يُنظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر تحريف جوهري في ضوء ظروف المنشأة. ويحتوي **الملحق الثاني** على أمثلة لأحداث وحالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

أنشطة المنشأة

٥. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأنشطة المنشأة (المُضمَّنة في نموذج أعمالها) ما يلي:

(أ) العمليات التجارية للمنشأة مثل:

- طبيعة مصادر الإيرادات، والمنتجات أو الخدمات، والأسواق، بما في ذلك الانخراط في التجارة الإلكترونية مثل المبيعات وأنشطة التسويق على الإنترنت.
- تنفيذ العمليات (على سبيل المثال، مراحل وطرق الإنتاج، أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
- التحالفات، والمشروعات المشتركة، والأنشطة المسندة إلى جهة خارجية.
- الانتشار الجغرافي وتجزئة الصناعة.
- موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب ومواقع وكميات المخزون.
- الترتيبات مع العملاء الرئيسيين وموردي البضائع ومقدمي الخدمات المهمين، والترتيبات المتعلقة بالعمالة (بما في ذلك العقود مع النقابات العمالية، ومعاشات التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى، وخيارات شراء الأسهم أو ترتيبات العلاوات التشجيعية، واللوائح الحكومية الخاصة بشؤون العمل).
- أنشطة البحث والتطوير والإنفاق عليها.
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

(ب) الاستثمارات وأنشطة الاستثمار، مثل:

- عمليات الاستحواذ أو تصفية الاستثمارات التي تمت مؤخراً أو المخطط لتنفيذها.
- الاستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
- أنشطة الاستثمارات الرأسمالية.
- الاستثمارات في المنشآت غير الموحدة، بما في ذلك الشراكات غير المسيطر عليها والمشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص غير المسيطر عليها.

(ج) التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

- هيكل الملكية في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة الرئيسية، بما في ذلك الهياكل الموحدة وغير الموحدة.
- هيكل الدين وما يرتبط به من شروط، بما في ذلك ترتيبات الإيجار وترتيبات التمويل التي لا تظهر في قائمة المركز المالي.
- المالكون المستفيدون (على سبيل المثال، السمعة والخبرة التجارية المحلية والأجنبية) والأطراف ذات العلاقة.
- استخدام الأدوات المالية المشتقة.

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

٦. المنشأة ذات الغرض الخاص (يُشار إليها أحياناً بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص) هي منشأة تؤسَّس عادةً لغرض ضيق وواضح، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة، أو صندوق ائتماني، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية مستقلة. وتقوم غالباً المنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بنقل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة (على سبيل المثال، كجزء من معاملة لغرض إلغاء الإثبات تنطوي على أصول مالية)، أو الحصول على حق استخدام أصولها، أو أداء الخدمات لها، فيما قد تقوم أطراف أخرى بتوفير التمويل للمنشأة ذات الغرض الخاص. ووفقاً لما يشير إليه معيار المراجعة (٥٥٠)، ففي بعض الظروف، قد تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً ذا علاقة بالمنشأة.[٧٠]

٧. تحدد أطر التقرير المالي في الغالب حالات مفصلة ترقى إلى حد السيطرة، أو ظروف ينبغي بموجبها النظر في توحيد القوائم المالية مع المنشأة ذات الغرض الخاص. ويحتاج تفسير متطلبات تلك الأطر في الغالب إلى معرفة تفصيلية بالاتفاقيات ذات الصلة التي تدخل فيها المنشأة ذات الغرض الخاص.

[٧٠] معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة أ٧

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٢(و)، ١٩(ج)، أ٧، أ٨، أ٨٥–أ٨٩)

فهم عوامل الخطر الملازم

يقدم هذا الملحق المزيد من الشرح لعوامل الخطر الملازم، وأيضاً للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم وتطبيق عوامل الخطر الملازم عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى الإقرارات.

عوامل الخطر الملازم

١. عوامل الخطر الملازم هي خصائص الحالات أو الأحداث التي تؤثر على قابلية تعرض أحد الإقرارات عن فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح للتحريف، سواءً بسبب الغش أو الخطأ، وذلك قبل النظر في أدوات الرقابة. ويمكن أن تكون هذه العوامل عوامل نوعية أو كمّية، وهي تشمل التعقيد أو عدم الموضوعية أو التغير أو عدم التأكد أو قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى[٧١] بقدر تأثيرها على الخطر الملازم. وعند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية للمنشأة، وفقاً للفقرتين ١٩(أ) و(ب)، يفهم المراجع أيضاً كيفية تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات للتحريف عند إعداد القوائم المالية.

٢. تشمل عوامل الخطر الملازم التي تتعلق بإعداد المعلومات التي يتطلبها إطار التقرير المالي المنطبق (والمشار إليها في هذه الفقرة بلفظ "المعلومات المطلوبة") ما يلي:

- *التعقيد* - ينشأ إمّا من طبيعة المعلومات أو من الطريقة التي تُعدّ بها المعلومات المطلوبة، بما في ذلك عندما تكون آليات الإعداد بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. وقد ينشأ التعقيد، على سبيل المثال:
  - عند احتساب مخصصات الحسومات المقدمة من الموردين لأنه قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان شروط تجارية مختلفة مبرمة مع العديد من الموردين المختلفين، أو شروط تجارية عديدة متداخلة مع بعضها وجميعها تُعد ذات صلة عند احتساب الحسومات المستحقة؛ أو
  - عندما تكون هناك العديد من مصادر البيانات المحتملة، مع اختلاف الخصائص المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي، فإن معالجة البيانات تنطوي على خطوات عديدة متداخلة، ومن ثمّ تكون البيانات بطبيعتها أكثر صعوبة في التعرف عليها أو الوصول إليها أو فهمها أو معالجتها.
- *عدم الموضوعية* - ينشأ من المحدودية الملازمة للقدرة على إعداد المعلومات المطلوبة بطريقة موضوعية، بسبب محدودية توفر المعرفة أو المعلومات، فعلى سبيل المثال قد تكون الإدارة بحاجة إلى إجراء اختيار أو اجتهاد شخصي بشأن المنهج الذي من المناسب اتباعه في القوائم المالية وبشأن المعلومات الناتجة التي سيتم تضمينها في هذه القوائم. ونظراً لاختلاف المناهج المتبعة لإعداد المعلومات المطلوبة، فقد تنتج نواتج مختلفة من التطبيق السليم لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق. ومع تزايد المحدودية المحيطة بالمعرفة أو البيانات، يزداد كذلك عدم الموضوعية في الاجتهادات التي من الممكن أن يمارسها أفراد على قدر معقول من المعرفة والاستقلال، ويزداد التنوع في النواتج المحتملة لهذه الاجتهادات.
- *التغير* - ينتج من الأحداث أو الحالات التي تؤثر، بمرور الوقت، على عمل المنشأة أو على الجوانب الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية أو غيرها من الجوانب الخاصة بالبيئة التي تعمل فيها المنشأة، عندما تنعكس آثار تلك الأحداث أو الحالات في المعلومات المطلوبة. وقد تقع مثل هذه الأحداث أو الحالات أثناء فترات التقرير المالي، أو فيما بينها. فعلى سبيل المثال، قد ينتج التغير من تطورات في متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق أو في المنشأة ونموذج أعمالها أو في البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ويمكن أن يؤثر مثل هذا التغير على افتراضات الإدارة واجتهاداتها، بما في ذلك ما يتعلق منها باختيار الإدارة للسياسات المحاسبية أو كيفية إجراء التقديرات المحاسبية أو كيفية تحديد ما يتعلق بها من إفصاحات.

---

[٧١] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات أ٢٤–أ٢٧

- *عدم التأكد* - ينشأ عندما يتعذر إعداد المعلومات المطلوبة بالاستناد فقط إلى البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية التي يمكن التحقق من صحتها من خلال الملاحظة المباشرة. وفي هذه الظروف، قد يلزم اتباع منهج يستخدم المعرفة المتاحة لإعداد المعلومات باستخدام البيانات الدقيقة والشاملة بما فيه الكفاية القابلة للرصد، إلى أقصى حد ممكن، والاجتهادات المعقولة التي تدعمها أنسب البيانات المتاحة، عندما لا تكون كذلك. وتُعد القيود على توفر المعرفة أو البيانات، التي لا تقع في نطاق سيطرة الإدارة (مع مراعاة قيود التكلفة، عند الاقتضاء) من مصادر عدم التأكد، ولا يمكن محو تأثيرها على إعداد المعلومات المطلوبة. فعلى سبيل المثال، ينشأ عدم التأكد المحيط بالتقدير عندما لا يمكن تحديد المبلغ النقدي المطلوب بدقة ولا يُعلم ناتج التقدير قبل تاريخ الانتهاء من إعداد القوائم المالية.

- *قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم* - تنتج قابلية التعرض لتحيز الإدارة من الحالات التي تخلق تعرضاً لإخفاق متعمد أو غير متعمد من جانب الإدارة في الحفاظ على حيادها أثناء إعداد المعلومات. ويقترن تحيز الإدارة في الغالب بحالات معينة من الممكن أن تكون سبباً لعدم حفاظ الإدارة على حيادها عند ممارسة الاجتهاد (مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل)، مما قد يفضي إلى تحريف جوهري في المعلومات التي ستكون مغشوشة إذا كان التحريف متعمداً. وتشتمل مثل هذه المؤشرات على الدوافع أو الضغوط بقدر تأثيرها على الخطر الملازم (على سبيل المثال، نتيجة دافع لتحقيق نتيجة مرجوة، مثل مستهدف أرباح مرجو أو نسبة رأسمال مرجوة)، وفرصة عدم الحفاظ على الحياد. وتوضح الفقرات أ١ إلى أ٥ من معيار المراجعة (٢٤٠) العوامل ذات الصلة بقابلية التعرض للتحريف بسبب الغش في صورة التقرير المالي المغشوش أو اختلاس الأصول.

٣. عندما يكون التعقيد أحد عوامل الخطر الملازم، قد تكون هناك حاجة طبيعية لاتباع آليات أكثر تعقيداً عند إعداد المعلومات، ومثل هذه الآليات قد تكون بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق. ونتيجة لذلك، فقد يتطلب تطبيقها مهارات أو معرفة متخصصة، وقد تتطلب استخدام أحد الخبراء الذين تستعين بهم الإدارة.

٤. عندما يزداد طابع عدم الموضوعية في اجتهاد الإدارة، قد تزداد أيضاً قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة، سواءً بشكل غير متعمد أو متعمد. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإدارة مارست اجتهاداً مهماً عند إجراء التقديرات المحاسبية التي تم التعرف على وجود ارتفاع كبير في درجة عدم التأكد المحيطة بها، وقد تعكس الاستنتاجات المتعلقة بالطرق والبيانات والافتراضات تحيزاً غير متعمد أو متعمداً من جانب الإدارة.

