

## معيار المراجعة (٣٣٠): استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٣٣٠)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة.

وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (٣٣٠) كما يلي:

"لأغراض هذا المعيار يُقصد بالفترة الأولية Interim Period الفترة التي يقوم فيها المراجع ببعض أعمال المراجعة قبل نهاية السنة المالية".

## المعيار الدولي للمراجعة (٣٣٠)

### استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة

(يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ)

#### الفهرس

الفقرة	
	مقدمة
١	نطاق هذا المعيار .....
٢	تاريخ السريان .....
٣	الهدف .....
٤	التعريفات .....
	المتطلبات
٥	الاستجابات العامة .....
٢٣-٦	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات .....
٢٤	كفاية عرض القوائم المالية .....
٢٧-٢٥	تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها .....
٣٠-٢٨	التوثيق .....
	المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى
٣١-١أ	الاستجابات العامة .....
٦٠أ-٤أ	إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات .....
٦١أ	كفاية عرض القوائم المالية .....
٦٤أ-٦٢أ	تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها .....
٦٥أ	التوثيق .....

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة" 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 تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرى التي قام المراجع بالتعرف عليها وتقييمها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) عند مراجعة القوائم المالية.

### تاريخ السريان

٢. يسري هذا المعيار على أعمال مراجعة القوائم المالية المرتبط عليها اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعد ذلك التاريخ.

### الهدف

٣. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، من خلال تصميم استجابات مناسبة، وتطبيقها، لمواجهة تلك المخاطر.

### التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة أدناه:

(أ) الإجراء الأساس: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:

(١) اختبارات التفاصيل (الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛

(٢) الإجراءات التحليلية الأساس.

(ب) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات.

### المتطلبات

#### الاستجابات العامة

٥. يجب على المراجع تصميم وتطبيق استجابات عامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات ١١-٣١)

#### إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرى المقيّمة على مستوى الإقرارات

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهما لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٤١-٨١؛ ٤٣١-٥٤١)

٧. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع القيام بما يلي:

(أ) النظر في أسباب التقييم الممنوح لخطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لكل فئة معاملات مهمة وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم، بما في ذلك:

(١) احتمالية التحريف، وحجمه، بسبب الخصائص المعينة لفئة المعاملات المهمة أو رصيد الحساب أو الإفصاح المهم (أي الخطر الملازم)؛

(٢) ما إذا كان تقييم المخاطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة التي تواجه خطر التحريف الجوهرى (أي خطر الرقابة). مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات ٩١-١٨١)

١ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها"

(ب) الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً كلما ارتفع تقييم المراجع للخطر. (راجع: الفقرة ١٩٤)

#### اختبارات أدوات الرقابة

٨. يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات أدوات الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وذلك في الحالات الآتية:

- (أ) إذا اشتمل تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات على توقع بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس): أو
- (ب) إذا كانت الإجراءات الأساس لا تستطيع أن توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات. (راجع: الفقرات ٢٠٤-٢٤٤)

٩. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما زاد اعتماده على فاعلية أداة الرقابة. (راجع: الفقرة ٢٥٤)

#### طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

١٠. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع القيام بما يلي:

- (أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار للحصول على أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:
- (١) كيفية تطبيق أدوات الرقابة في الأوقات ذات الصلة أثناء الفترة محل المراجعة؛
- (٢) الاتساق في تطبيقها؛
- (٣) القائم بتطبيق هذه الأدوات أو الوسائل التي تم تطبيقها بها. (راجع: الفقرات ٢٦٤-٣٠٤)

(ب) في حال عدم تناول ذلك بالفعل، تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها تعتمد على أدوات رقابة أخرى (أدوات رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات غير المباشرة. (راجع: الفقرة ٣٢٤)

#### توقيت اختبارات أدوات الرقابة

١١. يجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة فيما يخص الفترة الزمنية، أو على مدى الفترة، التي ينوي المراجع خلالها الاعتماد على تلك الأدوات، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و ١٥ أدناه، من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد الذي ينشده المراجع. (راجع: الفقرة ٣٣٤)

#### استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية

١٢. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة خلال فترة أولية، فيجب عليه أن يقوم بما يلي:
- (أ) أن يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغييرات المهمة التي طرأت على تلك الأدوات بعد الفترة الأولية؛
- (ب) أن يحدد أدلة المراجعة الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (راجع: الفقرتين ٣٤٤، ٣٥٤)

#### استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة

١٣. يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه عند تقرير ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وإذا كان ذلك مناسباً، فعند تحديده لطول الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة:

- (أ) فاعلية المكونات الأخرى في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك بيئة الرقابة، وآلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية، وآلية المنشأة لتقييم المخاطر؛
- (ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛

- (ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛
- (د) فاعلية الرقابة وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات الملاحظة في تطبيق الرقابة في المراجعات السابقة، وما إذا كانت قد حدثت تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛
- (هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابة معينة يُشكل خطراً بسبب تغير الظروف؛
- (و) مخاطر التحريف الجوهرى ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة ٣٦أ)

١٤. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات رقابة معينة، فيجب عليه التحقق من استمرار ملاءمة تلك الأدلة، وإمكانية الاعتماد عليها، عن طريق الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغييرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. ويجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسارات إلى جانب الملاحظة أو الفحص المادي، لتأكيد فهمه لتلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي:

- (أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغييرات تؤثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة المستمرة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة ٣٧أ)
- (ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة مرة واحدة على الأقل كل ثلاث عمليات مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة دون اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. (راجع: الفقرات ٣٨أ-٤٠أ)

#### أدوات الرقابة على المخاطر المهمة

١٥. إذا كان المراجع ينوي الاعتماد على أدوات رقابة مطبقة على خطر معين حدد المراجع أنه خطر مهم، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات في الفترة الحالية.

#### تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة

١٦. عند تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يجب على المراجع تقويم ما إذا كانت التحريفات التي تم اكتشافها من خلال الإجراءات الأساس تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأساس لا يوفر أدلة مراجعة على فاعلية أدوات الرقابة المتعلقة بالإقرار قيد الاختبار. (راجع: الفقرة ٤١أ)

١٧. في حال اكتشاف انحرافات عن أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، يجب على المراجع إجراء استفسارات خاصة لفهم هذه الأمور والتبعات المحتملة المترتبة عليها، ويجب عليه تحديد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة ٤٢أ)

- (أ) اختبارات أدوات الرقابة التي تم تنفيذها توفر أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو
- (ب) ثمة اختبارات إضافية لأدوات الرقابة يلزم تنفيذها؛ أو
- (ج) مخاطر التحريف الجوهرى يلزم مواجهتها باستخدام الإجراءات الأساس.

#### الإجراءات الأساس

١٨. بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. (راجع: الفقرات ٤٣أ-٤٩أ)

١٩. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس. (راجع: الفقرات ٥٠أ-٥٣أ)

#### الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية

٢٠. يجب أن تتضمن الإجراءات الأساس التي ينفذها المراجع إجراءات المراجعة الآتية فيما يتعلق بآلية إقفال القوائم المالية:

(أ) مضاهاة أو مطابفة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابفة المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة؛

(ب) التحقق من قيود اليومية الجوهرية والتعديلات الأخرى التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة ٥٤١)

#### الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة

٢١. إذا حدد المراجع أن خطراً من مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لذلك الخطر بشكل خاص. وعندما يكون المنهج المتبع لمواجهة خطر مهم مؤلفاً فقط من الإجراءات الأساس، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل. (راجع: الفقرة ٥٥١)

#### توقيت الإجراءات الأساس

٢٢. في حالة تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، فيجب على المراجع تغطية الفترة المتبقية عن طريق تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات أساس، مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة فيما يخص الفترة المتخللة؛ أو

(ب) إجراءات أساس إضافية فقط، إذا رأى المراجع أنها كافية.

توفر أساساً معقولاً لتمديد نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة. (راجع: الفقرات ٥٦١-٥٩١)

٢٣. في حالة اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي، لم يكن يتوقعها المراجع عند تقييم مخاطر التحريف الجوهرية، فيجب عليه أن يُقوّم ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل تقييم الخطر ذي العلاقة وتعديل الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية. (راجع: الفقرة ٦٠١)

#### كفاية عرض القوائم المالية

٢٤. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسبة ما يلي:

• تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والحالات الأساس؛

• عرض القوائم المالية وهيكلها ومحتواها. (راجع: الفقرة ٦١١)

#### تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها

٢٥. استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت تقييمات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات لا تزال مناسبة. (راجع: الفقرتين ٦٢١، ٦٣١)

٢٦. يجب على المراجع استنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بغض النظر عما إذا كان من الواضح أنها تؤيد الإقرارات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. (راجع: الفقرة ٦٤١)

٢٧. إذا لم يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بأحد الإقرارات ذات الصلة بشأن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، فيجب عليه السعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.

#### التوثيق

٢٨. يجب على المراجع أن يُضَمِّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:

٢ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، وأ

(أ) الاستجابات العامة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة؛

(ب) علاقة تلك الإجراءات بالمخاطر التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات؛

(ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت غير واضحة. (راجع: الفقرة ٦٥١)

٢٩. إذا كان المراجع يخطط لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، فيجب عليه أن يُضْمِنَ في توثيقه لأعمال المراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأن الاعتماد على مثل تلك الأدوات التي تم اختبارها في عمليات مراجعة سابقة.