أمثلة لأحداث أو حالات قد ينشأ عنها وجود مخاطر للتحريف الجوهري

٥. فيما يلي أمثلة للأحداث (بما في ذلك المعاملات) والحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية، على مستوى القوائم المالية أو مستوى الإقرارات. ورغم أن الأمثلة المذكورة المصنفة حسب عوامل الخطر الملازم تغطي نطاقاً واسعاً من الأحداث والحالات؛ فإن هذه الأحداث والحالات ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة، وقائمة الأمثلة ليست بالضرورة أن تكون قائمة كاملة. وقد تم تصنيف الأحداث والحالات حسب عامل الخطر الملازم الذي قد يكون له الأثر الأكبر في ظل الظروف القائمة. وجدير بالذكر أنه نظراً للعلاقات المتبادلة بين عوامل الخطر الملازم، فإن أمثلة الأحداث والحالات من المرجح أيضاً أن تخضع لعوامل أخرى من عوامل الخطر الملازم، أو قد تتأثر بها، بدرجات متفاوتة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
التعقيد	الجانب التنظيمي: • العمليات الخاضعة للتنظيم بدرجة عالية من التعقيد. نموذج الأعمال: • وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة. إطار التقرير المالي المنطبق: • القياسات المحاسبية التي تتضمن آليات معقدة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
	المعاملات: • استخدام تمويل لا يظهر في قائمة المركز المالي، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة.
عدم الموضوعية	إطار التقرير المالي المنطبق: • وجود مجموعة كبيرة من ضوابط القياس المحتملة للتقدير المحاسبي. على سبيل المثال، إثبات الإدارة للإهلاك أو دخل ومصروف أعمال الإنشاءات. • اختيار الإدارة لأسلوب أو نموذج تقويم لأصل غير متداول، مثل العقارات الاستثمارية.
التغير	الظروف الاقتصادية: • العمليات في المناطق غير المستقرة اقتصادياً، على سبيل المثال، البلدان التي تعاني عملتها من انخفاض كبير في قيمتها أو الاقتصاديات التي تعاني من تضخم مرتفع. الأسواق: • العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال، التداول في العقود الآجلة. فقدان العملاء: • القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك فقدان العملاء المهمين. نموذج الصناعة: • التغيرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة. نموذج الأعمال: • التغيرات في سلسلة التوريد. • تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة. الجغرافيا: • التوسع إلى مواقع جديدة. هيكل المنشأة: • التغيرات في المنشأة، مثل عمليات الاستحواذ أو إعادة الهيكلة الكبيرة، أو الأحداث الأخرى غير المعتادة. • المنشآت أو قطاعات الأعمال التي من المحتمل أن يتم بيعها. كفاءة الموارد البشرية: • التغييرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين. تقنية المعلومات: • التغيرات في بيئة تقنية المعلومات. • تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالتقرير المالي. إطار التقرير المالي المنطبق: • تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة.

عوامل الخطر الملازم ذات الصلة:	أمثلة للأحداث أو الحالات التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى الإقرارات:
	رأس المال: • القيود الجديدة على توفر رأس المال والائتمان. الجانب التنظيمي: • شروع السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية في تحريات عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية. • أثر التشريعات الجديدة المتعلقة بحماية البيئة.
عدم التأكد:	إعداد التقارير: • الأحداث أو المعاملات التي تنطوي على عدم تأكد كبير محيط بالقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها. • الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية.
قابلية التعرض للتحريف بسبب تحيز الإدارة أو عوامل خطر الغش الأخرى بقدر تأثيرها على الخطر الملازم	إعداد التقارير: • فرص الإدارة والموظفين للتورط في إعداد تقرير مالي مغشوش، بما في ذلك إغفال أو حجب معلومات مهمة في الإفصاحات. المعاملات: • المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة. • وجود قدر كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة، بما في ذلك المعاملات فيما بين شركات المجموعة الواحدة والمعاملات ذات الإيرادات الكبيرة في نهاية الفترة. • المعاملات المسجلة بناءً على نوايا الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين، والأصول التي سيتم بيعها، وتصنيف الأوراق المالية القابلة للتداول.

الأحداث أو الحالات الأخرى التي قد تدل على وجود مخاطر للتحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية:

- الافتقار إلى الموظفين الذين يتمتعون بالمهارات المناسبة في مجال المحاسبة وإعداد التقارير المالية.
- أوجه القصور في الرقابة - ولاسيّما في بيئة الرقابة وآلية تقييم المخاطر وآلية المتابعة، وخصوصاً أوجه القصور التي لم تقم الإدارة بمواجهتها.
- وجود تحريفات سابقة أو تاريخ سابق من الأخطاء أو وجود تعديلات بمبالغ كبيرة في نهاية الفترة.

الملحق الثالث

(راجع: الفقرات ١٢(م)، ٢١–٢٦، أ٩٠–أ١٨١)

فهم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

١. يمكن النص على نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة في الأدلة الإرشادية والنظم والنماذج الخاصة بالسياسات والإجراءات، والمعلومات المدمجة فيها، وللأفراد تأثير على هذا النظام. ويتولى تطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الإدارة والمكلفون بالحوكمة والموظفون الآخرون بناءً على هيكل المنشأة. ويمكن تطبيق هذا النظام، بناءً على قرارات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين الآخرين وفي سياق المتطلبات النظامية والتنظيمية، على نموذج تشغيل المنشأة أو الهيكل القانوني للمنشأة، أو عليهما معاً.

٢. يقدم هذا الملحق شرحاً إضافياً لمكونات نظم الرقابة الداخلية للمنشأة، وعوامل محدودية هذا النظام، الموضحة في الفقرات (١٢)(م) و٢١-٢٦ وأ٩٠-أ١٨١، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.

٣. مما يشتمل عليه نظام الرقابة الداخلية للمنشاة، الجوانب التي تتعلق بأهداف تقارير المنشأة، بما في ذلك أهداف تقاريرها المالية، ويمكن أن يشتمل أيضاً على الجوانب التي تتعلق بأهداف عملياتها التشغيلية أو التزامها، عندما يكون لمثل تلك الجوانب صلة بإعداد التقرير المالي.

مثال:

يمكن أن تكون لأدوات الرقابة على الالتزام بالأنظمة واللوائح صلة بالتقرير المالي عندما تكون أدوات الرقابة تلك ذات صلة بإعداد المنشأة للإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة في القوائم المالية.

مكونات نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

بيئة الرقابة

٤. تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميته داخل المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، مما يؤثر على وعي أفرادها بالرقابة، وتوفر الأساس العام لعمل المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

٥. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحوكمة، إذ يتمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في معادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، والتي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، من حيث مشاركة المكلفين بالحوكمة فيها، بأمور مثل:

- استقلالهم عن الإدارة وقدرتهم على تقويم تصرفاتها.
- ما إذا كانوا يفهمون المعاملات التجارية للمنشأة.
- مدى تقويمهم لإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بما في ذلك ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن إفصاحات كافية.

٦. تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

(أ) *كيفية تنفيذ مسؤوليات الإدارة، مثل وضع ثقافة المنشأة والحفاظ عليها والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية*. لا يمكن لفاعلية أدوات الرقابة أن تعلو على النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضع هذه الأدوات ويتولون إدارتها ومتابعتها. وتُعد النزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة أو مدونة قواعد سلوكها المهني، ونتاج كيفية الإبلاغ بهذه المعايير والمدونات (على سبيل المثال، من خلال بيانات السياسات)، وكيفية تعزيزها في الممارسة العملية (على سبيل المثال، من خلال تصرفات الإدارة الرامية إلى محو، أو التخفيف من، الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى ارتكاب تصرفات غير أمينة أو غير قانونية أو غير أخلاقية). وقد يشمل الإبلاغ بسياسات المنشأة الخاصة بالنزاهة والقيم الأخلاقية إبلاغ الموظفين بالمعايير السلوكية من خلال بيانات السياسات ومدونات قواعد السلوك وتقديم القدوة العملية.

(ب) *عندما يكون المكلفون بالحوكمة منفصلين عن الإدارة، كيفية إبداء المكلفين بالحوكمة لاستقلالهم عن الإدارة وطريقة ممارستهم الإشراف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة*. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بالمكلفين بالحوكمة. ومن بين الاعتبارات المحتملة في هذا الشأن ما إذا كان هناك عدد كاف من الأفراد مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بالموضوعية في إجراء التقويمات واتخاذ القرارات؛ وكيفية قيام المكلفين بالحوكمة بتحديد مسؤوليات الإشراف وتحملهم لها؛ وما إذا كان المكلفون بالحوكمة يتولون مسؤولية الإشراف على الإدارة عند قيامها بتصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية للمنشاة. ويتم النص على أهمية مسؤوليات المكلفين بالحوكمة في مدونة قواعد السلوك وفي الأنظمة واللوائح الأخرى، أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لصالح المكلفين بالحوكمة. ومن بين المسؤوليات الأخرى التي يتولاها المكلفون بالحوكمة الإشراف على تصميم إجراءات الإبلاغ عن المخالفات، وعلى فاعليتها التشغيلية.

(ج) *كيفية تحديد المنشأة للصلاحيات والمسؤوليات من أجل تحقيق أهدافها*. قد يشمل هذا اعتبارات تتعلق بما يلي:

- الجوانب الرئيسية المتعلقة بالصلاحيات والمسؤوليات والتسلسل الإداري المناسب؛
- السياسات التي تتعلق بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات؛
- السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الموظفين يفهمون أهداف المنشأة، ويعرفون كيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، ويدركون الكيفية سيُحاسَبون بها والأمور التي سيُحاسَبون عليها.

(د) *كيفية قيام المنشأة بجذب الأفراد الأكفاء وتنمية قدراتهم والحفاظ عليهم، بما يتماشى مع أهدافها*. يشمل هذا الطريقة التي تضمن بها المنشأة أن الأفراد يتمتعون بالمعرفة والخبرات اللازمة لإنجاز مهام عملهم، مثل:

- معايير تعيين الأفراد الأكثر تأهيلاً - مع التركيز على الخلفية العلمية، والخبرة العملية السابقة، والإنجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي.
- سياسات التدريب التي يتم من خلالها الإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات المتوقعة، بما في ذلك ممارسات مثل الاستعانة بمعاهد التدريب، وإقامة الندوات، التي تشرح مستويات الأداء والسلوك المأمولة؛
- عمليات تقييم الأداء الدورية التي تثبت التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.

(هـ) *كيفية محاسبة المنشأة للأفراد على مسؤولياتهم لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة*. ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي، على سبيل المثال:

- آليات الاتصال بالأفراد ومحاسبتهم على أداء مسؤوليات الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
- تحديد مقاييس الأداء والحوافز والمكافآت للمسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك كيفية تقويم المقاييس والحفاظ على ملاءمتها؛
- كيفية تأثير الضغوط المرتبطة بتحقيق أهداف الرقابة على مسؤوليات الأفراد ومقاييس أدائهم؛
- كيفية ضبط سلوك الأفراد، عند اللزوم.

وسيختلف مدى مناسبة الأمور المذكورة أعلاه من منشأة لأخرى تبعاً لحجم المنشأة وتعقيد هيكلها وطبيعة أنشطتها.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٧. إن آلية المنشأة لتقييم المخاطر هي آلية ذات طابع تكراري للتعرف على المخاطر وتحليلها بغية تحقيق أهداف المنشأة، وهي تشكل الأساس لكيفية قيام الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها.

٨. لأغراض التقرير المالي، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تحديد الإدارة لمخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقييم احتمال حدوثها، والبت في التصرفات التي سيتم اتخاذها للاستجابة لها وإدارتها ونتائج تلك التصرفات. فعلى سبيل المثال، قد تتناول آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية أخذ المنشأة في حسبانها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تعرفها على التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وطريقة تحليلها.

٩. تشمل المخاطر ذات الصلة بالتقرير المالي الذي يمكن الاعتماد عليه الأحداث أو المعاملات أو الظروف، الخارجية والداخلية، التي قد تحدث وتؤثر سلباً على قدرة المنشأة على إنشاء المعلومات المالية وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها بما يتسق مع إقرارات الإدارة في القوائم المالية. وقد تقوم الإدارة بوضع خطط أو برامج أو تصرفات لمواجهة مخاطر معينة أو قد تقرر أن تتحمل خطراً معيناً بسبب التكلفة أو لاعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو تتغير بسبب ظروف مثل ما يلي:

- *التغيرات في البيئة التشغيلية*. يمكن للتغيرات في البيئة التنظيمية أو الاقتصادية أو التشغيلية أن تؤدي إلى تغيرات في الضغوط التنافسية وإلى مخاطر مختلفة تماماً.
- *الموظفون الجدد*. قد يكون للموظفين الجدد تركيز مختلف على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أو فهم مختلف له.
- *نظم المعلومات الجديدة أو المُحَدّثة*. يُمكن للتغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات أن تغير الخطر المتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *النمو السريع*. يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يشكل عبئاً على أدوات الرقابة وأن يزيد من مخاطر تعطل أدوات الرقابة.
- *التقنيات الحديثة*. قد يؤدي إدخال تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية أو نظم المعلومات إلى تغيير الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *نماذج العمل أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة*. قد يترتب على دخول المنشأة في مجالات عمل أو معاملات لا تمتلك فيها سوى خبرة ضئيلة، ظهور مخاطر جديدة مرتبطة بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *إعادة الهيكلة المؤسسية*. قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغييرات في مهام الإشراف والفصل في الواجبات مما قد يغير من الخطر المرتبط بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.
- *التوسع في العمليات الأجنبية*. ينطوي التوسع في العمليات الأجنبية أو الاستحواذ على هذه العمليات على مخاطر جديدة، وفريدة في الغالب، قد تؤثر على الرقابة الداخلية، ومثال ذلك، زيادة أو تغير المخاطر الناجمة عن المعاملات التي بالعملات الأجنبية.
- *الإصدارات المحاسبية الجديدة*. قد يؤثر إقرار مبادئ محاسبية جديدة، أو تغيير القائم منها، على المخاطر في إعداد القوائم المالية.
- *استخدام تقنية المعلومات*. المخاطر المرتبطة بما يلي:
  - الحفاظ على سلامة البيانات ومعالجة المعلومات؛ أو
  - المخاطر التي تواجه استراتيجية عمل المنشأة والتي تنشأ إذا كانت استراتيجية تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة لا تدعم بصورة فعالة استراتيجية عمل المنشأة؛ أو
  - التغيرات أو الأعطال في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة أو الدوران الوظيفي لموظفي تقنية المعلومات أو عدم قيام المنشأة بإجراء التحديثات الضرورية على بيئة تقنية المعلومات أو عدم إجراء هذه التحديثات في الوقت المناسب.

آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

١٠. تُعد آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية آلية مستمرة لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية لديها، واتخاذ التصرفات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. ويمكن أن تتألف آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها من أنشطة دائمة أو تقويمات منفصلة (يتم إجراؤها بشكل دوري) أو من نهج يجمع بين كلا الأمرين. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة ويمكن أن تشتمل على أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة. ومن المرجح أن تتباين آلية المنشأة من حيث نطاقها ومعدل تكرارها بناءً على تقييم المخاطر الذي تجريه المنشأة.

١١. تشتمل في الغالب أهداف وظائف المراجعة الداخلية، ونطاق عملها، على أنشطة تهدف إلى تقويم أو متابعة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.[٧٢] وقد تشتمل آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها على أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف

[٧٢] يقدم معيار المراجعة (٦١٠) والملحق الرابع من هذا المعيار المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية.

البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقويم المراجعين الداخليين لمدى التزام موظفي المبيعات بسياسات المنشأة المتعلقة بشروط عقود البيع، وإشراف الإدارة القانونية على الالتزام بالسياسات الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل الخاصة بالمنشأة. وتتم المتابعة أيضاً للتأكد من استمرار عمل أدوات الرقابة بكفاءة على مدار الوقت. فعلى سبيل المثال، إذا لم تكن هناك متابعة للمطابقات بالكشوف البنكية، من حيث توقيتها ودقتها، فمن المرجح أن يتوقف الموظفون عن إعدادها.

١٢. يمكن أن تكون هناك أدوات رقابة آلية أو يدوية، أو مزيج من كليهما، فيما يتعلق بآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها، بما في ذلك أدوات الرقابة التي تتابع أدوات الرقابة الآلية الأساسية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المنشأة أدوات رقابة آلية لمتابعة الوصول إلى تقنية معينة وهذه الأدوات تقوم بإنشاء تقارير آلية عن الأنشطة غير المعتادة وترفعها إلى الإدارة، التي تتولى بدورها التحري يدوياً عن الحالات الشاذة التي تم التعرف عليها.

١٣. عند التمييز بين نشاط المتابعة وأداة الرقابة فيما يتعلق بنظام المعلومات، تؤخذ في الحسبان التفاصيل الأساسية للنشاط، خاصةً عندما ينطوي النشاط على مستوى معين من الاستعراض الإشرافي. ولا تُصنّف الاستعراضات الإشرافية، تلقائياً، على أنها أنشطة متابعة، فتصنيف استعراض ما على أنه أداة رقابة تتعلق بنظام المعلومات أو على أنه نشاط متابعة يمكن أن يكون أمراً خاضعاً للحكم الشخصي. فعلى سبيل المثال، المقصد من تطبيق أداة رقابة شهرية على اكتمال المعلومات سيكون اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، فيما سيبحث نشاط المتابعة في أسباب حدوث الأخطاء وسيوكل إلى الإدارة مسؤولية إصلاح الآلية لمنع حدوث الأخطاء في المستقبل. وبعبارة أخرى بسيطة، تستجيب أداة الرقابة التي تتعلق بنظام المعلومات إلى خطر معين، في حين أن نشاط المتابعة يقيّم ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل على النحو المنشود داخل كلٍ من المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة.

١٤. قد تتضمن أنشطة المتابعة استخدام معلومات يتم الحصول عليها من الاتصالات المستلمة من أطراف خارجية، والتي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. فالعملاء يؤيدون ضمناً بيانات الفواتير عن طريق قيامهم بالدفع أو إنهم يشتكون من تلك المصاريف. وإضافة لذلك، قد تتواصل السلطات التنظيمية مع المنشأة بشأن الأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية، مثل الاتصالات المتعلقة بالفحوصات التي تجريها الهيئات التنظيمية للقطاع المصرفي. وقد تأخذ الإدارة في حسبانها أيضاً، عند تنفيذ أنشطة المتابعة، أي اتصالات ترد من المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

نظام المعلومات والاتصالات

١٥. يتألف نظام المعلومات ذو الصلة بإعداد القوائم المالية من أنشطة وسياسات، وسجلات محاسبية وأخرى داعمة، تهدف إلى ما يلي:

- إنشاء معاملات المنشأة وتسجيلها ومعالجتها (إضافة إلى جمع المعلومات، ومعالجتها والإفصاح عنها، فيما يتعلق بالأحداث والحالات بخلاف المعاملات) وضمان المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بها؛
- حل المعالجة غير الصحيحة للمعاملات، على سبيل المثال، الملفات الآلية المعلقة والإجراءات المتبعة لإنهاء البنود المعلقة في الوقت المناسب؛
- معالجة حالات تجاوز النظام أو تخطي أدوات الرقابة والمحاسبة عنها؛
- دمج المعلومات النابعة من معالجة المعاملات في دفتر الأستاذ العام (على سبيل المثال، نقل المعاملات المتراكمة من دفتر الأستاذ المساعد)؛
- جمع المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية، ومعالجة هذه المعلومات، التي تتعلق بأحداث وحالات، بخلاف المعاملات، مثل إهلاك الأصول واستنفادها والتغيرات في إمكانية استرداد الأصول؛
- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

١٦. تشمل آليات عمل المنشأة الأنشطة التي تهدف إلى ما يلي:

- تطوير منتجات وخدمات المنشأة وشرائها وإنتاجها وبيعها وتوزيعها؛

- ضمان الالتزام بالأنظمة واللوائح؛
- تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية ومعلومات التقرير المالي.

وينتج عن آليات العمل معاملات يتم تسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال نظام المعلومات.

١٧. تؤثر جودة المعلومات في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطتها والرقابة عليها وفي قدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.

١٨. قد يأخذ الاتصال، الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بنظام الرقابة الداخلية للمنشأة، أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات، والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالتقرير المالي، والمذكرات. ويُمكن أيضاً إجراء الاتصال إلكترونياً وشفهياً ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.

١٩. ينطوي قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمور المهمة المتعلقة بالتقرير المالي على توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية ذي الصلة التقرير المالي. وقد يشتمل ذلك على أمور مثل مدى فهم الموظفين لوجه تعلق أنشطتهم في نظام المعلومات بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة.

أنشطة الرقابة

٢٠. يتم التعرف على أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة وفقاً للفقرة ٢٦. وتشمل أدوات الرقابة تلك أدوات الرقابة على معالجة المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، وكلتاهما يمكن أن تكونا ذات طبيعة يدوية أو آلية. وكلما زادت أدوات الرقابة الآلية، أو أدوات الرقابة التي تنطوي على جوانب آلية، والتي تستخدمها الإدارة أو تعتمد عليها فيما يتعلق بتقريرها المالي، زادت الأهمية التي يمكن أن يكتسبها قيام المنشأة بتطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتصدى لاستمرار عمل الجوانب الآلية في أدوات الرقابة على معالجة المعلومات. ويمكن أن تتعلق أدوات الرقابة في مكون أنشطة الرقابة بما يلي:

- *منح التصريح والموافقات*. يؤكد التصريح صحة المعاملة (أي إنه يقر بأن حدثاً اقتصادياً فعلياً يقع ضمن نطاق سياسة المنشأة). ويأخذ التصريح عادةً شكل الموافقة من مستوى إداري أعلى أو شكل المصادقة وتحديد ما إذا كانت المعاملة تُعد صحيحة. فعلى سبيل المثال، يعتمد المشرف تقرير المصروفات بعد مراجعة ما إذا كانت المصروفات تبدو معقولة وفي نطاق سياسة المنشأة. ومن أمثلة الموافقة الآلية ما يكون عندما تتم مقارنة تكلفة الوحدة في إحدى الفواتير، آلياً، بتكلفة الوحدة في أمر الشراء ذي الصلة ضمن مستوى مسموح به محدد مسبقاً. ويتم تلقائياً اعتماد الفواتير التي في حدود المستوى المسموح به ليتم دفعها. أمّا الفواتير التي تتجاوز ذلك المستوى، فيتم إرسالها للمزيد من التحقق.
- *المطابقات* - المطابقات هي مقارنة بين عنصرين أو أكثر من عناصر البيانات. وفي حالة التعرف على وجود اختلافات، يتم اتخاذ إجراء لجعل البيانات متفقة مع بعضها. وتتصدى المطابقات عادةً لاكتمال أو دقة معالجة المعاملات.
- *عمليات التحقق* - في عمليات التحقق يتم مقارنة بندين أو أكثر مع بعضهما أو مقارنة بند مع سياسة، ومن المرجح أن تنطوي هذه العمليات على إجراء متابعة عندما لا يتطابق البندان أو لا يتسق البند مع السياسة. وتتصدى عمليات التحقق عادةً لاكتمال أو دقة أو صحة معالجة المعاملات.
- *أدوات الرقابة المادية أو المنطقية، بما في ذلك تلك التي تتصدى لحماية الأصول من الوصول أو الاقتناء أو الاستخدام أو التصرف غير المصرح به*. أدوات الرقابة التي تشمل ما يلي:
  - الأمن المادي للأصول، بما في ذلك تدابير الوقاية الكافية، مثل توفير وسائل الحماية على الوصول إلى الأصول والسجلات.
  - التصريح بالوصول إلى برامج الحاسب وملفات البيانات (أي الوصول المنطقي).
  - الجرد الدوري والمقارنة بالمبالغ الموضحة في سجلات الرقابة (على سبيل المثال، مقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون بالسجلات المحاسبية).

ويعتمد مدى اعتبار أدوات الرقابة المادية التي تهدف إلى منع سرقة الأصول ذات صلة بإمكانية الاعتماد على إعداد القوائم المالية، على الظروف كما هو الحال عندما تكون الأصول معرّضة إلى حد كبير للاختلاس.

- *الفصل في الواجبات*. إسناد مسؤوليات التصريح بإجراء المعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول إلى أفراد مختلفين. ويهدف الفصل في الواجبات إلى الحد من فرص السماح لأي شخص بارتكاب خطأ أو غش ثم إخفائه خلال المسار الطبيعي لتنفيذ واجبات عمله.