٣٠. يجب أن يوضح توثيق المراجع أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تضاهي أو تتطابق مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

\*\*\*

## المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٥)

١١. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ما يلي:

- التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو ذوي مهارات معينة أو الاستعانة بخبراء.
- إجراء تغييرات في طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه المقدم لأعضاء فريق الارتباط والإشراف عليهم وفحص العمل المنفذ.
- إدخال المزيد من عناصر المفاجأة عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها.
- إجراء تغييرات في الاستراتيجية العامة للمراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٣٠٠)، أو إجراءات المراجعة المخطط لها، وقد يشتمل ذلك على إجراء تغييرات فيما يلي:
  - تحديد المراجع للأهمية النسبية للتنفيذ وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠).
  - خطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، ومدى قدرة أدلة المراجعة على الإقناع لدعم الاعتماد المخطط على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، وخاصة عندما يتم التعرف على أوجه قصور في بيئة الرقابة أو أنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة.
  - طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب تنفيذ الإجراءات الأساس في أو قرب تاريخ القوائم المالية عندما يتم تقييم خطر التحريف الجوهرى بأنه مرتفع.

٢١. يتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القوائم المالية، ومن ثمّ الاستجابات العامة للمراجع، بفهم المراجع لبيئة الرقابة. وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المراجع ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، مما يسمح للمراجع، على سبيل المثال، بالقيام ببعض إجراءات المراجعة في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. وفي المقابل، يكون لأوجه القصور في بيئة الرقابة تأثير عكسي؛ فعلى سبيل المثال، قد يستجيب المراجع لبيئة الرقابة غير الفعالة من خلال:

- القيام بإجراءات مراجعة في نهاية الفترة أكثر من تلك التي يتم القيام بها في تاريخ أولي.
- الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من الإجراءات الأساس.
- زيادة عدد المواقع التي يشملها نطاق المراجعة.

٣١. وبناءً عليه، فإن لهذه الاعتبارات تأثير مهم على المنهج العام للمراجع، على سبيل المثال، بالتركيز على الإجراءات الأساس (منهج الإجراءات الأساس)، أو باتباع منهج يعتمد على استخدام اختبارات أدوات الرقابة إضافة إلى الإجراءات الأساس (المنهج المشترك).

### إجراءات المراجعة استجابةً لمخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة على مستوى الإقرارات

طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية (راجع: الفقرة ٦)

٤١. يوفر تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم التعرف عليها على مستوى الإقرارات أساساً للنظر في منهج المراجعة المناسب لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. وعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع:

(أ) أن تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط قد يحقق للمراجع استجابة فعالة لخطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه فيما يخص إقرار معين؛ أو

(ب) أن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط مناسب لإقرارات معينة، وبالتالي يستبعد المراجع تأثير أدوات الرقابة من تقييم خطر التحريف الجوهرية. وقد يُعزى ذلك إلى أن المراجع لم يتعرف على مخاطر لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، ومن ثم، لا يتعين على المراجع اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. ولذلك، قد لا يخطط المراجع لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس؛ أو

(ج) أن المنهج المشترك باستخدام كل من اختبارات أدوات الرقابة والإجراءات الأساس هو منهج فعال.

ولا يلزم المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية عندما يتم تقييم خطر التحريف الجوهرية بأنه دون المستوى المنخفض بدرجة يمكن قبولها. ومع ذلك، ووفقاً لمتطلبات الفقرة ١٨، فإنه بغض النظر عن المنهج المختار وخطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه، يقوم المراجع بتصميم وتنفيذ إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية.

٥١. تشير طبيعة إجراء المراجعة إلى الغرض منه (بعبارة أخرى، ما إذا كان اختيار أدوات الرقابة أو إجراء أساس) ونوعه (بعبارة أخرى، ما إذا كان فحصاً مادياً أو ملاحظة أو استفساراً أو مصادقة أو إعادة احتساب أو إعادة تنفيذ أو إجراء تحليلي). وتُعد طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية قصوى في الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

٦١. يشير توقيت إجراء المراجعة إلى وقت تنفيذ الإجراء، أو إلى الفترة أو التاريخ الذي ينطبق عليه دليل المراجعة.

٧١. يشير مدى إجراء المراجعة إلى قدر تنفيذها، على سبيل المثال، حجم العينة، أو عدد الملاحظات لأداة من أدوات الرقابة.

٨١. يوفر تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، التي تستند وتستجيب في طبيعتها وتوقيتها ومداهها لمخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات، رابطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية للمراجع وتقييمه للمخاطر.

الاستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٧(أ))

### الطبيعة

٩١. يتطلب معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) تنفيذ تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرارات عن طريق تقييم الخطر الملازم وخطر الرقابة. ويقيم المراجع الخطر الملازم عن طريق تقييم احتمالية حدوث التحريف وحجمه مع مراعاة كيفية ودرجة تأثير عوامل الخطر الملازم على قابلية تعرض الإقرارات ذات الصلة للتحريف<sup>٣</sup>. وقد تؤثر المخاطر التي قيمها المراجع، بما في ذلك أسباب تلك المخاطر التي تم تقييمها، على كل من أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وطريقة الجمع فيما بينها. وعلى سبيل المثال، عندما يكون الخطر الذي تم تقييمه مرتفعاً، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة من الطرف المقابل على اكتمال بنود عقد معين، بالإضافة إلى الفحص المادي للمستند. وعلاوةً على ذلك، قد تكون إجراءات مراجعة معينة أكثر مناسبة لبعض الإقرارات من غيرها. وعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، قد تكون اختبارات أدوات الرقابة أكثر استجابة لخطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه في إقرار الاكتمال، فيما قد تكون الإجراءات الأساس أكثر استجابة لخطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه في إقرار الحدود.

<sup>٣</sup> معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرتان ٣١ و٣٤

١٠أ. تكون أسباب التقييم الممنوح للخطر ذات صلة عند تحديد طبيعة إجراءات المراجعة. وعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر الذي تم تقييمه منخفضاً بسبب خصائص معينة لفئة المعاملات، دونما اعتبار لأدوات الرقابة المرتبطة بها، فإن المراجع قد يقرر أن الإجراءات التحليلية الأساس بمفردها توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كان الخطر الذي تم تقييمه منخفضاً بسبب أن المراجع يخطط لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، والمراجع ينوي تنفيذ الإجراءات الأساس على أساس هذا التقييم المنخفض، فيجب على المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة تلك، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٨(أ). وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، لفئة معاملات ذات خصائص متماثلة وغير معقدة بدرجة معقولة، يتم معالجتها والرقابة عليها بشكل روتيني بواسطة نظام معلومات المنشأة.

#### التوقيت

١١أ. قد يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة أو الإجراءات الأساس في تاريخ أولي أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، زادت احتمالية أن يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، أو في نهايتها، بدلاً من تنفيذها في تاريخ أبكر، أو يقرر تنفيذ إجراءات مراجعة غير معلن عنها أو في وقت مفاجئ (على سبيل المثال، تنفيذ إجراءات مراجعة في مواقع مختارة دون سابق إعلان). ويُعد هذا الأمر ملائماً بصفة خاصة عند النظر في الاستجابة لمخاطر الغش. وعلى سبيل المثال، قد يخلص المراجع إلى عدم فاعلية إجراءات المراجعة المنفذة لتوسيع نطاق استنتاجات المراجعة لتشمل الفترة من التاريخ الأولي حتى نهاية الفترة عندما يتم التعرف على مخاطر للتحريف أو التلاعب المتعمد.

١٢أ. ومن جهة أخرى، قد يساعد تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة المراجع في تحديد الأمور المهمة في مرحلة مبكرة من المراجعة، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة أو وضع منهج مراجعة فعال للتعامل مع هذه الأمور.

١٣أ. إضافة إلى ما سبق، ثمة إجراءات مراجعة معينة لا يمكن تنفيذها إلا عند نهاية الفترة أو بعدها، ومثال ذلك:

- مضاهاة أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية التي تستند إليها، بما في ذلك مضاهاة أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة؛
- التحقق من التعديلات التي تمت أثناء إعداد القوائم المالية؛
- إجراءات الاستجابة لخطر يتمثل في إمكانية دخول المنشأة في عقود بيع غير مناسبة أو وجود معاملات ربما لم يتم إنجازها، في نهاية الفترة.

١٤أ. من بين العوامل الأخرى ذات الصلة التي تؤثر على نظر المراجع في الوقت الذي ينفذ فيه إجراءات المراجعة، ما يلي:

- بيئة الرقابة.
- وقت توفر المعلومات الملائمة (فعلى سبيل المثال، قد يتم تغيير محتوى الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد لا تحدث الإجراءات التي سيتم ملاحظتها إلا في أوقات معينة).
- طبيعة الخطر (فعلى سبيل المثال، إذا تعلق الخطر بتضخيم الإيرادات لتلبية التوقعات بشأن الأرباح، عن طريق إبرام اتفاقيات بيع وهمية في وقت متأخر، فقد يرغب المراجع في التحقق من العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة المراجعة.
- توقيت إعداد القوائم المالية، وخاصة لتلك الإفصاحات التي تقدم المزيد من التوضيح عن المبالغ المسجلة في قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل الشامل، أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية.