فعلى سبيل المثال، المدير الذي يصرح بالمبيعات الآجلة لا يكون مسؤولاً عن حفظ السجلات الخاصة بالمبالغ مستحقة التحصيل أو عن التعامل مع المقبوضات النقدية. فإذا كان هناك شخص واحد يستطيع تنفيذ جميع هذه الأنشطة، فإنه قد يقوم على سبيل المثال بإنشاء عملية بيع وهمية قد لا يتم اكتشافها. وبالمثل، ينبغي ألا يكون لمندوبي المبيعات القدرة على تعديل ملفات أسعار المنتجات أو نسب العمولات.

وفي بعض الأحيان، لا يكون الفصل في الواجبات عملياً أو فعالاً من حيث التكلفة أو ذا جدوى. فعلى سبيل المثال، قد تفتقر المنشآت الأصغر والأقل تعقيداً إلى الموارد الكافية لتحقيق الفصل المثالي، وقد يترتب على تعيين المزيد من الموظفين تكاليف باهظة. وفي هذه الحالات، يمكن أن تضع الإدارة أدوات رقابة بديلة. وفي المثال المذكور أعلاه، إذا كان مندوب المبيعات يستطيع تعديل ملفات أسعار المنتجات، يمكن تطبيق نشاط رقابة لغرض الاكتشاف يوجب على موظفين ليست لهم صلة بوظيفة المبيعات أن يراجعوا بشكل دوري ما إذا كان مندوب المبيعات قد قام بتغيير الأسعار والظروف التي تم فيها ذلك.

٢١. قد تعتمد أدوات رقابة معينة على وجود أدوات رقابة إشرافية مناسبة يتم وضعها من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يمكن التفويض بتطبيق أدوات الرقابة المتعلقة بمنح التصريح وفقاً لإرشادات مستقرة، مثل ضوابط الاستثمار التي يضعها المكلفون بالحوكمة؛ وفي حالات أخرى، قد تتطلب المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ الكبيرة أو تصفية الاستثمارات الحصول على اعتماد خاص رفيع المستوى، بما في ذلك في بعض الحالات الاعتماد من المساهمين.

محدودية الرقابة الداخلية

٢٢. إن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، مهما بلغت فاعليته، لن يوفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق تلك الأهداف بالمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. ويعود ذلك إلى حقيقة أن الاجتهاد البشري في اتخاذ القرارات قد تشوبه العيوب وأن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة قد يتعطل بسبب خطأ بشري. فعلى سبيل المثال، قد يحدث خطأ في تصميم أداة رقابة، أو خطأ عند تغييرها. وبالمثل، قد لا يكون عمل أداة الرقابة فعّالاً، كما في حالة عدم الفاعلية في استخدام المعلومات المُعدَّة لأغراض نظام الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، تقرير الاستثناءات) بسبب عدم فهم الشخص المسؤول عن فحص المعلومات للغرض المعدة له هذه المعلومات أو فشله في اتخاذ التصرف المناسب.

٢٣. إضافة لما سبق، يمكن التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ بين شخصين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة بشكل غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد تدخل الإدارة في اتفاقات جانبية مع العملاء تغير من خلالها شروط وأحكام عقود البيع المتعارف عليها لدى المنشأة، مما قد يؤدي إلى إثبات الإيرادات بشكل غير سليم. وقد يتم أيضاً تجاوز أو إيقاف عمليات التدقيق التحريري في أحد تطبيقات تقنية المعلومات، والمُصممة لتحديد المعاملات التي تتجاوز حدوداً ائتمانية معينة والإبلاغ عنها.

٢٤. وعلاوة على ذلك، فعند تصميم وتطبيق أدوات الرقابة، قد تجتهد الإدارة في طبيعة ومدى أدوات الرقابة التي تختار تطبيقها، وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار تحملها.

الملحق الرابع

(راجع: الفقرات ١٤(أ)، ٢٤(أ)(٢)، أ٢٥—أ٢٨، أ١١٨)

اعتبارات لفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة

يوفر هذا الملحق اعتبارات إضافية فيما يتعلق بفهم وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة، عند وجود مثل هذه الوظيفة.

أهداف وظيفة المراجعة الداخلية ونطاق عملها

١. تختلف أهداف وظيفة المراجعة الداخلية، ونطاق عملها وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومساءلتها، اختلافاً كبيراً وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة والمكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال. وقد يتم النص على تلك الأمور في لائحة عمل المراجعة الداخلية أو في نطاق اختصاصها.

٢. قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقويم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن تصميم وفاعلية إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة، قد تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية لديها. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقويم الجانب الاقتصادي للعمليات وكفاءتها وفاعليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالتقرير المالي للمنشأة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

٣. إذا كانت المنشأة تحتوي على وظيفة للمراجعة الداخلية، فإن الاستفسار من الأفراد المعنيين في تلك الوظيفة قد يوفر معلومات تفيد المراجع في التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وفي التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. وحتى تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بعملها، فمن المرجح أن تكون قد كونت فكرة عن عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استناداً إلى عملها، مثل التعرف على أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تسهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها أو إطار التقرير المالي المنطبق أو نظام الرقابة الداخلية للمنشأة أو تقييمات المراجع للمخاطر أو جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على المراجع القيام بتلك الاستفسارات سواءً كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها.[٧٣] ومن بين الاستفسارات التي قد تكون لها أهمية خاصة الاستفسارات عن الأمور التي أثارتها وظيفة المراجعة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقتها الوظيفة.

٤. إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي ومراجعة القوائم المالية، استناداً إلى الردود على استفسارات المراجع، فقد يرى المراجع أنه من المناسب أن يطّلع على التقارير ذات العلاقة التي أعدتها وظيفة المراجعة الداخلية. ومن أمثلة تقارير وظيفة المراجعة الداخلية التي قد تكون ذات صلة، المستندات والتقارير المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط التي أُعدت للعرض على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والتي تصف نتائج الاختبارات التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.

٥. إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)،[٧٤] فإنه إذا وفرت وظيفة المراجعة الداخلية معلومات للمراجع بشأن أي غش فعلي أو مشتبه فيه أو مزعوم، فعلى المراجع أن يأخذ ذلك في الحسبان عند تعرفه على خطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

٦. الأفراد المعنيون في وظيفة المراجعة الداخلية الذين يتم الاستفسار منهم هم من تتوفر لديهم، بحسب حكم المراجع، المعرفة والخبرة والسلطة المناسبة، مثل الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية، أو الأفراد الآخرين في هذه الوظيفة، بحسب الظروف. وقد يرى المراجع أيضاً أنه من المناسب عقد لقاءات دورية مع هؤلاء الأفراد.

---

[٧٣] المتطلبات ذات الصلة منصوص عليها في معيار المراجعة (٦١٠).

[٧٤] معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٩

أخذ وظيفة المراجعة الداخلية في الحسبان عند فهم بيئة الرقابة

٧. عند فهم بيئة الرقابة، قد ينظر المراجع أيضاً في كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية بشأن أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي تم التعرف عليها فيما يتصل بإعداد القوائم المالية، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الاستجابات قد تم تطبيقها والكيفية التي تم تطبيقها بها، وما إذا كان قد تم تقويمها لاحقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

فهم الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية

٨. إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة التأكيد التي تمارسها تتعلق بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يكون بمقدور المراجع أيضاً الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة، أو تخفيض مداها، التي سيقوم المراجع بتنفيذها مباشرةً للحصول على أدلة المراجعة. وتزيد احتمالية قدرة المراجعين على الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة عندما يتضح، على سبيل المثال، استناداً إلى الخبرة من عمليات المراجعة السابقة أو إجراءات المراجع بشأن تقييم المخاطر، أن المنشأة لديها وظيفة مراجعة داخلية تحصل على ما هو مناسب وكافٍ من الموارد مقارنة بتعقيد المنشأة وطبيعة عملياتها، وتربطها علاقة بالمكلفين بالحوكمة تنطوي على تقديم تقارير مباشرة لهم.

٩. إذا كان المراجع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تخفيض مداها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (٦١٠).

١٠. وفقاً لما تمت مناقشته باستفاضة في معيار المراجعة (٦١٠)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى الخاصة بالمتابعة والتي قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة التي تهدف إلى الإسهام في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

١١ يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من الارتباط، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال الارتباط، أن يسهل التبادل الفعّال للمعلومات. ويُؤسس ذلك لبيئة يمكن فيها إعلام المراجع بالأمور المهمة التي قد تنمو إلى علم وظيفة المراجعة الداخلية، عندما يكون من المحتمل أن تؤثر تلك الأمور على عمل المراجع. ويُناقش معيار المراجعة (٢٠٠) أهمية قيام المراجع بالتخطيط للمراجعة وتنفيذها مع التحلي بنزعة الشك المهني،[٧٥] بما في ذلك الانتباه للمعلومات التي تثير الشك في إمكانية الاعتماد على المستندات والردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة. وبناءً عليه، فقد يوفر الاتصال بوظيفة المراجعة الداخلية طوال الارتباط فرصاً للمراجعين الداخليين للفت انتباه المراجع لمثل تلك المعلومات. ومن ثم يكون بمقدور المراجع أن يأخذ مثل تلك المعلومات في الحسبان عند تعرفه على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.

[٧٥] معيار المراجعة (٢٠٠)، الفقرة ٧

الملحق الخامس

(راجع: الفقرات ٢٥(أ)، ٢٦(ب)–(ج)، ٩٤أ، ١٦٦–١٧٢أ)

اعتبارات لفهم تقنية المعلومات

يحتوي هذا الملحق على أمور إضافية يمكن أن يأخذها المراجع في الحسبان عند فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام الرقابة الداخلية لديها.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في مكونات نظام الرقابة الداخلية لديها

١. يحتوي نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة على عناصر يدوية وأخرى آلية (أي أدوات رقابة وموارد أخرى يدوية وآلية يتم استخدامها في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة). ويختلف مزيج العناصر اليدوية والآلية التي تستخدمها المنشأة حسب طبيعة استخدام المنشأة لتقنية المعلومات، ومدى التعقيد في ذلك الاستخدام. ويؤثر استخدام المنشأة لتقنية المعلومات على الطريقة التي تتم بها معالجة المعلومات ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وطريقة تخزينها والإبلاغ بها، مما يؤثر على طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وطريقة تطبيقه. ويمكن أن يستخدم كل مكون في نظام الرقابة الداخلية تقنية المعلومات لمدى معين.

وبشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة عن طريق تمكين المنشأة من القيام بما يلي:

- التطبيق المتسق لقواعد العمل المحددة سلفاً وتنفيذ العمليات الحسابية المعقدة عند معالجة أحجام كبيرة من المعاملات أو البيانات؛
- تحسين توقيت إصدار المعلومات وإتاحتها ودقتها؛
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات؛
- تعزيز القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها؛
- الحد من خطر التحايل على أدوات الرقابة؛
- تعزيز القدرة على تحقيق الفصل الفعال في الواجبات عن طريق تطبيق أدوات رقابة أمنية في تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم التشغيل.

٢. تُعد خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات صلة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، وبإجراءات المراجعة الإضافية المبنية على ذلك. وقد تكون أدوات الرقابة اليدوية أعلى في إمكانية الاعتماد عليها من أدوات الرقابة الآلية، لأنه لا يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بسهولة كما إنها أقل عرضة للأخطاء والغلطات البسيطة. وقد تكون أدوات الرقابة الآلية أكثر فاعلية من أدوات الرقابة اليدوية في الظروف الآتية:

- المعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها من خلال الوسائل الآلية منع، أو اكتشاف وتصحيح، الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها.
- أدوات الرقابة التي يمكن فيها تصميم طرق خاصة وتشغيلها آلياً على نحو ملائم لتطبيق الرقابة.

فهم استخدام المنشأة لتقنية المعلومات في نظام المعلومات (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

٣. قد يشتمل نظام معلومات المنشأة على استخدام عناصر يدوية وآلية، وهو ما يؤثر أيضاً على طريقة إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وعلى وجه الخصوص، يمكن إنفاذ الإجراءات الخاصة بإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال تطبيقات تقنية المعلومات التي تستخدمها المنشأة، ومن خلال طريقة تكوين المنشأة لتلك التطبيقات. ويمكن أيضاً أن تحل السجلات التي في صورة معلومات رقمية محل السجلات التي في صورة مستندات ورقية، أو يمكن أن تقوم باستكمالها.

٤. عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات، يقوم المراجع بتجميع المعلومات عن طبيعة وخصائص تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة، وأيضاً عن تقنية المعلومات والبنية التحتية الداعمة لها. ويحتوي الجدول التالي على أمثلة للأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات، ويشتمل الجدول كذلك على أمثلة للخصائص

النموذجية لبيئات تقنية المعلومات بناءً على تعقيد تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في نظام معلومات المنشأة. ومع ذلك، فإن هذه الخصائص هي خصائص إرشادية وقد تختلف بناءً على طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة التي تستخدمها المنشأة.

	أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:		
	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)
الأمور المتعلقة بمدى الطابع الآلي للبيانات ومدى استخدامها:			
• مدى الإجراءات الآلية الخاصة بالمعالجة، ومدى تعقيد تلك الإجراءات، بما في ذلك ما إذا كانت هناك معالجات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق.	غير منطبق	غير منطبق	إجراءات آلية موسّعة، غالباً ما تكون معقدة
• مدى اعتماد المنشأة على التقارير التي من إنتاج النظام عند معالجة المعلومات	منطق بسيط لإعداد التقارير الآلية	منطق بسيط لإعداد التقرير الآلية ذات الصلة	منطق معقد لإعداد التقارير الآلية؛ برمجيات كتابة التقارير
• كيفية إدخال البيانات (أي إدخال يدوي أو إدخال بواسطة العميل أو المورد أو رفع ملفات)	طرق يدوية لإدخال البيانات	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات الاتصال المعقدة
• الطرق التي تسهل بها تقنية المعلومات الاتصال بين التطبيقات أو قواعد البيانات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات، داخلياً وخارجياً، حسب الاقتضاء، من خلال واجهات الاتصال بين النظم.	لا توجد واجهات اتصال آلية (طرق إدخال يدوية فقط)	عدد صغير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال بسيطة	عدد كبير من طرق إدخال البيانات أو واجهات اتصال معقدة
• حجم وتعقيد البيانات التي في صورة رقمية والتي يتم معالجتها بواسطة نظام المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت السجلات المحاسبية أو المعلومات الأخرى مسجلة في صورة رقمية ومكان البيانات المخزنة.	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة يمكن التحقق يدوياً من صحتها؛ وتكون البيانات متاحة محلياً	بيانات صغيرة الحجم أو بيانات بسيطة	بيانات كبيرة الحجم أو بيانات معقدة؛ مستودعات البيانات؛[٧٦] استخدام مقدمي خدمات تقنية معلومات داخليين أو خارجيين (على سبيل المثال، تخزين أو استضافة البيانات لدى الغير)

[٧٦] يوصف مستودع البيانات عادةً بأنه مخزن مركزي للبيانات المتكاملة التي يتم الحصول عليها من مصدر واحد أو أكثر من المصادر المتفرقة (مثل قواعد البيانات المتعددة) التي يمكن إنتاج التقارير منها أو التي يمكن أن تستخدمها المنشأة لتنفيذ أنشطة تحليل البيانات الأخرى. وبرمجيات كتابة التقارير هي تطبيقات تقنية معلومات يتم استخدامها لاستخراج البيانات من مصدر واحد أو أكثر (مثل مستودع البيانات أو قاعدة البيانات أو تطبيق تقنية المعلومات) وهي تعرض البيانات بتنسيق محدد.

	أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:		
	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)
الأمور المتعلقة بتطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية لتقنية المعلومات			
• نوع التطبيق (على سبيل المثال، تطبيق تجاري بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة، أو تطبيق بخيارات تخصيص كبيرة أو على درجة عالية من التكامل ربما يكون قد تم شراؤه وتخصيصه، أو تم تطويره داخل المنشأة).	تطبيق تم شراؤه بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة	تطبيق تم شراؤه أو تطبيقات بسيطة قديمة أو قليلة التكلفة لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص محدودة أو منعدمة	تطبيقات مطورة حسب الطلب أو تطبيقات أكثر تعقيداً لتخطيط موارد المنشأة بخيارات تخصيص كبيرة
• مدى التعقيد في طبيعة تطبيقات تقنية المعلومات والبنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات	حل صغير قائم على كمبيوتر محمول صغير أو خادم عميل	حاسب مركزي متطور ومستقر، خادم عميل صغير أو بسيط، برمجيات مثل سحابة خدمات إلكترونية	حاسب مركزي معقد، خادم عميل كبير أو معقد، تطبيقات على شبكة الويب، بنية تحتية مثل سحابة خدمات إلكترونية
• ما إذا كانت هناك استضافة من طرف ثالث لخدمات تقنية المعلومات أو إسناد خارجي لها.	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	في حالة الإسناد الخارجي، يتم اختيار مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق (على سبيل المثال، مقدم خدمات سحابة إلكترونية)	مقدم خدمات كفؤ ومتطور وموثوق فيما يخص الحصول على تطبيقات معينة ومقدم خدمات جديد أو ناشئ فيما يخص التطبيقات الأخرى
• ما إذا كانت المنشأة تستخدم تقنيات ناشئة تؤثر على تقريرها المالي	لا يوجد استخدام لتقنيات ناشئة	استخدام محدود للتقنيات الناشئة في بعض التطبيقات	استخدام متنوع للتقنيات الناشئة عبر مختلف النظم الأساسية
الأمور المتعلقة بآليات تقنية المعلومات:			
• الموظفون المشاركون في الحفاظ على بيئة تقنية المعلومات (العدد ومستوى المهارات لموارد دعم تقنية المعلومات التي تدير أمن بيئة تقنية المعلومات والتغييرات التي تتم فيها).	عدد قليل من الموظفين الذي يحظون بمعرفة تقنية تقتصر على إجراء الترقيات التي يوفرها المورد وإدارة الوصول	عدد محدود من الموظفين الذي يتمتعون بمهارات في تقنية المعلومات / المتخصصين في تقنية المعلومات	إدارة متخصصة في تقنية المعلومات تضم موظفين أصحاب مهارات، بما في ذلك في البرمجة
• مدى تعقيد آليات إدارة حقوق الوصول	فرد واحد له حق الوصول الإداري ويدير حقوق الوصول	عدد قليل من الأفراد لهم حق الوصول الإداري ويديرون حقوق الوصول	آليات معقدة يتولى إدارتها إدارة تقنية المعلومات التي تحدد حقوق الوصول

	أمثلة للخصائص النموذجية الخاصة بـ:		
	البرمجيات التجارية غير المعقدة	البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد	تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة)
• مدى التعقيد في أمن بيئة تقنية المعلومات، بما في ذلك قابلية تعرض تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات للمخاطر الإلكترونية، ولاسيّما عندما تكون هناك معاملات قائمة على الويب أو معاملات تنطوي على واجهات اتصال خارجية.	وصول بسيط من داخل مقر المنشأة بدون وجود أي عناصر خارجية على شبكة الويب	بعض التطبيقات القائمة على الويب، بتدابير أمنية بسيطة في الأساس ومستندة إلى الأدوار الوظيفية	نظم أساسية متعددة يمكن الوصول إليها من خلال شبكة الويب وذات نماذج أمنية معقدة
• ما إذا كانت قد طرأت تغييرات برمجية على الطريقة التي يتم بها معالجة المعلومات، ومدى هذه التغييرات خلال الفترة.	برمجيات تجارية بدون تثبيت أية شفرة مصدرية	بعض التطبيقات التجارية التي تكون بدون أية شفرة مصدرية وتطبيقات متطورة أخرى بعدد صغير من التغييرات أو بتغييرات بسيطة؛ المراحل التقليدية لتطوير الأنظمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام
• مدى التغيير داخل بيئة تقنية المعلومات (على سبيل المثال، جوانب جديدة في بيئة تقنية المعلومات أو تغييرات مهمة في تطبيقات تقنية المعلومات أو البنية التحتية الأساسية لتقنية المعلومات).	تغييرات تقتصر على ترقيات إصدارات البرمجيات التجارية	تغييرات تتألف من ترقيات البرمجيات التجارية أو ترقيات لإصدارات برامج تخطيط موارد المنشأة أو تحسينات للبرمجيات القديمة	تغييرات جديدة أو بعدد كبير أو معقدة، ودورات تطوير عديدة كل عام، وتخصيص كبير لبرامج تخطيط موارد المنشأة
• ما إذا كان قد حدث تحويل كبير في البيانات خلال الفترة، وإذا كان الأمر كذلك، فطبيعة وأهمية التغييرات والطريقة التي تم بها التحويل	ترقيات البرمجيات التي يوفرها المورد؛ ولا يتم تحويل البيانات نتيجة الترقيات	ترقيات طفيفة لإصدارات البرمجيات التجارية مع إجراء تحويل في بيانات محدودة	ترقيات كبيرة للإصدارات، طرح جديد، تغيير النظام الأساسي

التقنيات الناشئة

٥. يمكن أن تستخدم المنشآت تقنيات ناشئة (على سبيل المثال، سلسلة الكتل أو الروبوتات أو الذكاء الاصطناعي) لأن هذه التقنيات قد توفر فرصاً خاصة لزيادة الكفاءة التشغيلية أو تعزيز عملية إعداد التقرير المالي. وعندما يتم استخدام هذه التقنيات الناشئة في نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بإعداد القوائم المالية، يمكن أن يقوم المراجع بتضمين هذه التقنيات في تعرفه على تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. ورغم أن التقنيات الناشئة يمكن أن يُنظر إليها على أنها أكثر تطوراً وأكثر تعقيداً مقارنة بالتقنيات القائمة، فإن مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(ب)–(ج) تظل كما هي دون تغيير.

التدرج

٦. يمكن التوصل بصورة أكثر سهولة إلى فهم لبيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة الأقل تعقيداً التي تستخدم برمجيات تجارية وعندما لا يكون بمقدور المنشأة الوصول إلى الشفرة المصدرية لإجراء أي تغييرات برمجية. وقد لا يتوفر لدى مثل هذا المنشآت موارد متخصصة في تقنية معلومات ولكن قد يكون لديها شخص مسند إليه دور إداري لغرض منح الموظفين حقوق الوصول أو تثبيت التحديثات التي يوفرها المورد لتطبيقات تقنية المعلومات. وفيما يلي بعض الأمور الخاصة التي من الممكن أن ينظر فيها المراجع عند فهم الطبيعة الخاصة بحزمة برمجيات المحاسبة التجارية، التي قد تكون تطبيق تقنية المعلومات الوحيد الذي تستخدمه المنشأة الأقل تعقيداً في نظام معلوماتها:

- مدى استقرار أداء البرمجيات ومدى شهرتها بأنه يمكن الاعتماد عليها؛
- مدى إمكانية أن تقوم المنشأة بتعديل الشفرة المصدرية للبرمجيات لتضمين وحدات نمطية إضافية (أي وظائف إضافية) في البرمجيات الأساسية، أو أن تجري تغييرات مباشرة في البيانات؛
- طبيعة ومدى التعديلات التي تم إدخالها على البرمجيات. رغم أن المنشأة قد لا يكون بمقدورها تعديل الشفرة المصدرية للبرمجيات، فإن العديد من حزم البرمجيات تتيح إجراء تكوينات (على سبيل المثال، تحديد أو تعديل المؤشرات القياسية لإعداد التقارير). ولا يستلزم هذا في العادة إجراء تعديلات على الشفرة المصدرية؛ ولكن يمكن أن ينظر المراجع في مدى قدرة المنشأة على تكوين البرمجيات عندما ينظر في اكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها البرمجيات والتي تُستخدم على أنها أدلة مراجعة؛
- مدى إمكانية الوصول بشكل مباشر إلى البيانات المتعلقة بإعداد القوائم المالية (أي الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات بدون استخدام تطبيق تقنية المعلومات) وحجم البيانات التي تتم معالجتها. كلما زاد حجم البيانات، زادت احتمالية حاجة المنشأة إلى أدوات الرقابة التي تحافظ على سلامة البيانات، والتي قد يكون من بينها أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تراقب الوصول غير المصرح به والتغييرات في البيانات.