#### المدى

١٥أ. يتم تحديد مدى إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة تنفيذها، بعد النظر في الأهمية النسبية والخطر المقيّم ودرجة التأكيد التي يخطط المراجع للتوصل إليها. وعند تحقيق غرض واحد من خلال مجموعة من الإجراءات، يُنظر في مدى كل إجراء على حدة. وبصفة عامة، فإن مدى إجراءات المراجعة يزيد بزيادة خطر التحريف الجوهري. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة حجم العينة أو تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس بمستوى أكثر تفصيلاً، للاستجابة لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش الذي تم تقييمه. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين فعالاً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

١٦٦. قد يمكن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب من القيام باختبارات أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، وهو ما قد يكون مفيداً عندما يقرر المراجع تعديل مدى الاختبارات، على سبيل المثال، للاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري الذي يسبب الغش. ويمكن أن يتم استخدام هذه الأساليب لاختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسة، أو لفرز معاملات ذات خصائص محددة، أو لاختبار مجتمع عينة كامل بدلاً من اختبار عينة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٧١. فيما يخص مراجعة منشآت القطاع العام، قد يؤثر التكليف الرسمي الصادر بالمراجعة وأي متطلبات أخرى خاصة للمراجعة على نظر المراجع في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٨١. في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أدوات رقابة عديدة يمكن أن يتعرف عليها المراجع، أو قد يكون مدى توثيق المنشأة لوجود هذه الأدوات أو عملها محدوداً. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الأجدى أن ينفذ المراجع إجراءات مراجعة إضافية تتألف في المقام الأول من الإجراءات الأساس. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بسبب غياب أدوات الرقابة أو مكونات نظام الرقابة الداخلية.

التقييمات المرتفعة للخطر (راجع: الفقرة ٧(ب))

١٩١. عند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً بسبب ارتفاع تقييم الخطر، قد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة، أو قد يحصل على أدلة أكثر ملاءمة أو أفضل في إمكانية الاعتماد عليها، على سبيل المثال، عن طريق التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو بالحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

اختبارات أدوات الرقابة

تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٨)

٢٠١. يتم تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط على أدوات الرقابة التي حدد المراجع أنها مصممة بشكل مناسب لمنع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريف الجوهري في الإقرارات ذات الصلة، مع تخطيط المراجع لاختبار تلك الأدوات. وفي حال استخدام أدوات رقابة مختلفة كثيراً فيما بينها في أوقات مختلفة خلال الفترة قيد المراجعة، فيتم النظر في كل من تلك الأدوات بشكل منفصل.

٢١١. يختلف اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عن التوصل إلى فهم لتلك الأدوات وتقويم تصميمها وتطبيقها. ومع ذلك يتم استخدام نفس أنواع إجراءات المراجعة. ولذلك، قد يقرر المراجع أنه من الكفاءة اختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقويم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها.

٢٢١. وعلاوة على ذلك، وبالرغم من أن بعض إجراءات تقييم المخاطر قد لا تكون مصممة بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، فإنها قد توفر أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات، وبالتالي، قد تكون بمثابة اختبارات لأدوات الرقابة. وعلى سبيل المثال، قد تشمل إجراءات المراجع لتقييم المخاطر على ما يلي:

- الاستفسار بشأن استخدام الإدارة للموازنات.
- ملاحظة مقارنة الإدارة للمصروفات الشهرية المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.
- الفحص المادي للتقارير المتعلقة بالتحري عن الاختلافات بين المبالغ المحددة في الموازنة والمبالغ الفعلية.

وتوفر إجراءات المراجعة تلك المعرفة اللازمة بشأن تصميم سياسات إعداد الموازنات في المنشأة، وما إذا كان قد تم تطبيقها، ولكنها قد توفر أيضاً أدلة مراجعة حول فاعلية عمل سياسات إعداد الموازنات في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية في تصنيف المصروفات.

٢٣١. إضافة لما سبق، قد يصمم المراجع اختباراً لأدوات الرقابة ليتم تنفيذه بالتزامن مع اختبار تفاصيل لنفس المعاملة. وبالرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم إنجاز كليهما في آن واحد عن طريق تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة واختبار للتفاصيل في نفس المعاملة، وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض. وعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع أن يصمم اختباراً

للتحقق من فاتورة معينة ويُقوّم نتائج الاختبار، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة المراجعة الأساس لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقويم الاختبار مزدوج الغرض عن طريق النظر في غرض كل اختبار على حده.

٢٤أ. قد يجد المراجع في بعض الحالات أنه من غير الممكن تصميم إجراءات أساس فعالة توفر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرارات.٤ وقد يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات مع عدم توثيق المعاملات أو عدم الحفاظ على هذا التوثيق، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٨(ب) من المراجع تنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة التي تواجه الخطر الذي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر له ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

أدلة المراجعة والاعتماد المنشود (راجع: الفقرة ٩)

٢٥أ. يمكن الحصول على مستوى أعلى من التأكيد بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة عندما يتألف المنهج الذي تم تبنيه بشكل أساسي من اختبارات أدوات الرقابة، وبخاصة عندما يكون من غير الممكن أو من غير العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط.

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة

إجراءات المراجعة الأخرى إلى جانب الاستفسار (راجع: الفقرة ١٠ (أ))

٢٦أ. لا يُعد الاستفسار وحده كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة. وبناءً عليه، تُنفَّذ إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار. وفي هذا الشأن، قد يوفر الاستفسار المقترن بالفحص المادي أو إعادة التنفيذ تأكيداً أعلى من الاستفسار والملاحظة، لأن الملاحظة تكون ملائمة فقط في وقت إجرائها.