٧. يمكن أن تشتمل بيئات تقنية المعلومات المعقدة على تطبيقات تقنية معلومات على درجة عالية من التخصيص أو التكامل وبالتالي يمكن أن تتطلب المزيد من الجهد لفهمها. ويمكن أن تكون الآليات أو تطبيقات تقنية المعلومات الخاصة بالتقرير المالي متكاملة مع تطبيقات تقنية معلومات أخرى. ويمكن أن ينطوي هذا التكامل على تطبيقات تقنية المعلومات التي يتم استخدامها في العمليات التجارية للمنشأة والتي توفر المعلومات لتطبيقات تقنية المعلومات ذات الصلة بتدفق المعاملات ومعالجة المعلومات في نظام المعلومات الخاص بالمنشأة. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن تكون بعض تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في العمليات التجارية للمنشأة ذات صلة بإعداد القوائم المالية. ويمكن أن تتطلب بيئات تقنية المعلومات المعقدة وجود إدارات متخصصة في تقنية المعلومات لديها آليات تقنية معلومات مهيكلة يدعمها موظفون يحظون بمهارات في تطوير البرمجيات والحفاظ على بيئة تقنية المعلومات. وفي حالات أخرى، يمكن أن تستعين المنشأة بمقدمي خدمات داخليين أو خارجيين لإدارة جوانب معينة، أو إدارة آليات تقنية معلومات معينة، في بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها (على سبيل المثال، خدمات الاستضافة لدى طرف ثالث).

التعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

٨. من خلال فهم طبيعة وتعقيد بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، يمكن أن يحدد المراجع تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة من أجل معالجة المعلومات المالية بدقة والحفاظ على سلامتها. ويمكن أن يكون للتعرف على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعتمد عليها المنشأة تأثير على قرار المراجع باختبار أدوات الرقابة الآلية ضمن تطبيقات تقنية المعلومات تلك، بافتراض أن أدوات الرقابة الآلية تلك تواجه مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها. وعلى النقيض، إذا كانت المنشأة لا تعتمد على تطبيق معين من تطبيقات تقنية المعلومات، فمن غير المرجح أن تكون أدوات الرقابة الآلية ضمن ذلك التطبيق مناسبة أو دقيقة بما فيه الكفاية لأغراض اختبارات الفاعلية التشغيلية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تشتمل أدوات الرقابة الآلية التي قد يتم التعرف عليها وفقاً للفقرة ٢٦(ب) على أدوات الرقابة الآلية على العمليات الحسابية أو المدخلات وعلى المعالجة والمخرجات، مثل إجراء مطابقة ثلاثية لأوامر الشراء ووثائق الشحن الخاصة بالموردين وفواتير الموردين. وعندما يتعرف المراجع على أدوات الرقابة الآلية ويحدد من خلال فهمه لبيئة تقنية المعلومات أن المنشأة تعتمد على تطبيق تقنية المعلومات الذي يشتمل على أدوات الرقابة الآلية تلك، فالأرجح عندئذ أن المراجع قد يحدد تطبيق تقنية المعلومات على أنه تطبيق يخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

٩. عند النظر فيما إذا كانت تطبيقات تقنية المعلومات، التي تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية فيما يخصها، تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المرجح أن ينظر المراجع فيما إذا كان للمنشأة وصول، وفي مدى هذا الوصول، إلى الشفرة المصدرية التي تمكن الإدارة من إجراء تغييرات برمجية على أدوات الرقابة تلك أو على تطبيقات تقنية المعلومات. ومن بين الاعتبارات الأخرى التي يمكن أن تكون أيضاً ذات صلة، مدى قيام المنشأة بإجراء تغييرات برامجية أو تغييرات في التكوين ومدى الطابع الرسمي لآليات تقنية المعلومات المطبقة على تلك التغييرات. ومن المرجح أن ينظر المراجع أيضاً في خطر الوصول غير المناسب إلى البيانات، أو التغييرات غير المناسبة فيها.

١٠. على سبيل المثال، يمكن أن يكون من بين التقارير التي من إنتاج النظام والتي قد يميل المراجع إلى استخدامها على أنها أدلة مراجعة، تقارير تقادم المبالغ المستحقة التحصيل أو تقرير تقويم المخزون. وفيما يخص مثل هذه التقارير، يمكن أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة عن اكتمالها ودقتها عن طريق إجراء اختبارات موضوعية لمدخلات التقرير ومخرجاته. وفي حالات أخرى، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة على إعداد التقرير والحفاظ عليه، وفي هذه الحالة من المرجح أن يكون تطبيق تقنية المعلومات، الذي تم إنتاج التقرير منه، خاضعاً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وإضافة إلى اختبار اكتمال التقرير ودقته، يمكن أن يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تواجه المخاطر المتعلقة بالتغييرات البرامجية أو البيانية غير المناسبة أو غير المصرح بها في التقرير.

١١. قد تشتمل بعض تطبيقات تقنية المعلومات، في داخلها، على وظائف تتعلق بكتابة التقارير فيما قد تستخدم بعض المنشآت أيضاً تطبيقات مستقلة لكتابة التقارير (أي برمجيات كتابة التقارير). وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المراجع إلى تحديد مصادر التقارير التي من إنتاج النظام (أي التطبيق الذي يعد التقرير ومصادر البيانات المستخدمة في التقرير) لتحديد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٢. قد تكون مصادر البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات قواعد بيانات لا يمكن الوصول إليها، على سبيل المثال، إلا من خلال تطبيق تقنية المعلومات أو بواسطة موظفي تقنية المعلومات الذين يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات. وفي حالات أخرى، يمكن أن يكون مصدر البيانات مستودع بيانات قد يُعد هو نفسه أحد تطبيقات تقنية المعلومات الخاضعة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

١٣. يمكن أن يكون المراجع قد تعرف على خطر لا توفر له الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب استخدام المنشأة لعمليات آلية بدرجة كبيرة تخلو من استخدام الأوراق لأجل معالجة المعاملات، والتي قد تنطوي على العديد من تطبيقات تقنية المعلومات المتكاملة فيما بينها. وفي مثل هذه الظروف، من المرجح أن تشتمل أدوات الرقابة التي يتعرف عليها المراجع على أدوات رقابة آلية. ومن المحتمل أيضاً أن تكون المنشأة معتمدة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات من أجل الحفاظ على سلامة المعاملات التي يتم معالجتها وسلامة المعلومات الأخرى المستخدمة في المعالجة. وفي مثل هذه الحالات، من المرجح أن تخضع تطبيقات تقنية المعلومات المستخدمة في معالجة المعلومات وتخزينها للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

حلول حوسبة المستخدم النهائي

١٤. رغم أن أدلة المراجعة قد تأتي أيضاً في صورة مُخرج من إنتاج النظام يتم استخدامه في العمليات الحسابية التي تتم في أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي (على سبيل المثال، برمجيات جداول البيانات أو قواعد البيانات البسيطة)، فإن مثل تلك الأدوات لا يتم التعرف عليها عادةً على أنها تطبيقات تقنية معلومات في سياق الفقرة ٢٦(ب). وقد يكون تصميم وتطبيق أدوات الرقابة على الوصول إلى أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي، وعلى تغييرها، أمراً مليئاً بالتحديات، ومن النادر أن تكون أدوات الرقابة تلك مكافئة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، أو مساوية لها في الفاعلية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن ينظر المراجع في مجموعة من أدوات الرقابة على معالجة المعلومات، مع الأخذ في الحسبان غرض وتعقيد أدوات الحوسبة الخاصة بالمستخدم النهائي ذات الصلة، مثل:

- أدوات الرقابة على معالجة المعلومات المطبقة على إنشاء ومعالجة البيانات المصدرية، بما في ذلك أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة أو أدوات الرقابة على واجهات الاتصال بمصدر استخراج البيانات (أي مستودع البيانات)؛ أو
- أدوات الرقابة المستخدمة للتحقق من أن منطق إعداد التقارير يعمل على النحو المرجو، على سبيل المثال، أدوات الرقابة التي "تثبت" استخراج البيانات، مثل مطابقة التقرير بالبيانات المستخدمة في إعداده، ومقارنة البيانات في التقرير بمصدرها والعكس، وأدوات الرقابة التي تتحقق من الصيغ أو وحدات الماكرو؛ أو

- استخدام أدوات التحقق من الصحة في البرمجيات، التي تتحقق تلقائياً من الصيغ أو وحدات الماكرو، مثل أدوات السلامة في جداول البيانات.

التدرج

١٥. يمكن أن تتابين قدرة المنشأة على الحفاظ على سلامة المعلومات التي يتم تخزينها ومعالجتها في نظام المعلومات بناءً على تعقيد وحجم المعاملات والمعلومات الأخرى ذات الصلة. فكلما زادت درجة تعقيد وحجم البيانات التي تدعم فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب أو إفصاح مهم، قلت احتمالية أن تحافظ المنشأة على سلامة تلك المعلومات من خلال أدوات الرقابة على معالجة المعلومات بمفردها (على سبيل المثال، أدوات الرقابة على المدخلات والمخرجات أو أدوات الرقابة من خلال المراجعة). وتقل أيضاً احتمالية أن يكون المراجع قادراً على الحصول على أدلة مراجعة عن اكتمال تلك المعلومات ودقتها من خلال الاختبارات الأساسية بمفردها عندما يتم استخدام هذه المعلومات على أنها أدلة مراجعة. وفي بعض الظروف، عندما تكون المعاملات قليلة الحجم والتعقيد، يمكن أن يكون لدى الإدارة أداة رقابة على معالجة المعلومات تكفي للتحقق من دقة البيانات واكتمالها (على سبيل المثال، قد يتم مطابقة أوامر البيع التي تمت معالجتها وإصدار فواتيرها بالنسخ الورقية التي تم إدخالها في البداية في تطبيق تقنية المعلومات). وعندما تعتمد المنشأة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات للحفاظ على سلامة معلومات معينة تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات، يمكن أن يحدد المراجع أن تطبيقات تقنية المعلومات، التي تحافظ على تلك المعلومات، تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات.

أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات	أمثلة لخصائص تطبيقات تقنية المعلومات التي من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات
• التطبيقات مستقلة. • حجم البيانات (المعاملات) ليس كبيراً. • وظائف التطبيق ليست معقدة. • كل معاملة تدعمها وثائق ورقية أصلية.	• التطبيقات تربط بينها واجهات اتصال. • البيانات (المعاملات) كبيرة الحجم. • وظائف التطبيق معقدة: – لأن التطبيق يقوم تلقائياً بإنشاء المعاملات؛ – لأنه توجد مجموعة متنوعة من العمليات الحسابية المعقدة التي تستند إليها القيود الآلية.
الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح ألا تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات: • البيانات ليست كبيرة الحجم وبالتالي لا تعتمد الإدارة على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها. • عدم اعتماد الإدارة على أدوات الرقابة الآلية أو الوظائف الآلية الأخرى. وعدم تعرف المراجع على أدوات رقابة آلية وفقاً للفقرة ٢٦(أ). • بالرغم من استخدام الإدارة لتقارير من إنتاج النظام في أدوات الرقابة الخاصة بها، فإنها لا تعتمد على هذه التقارير. وبدلاً من ذلك، تقوم الإدارة بمطابقة التقارير بالوثائق الورقية وتتحقق من صحة العمليات الحسابية الواردة في التقارير. • قيام المراجع بإجراء اختبار مباشر للمعلومات التي من إعداد المنشأة والتي سيستخدمها على أنها أدلة مراجعة.	الأسباب في أن تطبيقات تقنية المعلومات من المرجح أن تكون خاضعة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات: • اعتماد الإدارة على أحد نُظُم التطبيقات لمعالجة البيانات أو الاحتفاظ بها، بسبب كبر حجم البيانات. • اعتماد الإدارة على نظم التطبيقات لتطبيق أدوات رقابة آلية معينة قام المراجع أيضاً بالتعرف عليها.

الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات التي تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات

١٦. عندما يتعرف المراجع على تطبيقات تقنية معلومات تخضع للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، فمن المعتاد أن توجد جوانب أخرى في بيئة تقنية المعلومات تخضع أيضاً لتلك المخاطر. وتشمل البنية التحتية لتقنية المعلومات قواعد البيانات ونظام التشغيل والشبكة. وتقوم قواعد البيانات بتخزين البيانات التي تستخدمها تطبيقات تقنية المعلومات ويمكن أن تتألف من العديد من جداول البيانات المترابطة. ويمكن أيضاً لموظفي تقنية المعلومات، وغيرهم ممن يحظون بامتيازات إدارة قواعد البيانات، الوصول إلى البيانات الموجودة في قواعد البيانات بشكل مباشر من خلال نظم إدارة قواعد البيانات. ويُعد نظام التشغيل هو المسؤول عن إدارة الاتصالات بين الأجهزة وتطبيقات تقنية المعلومات والبرمجيات الأخرى المستخدمة في الشبكة. وهكذا، يمكن الوصول بشكل مباشر إلى تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات من خلال نظام التشغيل. وتُستخدم الشبكة في البنية التحتية لتقنية المعلومات لإرسال البيانات ومشاركة المعلومات والموارد والخدمات من خلال قناة اتصال مشتركة. وتقوم الشبكة أيضاً في العادة بإرساء مستوى معين من الأمن المنطقي (يتم تمكينه من خلال نظام التشغيل) للوصول إلى الموارد الأساسية.

١٧. عندما يتعرف المراجع على خضوع مجموعة من تطبيقات تقنية المعلومات للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات، يتم التعرف أيضاً في العادة على قواعد البيانات التي تخزن البيانات التي يقوم بمعالجتها كل تطبيق من تطبيقات تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها. وبالمثل، ونظراً لأن قدرة تطبيق تقنية المعلومات على العمل تتوقف في الغالب على نظام التشغيل ولأن تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات قد يتم الوصول إليها بشكل مباشر من خلال نظام التشغيل، فإن هذا النظام يخضع عادةً للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وقد يتم التعرف على الشبكة عندما تكون بمثابة نقطة وصول مركزية إلى تطبيقات تقنية المعلومات التي جرى التعرف عليها وقواعد البيانات المرتبطة بها أو عندما يتفاعل أحد تطبيقات تقنية المعلومات مع الموردين أو الأطراف الخارجية من خلال شبكة الإنترنت، أو عندما يتعرف المراجع على وجود تطبيقات تقنية معلومات على شبكة الويب.

التعرف على المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

١٨. من أمثلة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات المخاطر المرتبطة بالاعتماد غير المناسب على تطبيقات تقنية المعلومات التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو التي تعالج بيانات غير دقيقة، أو التي تقوم بكلا الأمرين، مثل:

- الوصول غير المصرح به للبيانات، مما قد يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو إلى حدوث تغييرات غير سليمة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات. وقد تنجم مخاطر معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول إلى قاعدة بيانات مشتركة.
- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات وصول تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم مما يترتب عليه زوال الفصل في الواجبات.
- التغييرات غير المصرح بها في بيانات الملفات الرئيسية.
- التغييرات غير المصرح بها في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- الإخفاق في إجراء التغييرات الضرورية في تطبيقات تقنية المعلومات أو الجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات.
- التدخل اليدوي غير المناسب.
- احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.

١٩. يمكن أن يشتمل نظر المراجع في الوصول غير المصرح به على المخاطر المرتبطة بوصول الأطراف الداخلية أو الخارجية غير المصرح به (يُشار إليه غالباً بلفظ مخاطر الأمن الإلكتروني). وليس بالضرورة أن تؤثر مثل هذه المخاطر على التقرير المالي، لأن بيئة تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة يمكن أن تشتمل أيضاً على تطبيقات تقنية المعلومات، والبيانات المرتبطة بها، التي تفي بالاحتياجات التشغيلية أو احتياجات الامتثال. وجدير بالذكر أن الحوادث الإلكترونية تحدث في العادة أولاً على محيط الشبكة وبداخلها، ويغلب إزالتها من تطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات ونظم التشغيل التي تؤثر على إعداد القوائم المالية. ولذلك، فإذا تم التعرف على معلومات تفيد بوقوع اختراق أمني، فإن المراجع ينظر عادةً في مدى قدرة مثل هذا الاختراق على التأثير في التقرير المالي. وإذا كان من المحتمل أن يتأثر التقرير المالي، فقد يقرر المراجع أن يتوصل إلى

فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة، وأن يقوم باختبارها، لأجل تحديد الأثر أو النطاق المحتمل للتحريفات الممكنة في القوائم المالية أو قد يحدد أن المنشأة قد قدمت ما يكفي من الإفصاحات فيما يتعلق بهذا الاختراق الأمني.

٢٠. إضافة لما سبق، فقد تشتمل الأنظمة واللوائح، التي قد يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للمنشأة، على تشريعات تتعلق بحماية البيانات. وقد ينطوي النظر في التزام المنشأة بهذه الأنظمة أو اللوائح، وفقاً لمعيار المراجعة (٢٥٠) (المحدث)، على فهم آليات تقنية المعلومات الخاصة بالمنشأة وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي طبقتها المنشأة للوفاء بمتطلبات الأنظمة أو اللوائح ذات الصلة.

٢١. يتم تطبيق أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات لمواجهة المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وبناءً عليه، يستخدم المراجع الفهم الذي توصل إليه بشأن تطبيقات تقنية المعلومات والجوانب الأخرى التي تم التعرف عليها في بيئة تقنية المعلومات والمخاطر المنطبقة الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، عند تحديد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي سيقوم بالتعرف عليها. وفي بعض الحالات، يمكن أن تستخدم المنشأة آليات تقنية معلومات مشتركة عبر بيئة تقنية المعلومات الخاصة بها أو عبر تطبيقات تقنية معلومات معينة، وفي هذه الحالة قد يتم التعرف على مخاطر مشتركة ناشئة عن استخدام تقنية المعلومات وأدوات رقابة عامة مشتركة على تقنية المعلومات.

٢٢. بصفة عامة، من المرجح أن يكون عدد أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم التعرف عليها فيما يتعلق بتطبيقات تقنية المعلومات وقواعد البيانات أكبر مما يتم التعرف عليه فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات. ويرجع السبب في ذلك إلى أن هذه الجوانب هي الأكثر صلة بمعالجة المعلومات وتخزينها في نظام معلومات المنشأة. وعند التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، يمكن أن ينظر المراجع في أدوات الرقابة على تصرفات كل من المستخدمين النهائيين وموظفي تقنية المعلومات في المنشأة أو مقدمي خدمات تقنية المعلومات التابعين للمنشأة.

٢٣. يقدم **الملحق السادس** المزيد من التوضيح عن طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادةً فيما يخص الجوانب المختلفة لبيئة تقنية المعلومات. ويقدم الملحق أيضاً أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات فيما يخص آليات تقنية المعلومات المختلفة.

الملحق السادس

(راجع: الفقرات ٢٦(ج)، أ١٧٣، أ١٧٤)

اعتبارات لفهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات

يذكر هذا الملحق المزيد من الأمور التي قد يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند فهم أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

١. طبيعة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي يتم تطبيقها عادةً فيما يخص كل من جوانب بيئة تقنية المعلومات.

(أ) التطبيقات

ترتبط أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات، بطبيعة وظائف التطبيق ومداها ومسارات الوصول المسموح بها في التقنية. فعلى سبيل المثال، سيكون من الملائم تطبيق المزيد من أدوات الرقابة فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات التي على درجة عالية من التكامل فيما بينها والتي لها خيارات أمنية معقدة، أكثر مما يتم تطبيقه فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات القديمة الداعمة لعدد صغير من أرصدة الحسابات التي تكون طرق الوصول إليها من خلال المعاملات فقط.

(ب) قاعدة البيانات

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى قواعد البيانات، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بالتحديثات غير المصرح بها على معلومات التقرير المالي في قاعدة البيانات من خلال الوصول المباشر إلى قاعدة البيانات أو من خلال تنفيذ برنامج نصي أو برنامج.

(ج) نظام التشغيل

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى نظام التشغيل، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بالوصول الإداري، الذي يمكن أن يسهل تجاوز أدوات الرقابة الأخرى. وهذا يشمل تصرفات مثل تغيير بيانات اعتماد المستخدمين الآخرين أو إضافة مستخدمين جدد غير مصرح بهم أو تحميل برامج ضارة أو تنفيذ برامج نصية أو برامج أخرى غير مصرح بها.

(د) الشبكة

تتصدى عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، على مستوى الشبكة، للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات والمرتبطة بتجزئة الشبكة والوصول عن بعد والمصادقة. وقد تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة عندما يكون لدى المنشأة تطبيقات على شبكة الويب يتم استخدامها في إعداد التقرير المالي. وقد تكون أدوات الرقابة على الشبكة ذات صلة عندما تكون للمنشأة علاقات عمل مهمة مع الشركاء أو عندما تقوم بإسناد أعمال إلى أطراف خارجية، مما قد يزيد من إرسال البيانات ومن الحاجة إلى الوصول عن بُعد.

٢. من أمثلة أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي قد تكون موجودة، مرتبةً حسب آليات تقنية المعلومات، ما يلي:

(أ) آلية إدارة الوصول:

- *المصادقة*

أدوات الرقابة التي تضمن أن المستخدم الذي يصل إلى تطبيق تقنية المعلومات أو أي جانب آخر في بيئة تقنية المعلومات يستخدم بيانات الاعتماد الخاصة بتسجيل دخوله (أي إن المستخدم لا يستخدم بيانات اعتماد تخص مستخدم آخر).

- *منح التصريح*

أدوات الرقابة التي تسمح للمستخدمين بالوصول إلى المعلومات اللازمة لتولي مسؤوليات عملهم دون سواها، مما يسهل الفصل المناسب في الواجبات.

- *اعتماد المستخدمين*

أدوات الرقابة المطبقة للتصريح بإضافة مستخدمين جدد وإجراء تعديلات على امتيازات الوصول الخاصة بالمستخدمين الموجودين.

- *إلغاء اعتماد المستخدمين*

أدوات الرقابة على إزالة وصول المستخدمين عند إنهاء عملهم أو نقلهم.

- *الوصول المتميز*

أدوات الرقابة على وصول المستخدمين الإداريين أو ذوي السلطة.

- *مراجعات وصول المستخدمين*

أدوات الرقابة المطبقة لإعادة اعتماد وصول المستخدمين، أو تقويمه، فيما يخص العمليات التي تتم باستمرار لمنح التصريح على مدار الوقت.

- *أدوات الرقابة الخاصة بتكوين الأمان*

لكل تقنية عادةً إعدادات تكوين رئيسية تساعد في تقييد الوصول إلى البيئة.

- *الوصول المادي*

أدوات الرقابة على الوصول المادي إلى مركز البيانات أو الأجهزة، لأن هذا الوصول يمكن أن يُستخدم لتجاوز أدوات الرقابة الأخرى.

(ب) آلية إدارة التغييرات البرامجية أو التغييرات الأخرى في بيئة تقنية المعلومات:

- *آلية إدارة التغييرات*

أدوات الرقابة على آلية تصميم وبرمجة واختبار وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج (أي بيئة المستخدم النهائي).