٢٧أ. تؤثر طبيعة أداة الرقابة في نوع الإجراء المطلوب تنفيذه للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة. وعلى سبيل المثال، إذا كانت الفاعلية التشغيلية يدل عليها التوثيق، فقد يتخذ المراجع قراراً بإجراء فحص مادي لهذا التوثيق للحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية. ومع ذلك، وفيما يخص أدوات رقابة أخرى، قد لا يكون هناك توثيق متاح أو ذو صلة. وعلى سبيل المثال، قد لا يوجد توثيق لعمل بعض العوامل في بيئة الرقابة، مثل تحديد الصلاحيات والمسؤوليات، أو بعض أنواع أدوات الرقابة، مثل أدوات الرقابة الآلية. وفي مثل تلك الظروف، قد يتم الحصول على أدلة المراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية من خلال الاستفسار المقترن بإجراءات مراجعة أخرى مثل الملاحظة أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

مدى اختبارات أدوات الرقابة

٢٨أ. عندما تكون هناك حاجة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابة معينة، فقد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة. وإضافة إلى درجة الاعتماد على أدوات الرقابة، فمن بين الأمور الأخرى التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد مدى اختبار أدوات الرقابة ما يلي:

- معدل تكرار تطبيق المنشأة لأداة الرقابة خلال الفترة.
  - طول الفترة الزمنية أثناء فترة المراجعة التي يعتمد فيها المراجع على الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة.
  - معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
  - ملاءمة وإمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة على مستوى الإقرارات.
  - مدى الحصول على أدلة مراجعة من اختبارات أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالإقرار.
- ويحتوي معيار المراجعة (٥٣٠)° على المزيد من الإرشادات حول مدى الاختبارات.

٤ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٣

٥ معيار المراجعة (٥٣٠) "العينات في المراجعة"

٢٩أ. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات، فقد لا يكون من الضروري زيادة مدى الاختبارات المطبقة لأدوات الرقابة الآلية. ويُتوقع أن تعمل أدوات الرقابة الآلية بشكل متنسق ما لم يتم تغيير تطبيق تقنية المعلومات (بما في ذلك الجداول، أو الملفات، أو البيانات الأخرى الدائمة التي يستخدمها تطبيق تقنية المعلومات). وعقب قيام المراجع بتحديد أن أداة الرقابة الآلية تعمل على النحو المنشود (وهو ما يمكن تحديده في بداية تطبيق أداة الرقابة أو في تاريخ آخر)، فقد ينظر المراجع في تنفيذ اختبارات لتحديد أن أداة الرقابة لا تزال تعمل بفاعلية. وقد تشمل تلك الاختبارات: اختبار أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المتعلقة بتطبيق تقنية المعلومات.

٣٠أ. وعلى نحو مماثل، قد ينفذ المراجع اختبارات لأدوات الرقابة التي تواجه مخاطر التحريف الجوهرية فيما يتعلق بسلامة بيانات المنشأة، أو اكمال ودقة التقارير التي من إنتاج نظام المنشأة، أو لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية التي لا تستطيع الإجراءات الأساس بمفردها أن توفر لها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وقد تشمل هذه الاختبارات على اختبارات لأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات تتناول الأمور الواردة في الفقرة ١٠ (أ). وفي هذه الحالة، قد لا يلزم المراجع تنفيذ أي اختبارات أخرى للحصول على أدلة مراجعة بشأن الأمور الواردة في الفقرة ١٠ (أ).

٣١أ. عندما يحدد المراجع قصوراً في الرقابة العامة على تقنية المعلومات، قد ينظر المراجع في طبيعة المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات التي تم التعرف عليها وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) لتوفير أساس لتصميم المزيد من الإجراءات لمواجهة خطر التحريف الجوهرية الذي تم تقييمه. وقد تتناول هذه الإجراءات تحديد ما يلي:

- ما إذا كانت المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن تقنية المعلومات قد حدثت. وعلى سبيل المثال، إذا كان للمستخدمين إمكانية الوصول دون تصريح إلى أحد تطبيقات تقنية المعلومات (ولكنهم لا يستطيعون الوصول إلى سجلات النظام التي تقوم بتتبع الوصول، أو لا يستطيعون تعديل تلك السجلات)، فقد يقوم المراجع بإجراء فحص مادي لسجلات النظام للحصول على أدلة مراجعة تثبت عدم وصول هؤلاء المستخدمين إلى تطبيق تقنية المعلومات خلال الفترة.
- ما إذا كانت هناك أية أدوات رقابة عامة، بديلة أو إضافية، على تقنية المعلومات، أو أية أدوات رقابة أخرى، تواجه المخاطر المتعلقة بذلك الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات. وفي حال وجود ذلك، فقد يتعرف المراجع على أدوات الرقابة تلك (إذا لم يكن قد تم التعرف عليها بالفعل)، ومن ثم، يقوم بتقييم تصميمها وتحديد أنه قد تم تطبيقها وينفذ اختبارات لفاعليتها التشغيلية. وعلى سبيل المثال، في حال وجود قصور في إحدى أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات المتعلقة بوصول المستخدمين النهائيين في الوقت المناسب. ومن بين الظروف التي قد تواجه فيها أدوات الرقابة على التطبيقات المخاطر الناشئة عن استخدام تقنية المعلومات، الحالات التي يمكن فيها مطابقة المعلومات التي قد تتأثر بالقصور في أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات بمصادر خارجية (مثل الكشوفات المصرفية) أو مصادر داخلية لم تتأثر بذلك القصور في أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات (مثل تطبيقات تقنية المعلومات المنفصلة أو مصادر البيانات).

اختبار أدوات الرقابة غير المباشرة (راجع: الفقرة ١٠ (ب))

٣٢أ. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة غير المباشرة (على سبيل المثال، أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات). وكما هو موضح في الفقرات ٢٩أ إلى ٣١أ، فإنه قد يتم التعرف على أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) نظراً لدعمها للفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة الآلية أو بسبب دعمها في الحفاظ على سلامة المعلومات المستخدمة في التقرير المالي للمنشأة، بما في ذلك التقارير التي من إنتاج النظام. ويفيد المتطلب الوارد في الفقرة ١٠ (ب) أن المراجع ربما يكون قد اختبر بالفعل أدوات رقابة معينة غير مباشرة لتناول الأمور الواردة في الفقرة ١٠ (أ).

توقيت اختبارات أدوات الرقابة

فترة الاعتماد المنشودة (راجع: الفقرة ١١)

٣٣أ. قد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بلحظة زمنية معينة كافية لتحقيق غرض المراجع، على سبيل المثال، عند اختبار أدوات الرقابة على جرد المنشأة الفعلي للمخزون في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى، إذا كان لدى المراجع نية للاعتماد على إحدى أدوات الرقابة خلال فترة معينة،

٦ معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٢٦ (ج) (١)

فإن الاختبارات المناسبة هي تلك التي يمكنها تقديم أدلة مراجعة عن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في الأوقات ذات الصلة خلال تلك الفترة. وقد تشمل هذه الاختبارات على اختبارات لأدوات الرقابة في آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة ١٢ (ب))

٣٤أ. من بين العوامل ذات الصلة بتحديد أدلة المراجعة الإضافية التي يجب الحصول عليها بشأن أدوات الرقابة التي كانت تعمل خلال الفترة المتبقية بعد فترة أولية، ما يلي:

- أهمية مخاطر التحريف الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات.
- أدوات الرقابة الخاصة التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغييرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والآليات والموظفين.
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لتلك الأدوات.
- طول الفترة المتبقية.
- الحد الذي ينوي المراجع أن يخفض إليه الإجراءات الأساس الإضافية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة.
- بيئة الرقابة.

٣٥أ. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال، عن طريق تمديد اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لأدوات الرقابة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٣)

٣٦أ. في ظروف معينة، قد توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة إذا نفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمة هذه الأدلة وإمكانية الاعتماد عليها. وعلى سبيل المثال، قد يحدد المراجع أثناء تنفيذ مراجعة سابقة أن إحدى أدوات الرقابة الآلية كانت تعمل على النحو المنشود. وقد يحصل المراجع على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغييرات في أداة الرقابة الآلية تؤثر على استمرار فاعليتها التشغيلية، وذلك، على سبيل المثال، من خلال الاستفسار من الإدارة والفحص المادي للسجلات لمعرفة أدوات الرقابة التي طالها التغيير. وقد يدعم النظر في أدلة المراجعة المتعلقة بهذه التغييرات إما زيادة أو تخفيض أدلة المراجعة المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة.

أدوات الرقابة التي تغيرت بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٤ (أ))

٣٧أ. قد تؤثر التغييرات على مدى ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، وعلى مدى إمكانية الاعتماد على تلك الأدلة، مما قد يترتب عليه عدم وجود أساس لاستمرار ذلك الاعتماد. وعلى سبيل المثال، قد لا تؤثر تغييرات النظام التي تمكن المنشأة من الحصول على تقرير جديد من النظام على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عملية مراجعة سابقة؛ ولكن التغيير الذي يؤدي إلى تجميع البيانات، أو حسابها، بشكل مختلف يؤثر على الأدلة.

أدوات الرقابة التي لم تتغير بعد عمليات المراجعة السابقة (راجع: الفقرة ١٤ (ب))

٣٨أ. إن قرار المراجع بشأن الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة بشأن أدوات الرقابة التي:

(أ) لم تتغير منذ اختبارها آخر مرة؛

(ب) ليست من أدوات الرقابة التي تخفف من المخاطر المهمة،

هو أمر خاضع للحكم المهني. كما إن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار أدوات الرقابة هو أيضاً أمر يخضع للحكم المهني، ولكن يجب أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات وفقاً لمتطلبات الفقرة ١٤ (ب).

٣٩٩. بشكل عام، كلما كان خطر التحريف الجوهرى مرتفعاً، أو كان الاعتماد على أدوات الرقابة كبيراً، كان من المرجح أن تكون الفترة الزمنية المنقضية أقصر، إن وجدت. وتشمل العوامل التي قد تقلل من فترة إعادة اختبار أداة الرقابة، أو التي قد ينجم عنها عدم الاعتماد كلياً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة، ما يلي:

- قصور بيئة الرقابة.
- قصور آلية المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية.
- وجود عنصر يدوي مهم في أدوات الرقابة.
- حدوث تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير في تطبيق أداة الرقابة.
- تغير الظروف بما يدل على الحاجة إلى إدخال تغييرات في أداة الرقابة.
- قصور أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات.

٤٠٠. عندما يكون هناك عدد من أدوات الرقابة ينوي المراجع أن يعتمد في تحديد فاعليتها على أدلة مراجعة تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة، فإن اختبار بعض تلك الأدوات في كل عملية مراجعة من شأنه أن يوفر معلومات تؤيد استمرار فاعلية بيئة الرقابة. ويساهم ذلك في قرار المراجع بشأن ما إذا كان من المناسب الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عمليات المراجعة السابقة.

تقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة (راجع: الفقرتين ١٦، ١٧)

٤١١. يُعد اكتشاف المراجع لوجود تحريف جوهرى من خلال إجراءات المراجعة مؤشراً قوياً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.

٤٢٠. يقر مفهوم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة بأن بعض الانحرافات قد تحدث في طريقة تطبيق المنشأة لأدوات الرقابة. وقد تنتج الانحرافات في أدوات الرقابة المفروضة عن عوامل مثل تغيير الموظفين الرئيسيين والتقلبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات والخطأ البشري. وقد يشير معدل الانحراف المكتشف، وخصوصاً بالمقارنة مع المعدل المتوقع، إلى عدم إمكانية الاعتماد على الرقابة لتخفيض الخطر على مستوى الإقرارات إلى ذلك الخطر الذي قيّمه المراجع.

الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين ٦، ١٨)

٤٣٠. تتطلب الفقرة ١٨ أن يصمم وينفذ المراجع إجراءات أساس لكل فئة معاملات ذات أهمية نسبية وكل رصيد حساب وكل إفصاح ذي أهمية نسبية. وفيما يخص فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المهمة، قد يكون قد تم تنفيذ إجراءات أساس بالفعل لأن الفقرة ٦ تتطلب من المراجع تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية تستجيب لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها على مستوى الإقرارات. وبناءً عليه، يتعين تصميم الإجراءات الأساس وتنفيذها وفقاً للفقرة ١٨:

- عند عدم وجود إجراءات أساس ضمن إجراءات المراجعة الإضافية التي تم تصميمها وتنفيذها وفقاً للفقرة ٦ لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة؛ أو
- لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح ليس فئة معاملات مهمة أو رصيد حساب أو إفصاح مهم، ولكن تم تحديده على أنه ذو أهمية نسبية وفقاً لمعييار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩).

ويعكس هذا المتطلب حقيقة: (أ) أن تقييم المراجع للخطر هو أمر اجتهادي وبالتالي فإنه قد لا يتعرف على جميع مخاطر التحريف الجوهرى؛ (ب) أنه ثمة محدودية ملازمة لأدوات الرقابة، من بينها تجاوز الإدارة لها.

٤٤٠. لا يتعين اختبار جميع الإقرارات ضمن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الأهمية النسبية. وبالأحرى، فإنه عند تصميم الإجراءات الأساس التي سيتم تنفيذها، قد يساعد نظر المراجع في الإقرارات التي ثمة احتمالية معقولة لأن تكون التحريفات فيها جوهرية في حال حدوثها في تحديد الطبيعة والتوقيت والمدى المناسب للإجراءات التي سيتم تنفيذها.

٤٥أ. استناداً إلى الظروف، قد يحدد المراجع أن:

- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس فقط سيكون كافياً لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بدرجة يمكن قبولها. على سبيل المثال، عندما يكون تقييم المراجع للخطر مدعوماً بأدلة مراجعة تم الحصول عليها من اختبارات أدوات الرقابة.
- اختبارات التفاصيل فقط ستكون مناسبة.
- الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساس واختبارات التفاصيل هو الأكثر استجابة للمخاطر التي تم تقييمها.

٤٦أ. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس، بصفة عامة، أكثر قابلية للتطبيق على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها على مدى الوقت. ويحدد معيار المراجعة (٥٢٠) <sup>٨</sup> متطلبات