- *فصل الواجبات المتعلقة بترحيل التغييرات*

أدوات الرقابة التي تفصل الوصول إلى إجراء وترحيل التغييرات في بيئة الإنتاج.

- *تطوير الأنظمة أو اقتناؤها أو تطبيقها*

أدوات الرقابة على التطوير أو التطبيق المبدئي لتطبيقات تقنية المعلومات (أو فيما يتعلق بالجوانب الأخرى في بيئة تقنية المعلومات).

- *تحويل البيانات*

أدوات الرقابة على تحويل البيانات أثناء تطوير بيئة تقنية المعلومات أو تطبيقها أو ترقيتها.

(ج) آلية إدارة عمليات تقنية المعلومات

- *جدولة الوظائف*

أدوات الرقابة على الوصول إلى جدولة وإنشاء الوظائف أو البرامج التي يمكن أن تؤثر على التقرير المالي.

- *متابعة الوظائف*

أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة وظائف أو برامج إعداد التقرير المالي، لغرض تنفيذها بنجاح.

- *النسخ الاحتياطي والاسترداد*

أدوات الرقابة المطبقة لضمان حدوث النسخ الاحتياطي لبيانات التقرير المالي حسبما هو مخطط له، وضمان أن تلك البيانات متاحة ويمكن الوصول إليها لاستردادها في حالات التعطل أو الهجمات.

- *كشف التدخلات*

أدوات الرقابة المطبقة لمتابعة نقاط الضعف والتدخلات في بيئة تقنية المعلومات.

يحتوي الجدول التالي على أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تتصدى لأمثلة من المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، بما في ذلك فيما يخص تطبيقات تقنية المعلومات المختلفة بناءً على طبيعتها.

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
إدارة الوصول	امتيازات وصول المستخدمين: حصول المستخدمين على امتيازات وصول تتجاوز تلك اللازمة لأداء الواجبات المسندة لهم، مما قد يخل بمسألة الفصل في الواجبات.	تقوم الإدارة باعتماد طبيعة ومدى امتيازات وصول المستخدمين، فيما يخص الوصول الجديد والمعدل، بما في ذلك ملفات التعريف/الأدوار القياسية في التطبيقات، والمعاملات بالغة الأهمية في إعداد التقرير المالي، والفصل في الواجبات.	نعم - بدلاً من المراجعات التي تتم لوصول المستخدمين المذكورة أدناه	نعم	نعم
		يتم إزالة أو تعديل وصول المستخدمين الذين تم إنهاء عملهم أو نقلهم، في الوقت المناسب.	نعم - بدلاً من المراجعات التي تتم لوصول المستخدمين أدناه	نعم	نعم
		تتم مراجعات دورية لوصول المستخدمين	نعم - بدلاً من أدوات الرقابة المطبقة لاعتماد المستخدمين/ إلغاء اعتماد المستخدمين، المذكورة أعلاه	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
		يتم متابعة الفصل في الواجبات، ويتم إزالة الوصول المتضارب أو ربطه بأدوات رقابة للتخفيف من أثره، مع توثيق هذه الإجراءات واختبارها	غير منطبقة - لا يوجد فصل بمساعدة النظم	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم
		يتم التصريح بالوصول المتميز (على سبيل المثال، وصول المسؤولين عن التكوين والبيانات والأمان) وتقييده على النحو المناسب.	نعم - ربما على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات فقط	نعم - على مستوى تطبيقات تقنية المعلومات ومستويات معينة في بيئة تقنية المعلومات فيما يخص النظام الأساسي	نعم - على جميع مستويات بيئة تقنية المعلومات فيما يخص النظام الأساسي
إدارة الوصول	الوصول المباشر إلى البيانات: إجراء تغييرات غير مناسبة، بشكل مباشر، على البيانات المالية من خلال وسائل أخرى غير معاملات التطبيق.	يقتصر الوصول إلى ملفات البيانات في التطبيقات أو الكائنات/الجداول/البيانات في قواعد البيانات على الموظفين المصرح لهم بذلك، بناءً على مسؤولياتهم الوظيفية والأدوار المسندة لهم، وتقوم الإدارة باعتماد مثل هذا الوصول.	غير منطبقة	نعم - فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة	نعم
إدارة الوصول	إعدادات النظم: عدم تكوين النظم أو تحديثها كما ينبغي لقصر الوصول إليها على المستخدمين المناسبين المصرح لهم بذلك على نحو سليم.	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرّفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين مصرح لهم بالوصول إلى النظام.	نعم - مصادقة بكلمات المرور فقط	نعم - مزيج من المصادقات بكلمات المرور والمصادقات متعددة العوامل	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
		وتستوفي محددات كلمات المرور معايير الشركة أو الصناعة (على سبيل المثال، الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب)			
		يتم تطبيق السمات الأساسية، كما ينبغي، لتكوين الأمان.	غير منطبقة - لا توجد أي تكوينات أمان فنية	نعم - فيما يخص تطبيقات وقواعد بيانات معينة	نعم
إدارة التغيير	تغييرات التطبيقات: إجراء تغييرات غير مناسبة على نظم أو برامج التطبيقات التي تحتوي على أدوات الرقابة الآلية ذات الصلة (أي الإعدادات القابلة للتكوين، الخوارزميات الآلية، العمليات الحسابية الآلية، الاستخراج الآلي للبيانات) أو على منطق إعداد التقارير.	يتم اختبار تغييرات التطبيقات، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة - سيتم التحقق من عدم وجود أية شفرات مصدرية مثبّتة	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم
		يتم تقييد الوصول إلى تطبيق التغييرات في بيئة الإنتاج الخاصة بالتطبيق، بشكل مناسب، ويتم فصله عن بيئة التطوير.	غير منطبقة	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم
إدارة التغيير	تغييرات قواعد البيانات: إجراء تغييرات غير مناسبة على بنية قواعد البيانات والعلاقات بين البيانات.	يتم اختبار تغييرات قواعد البيانات، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة - لا يتم إجراء أي تغييرات في قواعد بيانات المنشأة	نعم - فيما يخص البرمجيات غير التجارية	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
إدارة التغيير	التغييرات في برمجيات النظام: إجراء تغييرات غير مناسبة في برمجيات النظام (على سبيل المثال، نظام التشغيل، الشبكة، برمجيات إدارة التغييرات، برمجيات الرقابة على الوصول).	يتم اختبار التغييرات في برمجيات النظام، واعتمادها، على النحو المناسب قبل إدخالها في بيئة الإنتاج.	غير منطبقة - لا يتم إجراء أي تغييرات في برمجيات نظام المنشأة	نعم	نعم
إدارة التغيير	تحويل البيانات: حدوث أخطاء في البيانات بسبب تحويل البيانات من النظم القديمة أو الإصدارات السابقة، إذا حدث خلال عملية التحويل نقل لبيانات غير مكتملة أو متكررة أو قديمة أو غير دقيقة.	تقوم الإدارة باعتماد نتائج تحويل البيانات (على سبيل المثال، أنشطة المطابقة) من نظام التطبيق القديم أو بنية البيانات القديمة إلى نظام التطبيق الجديد أو بنية البيانات الجديدة، وتتابع تنفيذ عملية التحويل وفقاً لسياسات وإجراءات التحويل المقررة.	غير منطبقة - يتم التصدي لها من خلال أدوات الرقابة اليدوية	نعم	نعم
عمليات تقنية المعلومات	الشبكة: قصور الشبكة في منع المستخدمين غير المصرح لهم من الحصول على حقوق وصول غير مناسبة إلى نظم المعلومات.	تتم المصادقة على الوصول من خلال معرّفات وكلمات مرور فريدة للمستخدمين أو من خلال وسائل أخرى مثل تطبيق آلية للتحقق من أن المستخدمين مصرح لهم بالوصول إلى النظام. وتستوفي محددات كلمات المرور سياسات ومعايير الشركة أو السياسات والمعايير المهنية (على سبيل	غير منطبقة - لا توجد أية وسائل مستقلة لمصادقة الشبكة	نعم	نعم

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
		المثال، الحد الأدنى لطول كلمة المرور أو تعقيدها، انتهاء الصلاحية، تأمين الحساب)			
		تُصمم الشبكة بحيث يتم فصل التطبيقات التي على شبكة الويب عن الشبكة الداخلية، التي يتم الوصول من خلالها إلى التطبيقات ذات الصلة بالرقابة الداخلية على التقرير المالي.	غير منطبقة - لا تُطبق أية تجزئة للشبكة	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يقوم فريق إدارة الشبكة، على أساس دوري، بإجراء عمليات فحص إلكتروني لنقاط الضعف على محيط الشبكة، ويتحرى أيضاً عن نقاط الضعف المحتملة.	غير منطبقة	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم إطلاق تنبيهات على أساس دوري للإشعار بالتهديدات التي يتم التعرف عليها من خلال نظم اكتشاف التدخل. ويقوم فريق إدارة الشبكة بالتحري عن هذه التهديدات.	غير منطبقة	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي
		يتم تطبيق أدوات رقابة لقصر الوصول إلى الشبكة الخاصة الظاهرية (VPN) على المستخدمين المعنيين والمصرح لهم	غير منطبقة - لا توجد شبكة خاصة ظاهرية	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي	نعم - مع الخضوع للاجتهاد الشخصي

الآلية	المخاطر	أدوات الرقابة	تطبيقات تقنية المعلومات		
آلية تقنية المعلومات	**أمثلة للمخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات**	**أمثلة لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات**	**البرمجيات التجارية غير المعقدة - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**البرمجيات التجارية أو تطبيقات تقنية المعلومات متوسطة الحجم ومتوسطة التعقيد - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**	**تطبيقات تقنية المعلومات الكبيرة أو المعقدة (على سبيل المثال، نظم تخطيط موارد المنشأة) - انطباق أداة الرقابة (نعم / لا)**
عمليات تقنية المعلومات	النسخ الاحتياطي للبيانات واستردادها: عدم إمكانية استرداد البيانات المالية أو الوصول إليها في الوقت المناسب في حالة فقدان البيانات.	يتم إجراء نسخ احتياطي للبيانات المالية، على أساس منتظم، وفقاً لجدول زمني محدد ووتيرة محددة.	غير منطبقة - يكون هناك اعتماد على النسخ الاحتياطي اليدوي بواسطة فريق الشؤون المالية	نعم	نعم
عمليات تقنية المعلومات	جدولة الوظائف: المعالجة غير الدقيقة، أو غير المكتملة أو غير المصرح بها، للبيانات بسبب نظم أو برامج أو وظائف الإنتاج.	المستخدمون المصرح لهم، وحدهم، هم من يحظون بحق الوصول إلى تحديث الوظائف الدفعية (بما في ذلك وظائف واجهات الاتصال) في برمجيات جدولة الوظائف	غير منطبقة - لا توجد وظائف دفعية	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم
		يتم متابعة النظم أو البرامج أو الوظائف بالغة الأهمية، ويتم تصحيح أخطاء المعالجة لضمان النجاح في إنجاز المهام.	غير منطبقة - لا توجد متابعة للوظائف	نعم - فيما يخص تطبيقات معينة	نعم

Copyright	حقوق التأليف والنشر
"This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in October 2023 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in January 2024, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." The approved text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition is that published by IFAC in the English language. IFAC assumes no responsibility for the accuracy and completeness of the translation or for actions that may ensue as a result thereof.	"قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في يناير ٢٠٢٤ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر ٢٠٢٣ باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشر هذا الكتاب بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسات: سياسة ترجمة مطبوعات الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٢، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية. ولا يتحمل الاتحاد الدولي للمحاسبين أية مسؤولية عن دقة واكتمال الترجمة أو عن التصرفات التي قد تنشأ نتيجة لها.
English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2023 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٣ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.	حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.
Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ISBN: [978-1-60815-546-0]	العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition] ردمك: [978-1-60815-546-0]
Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document."	اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند".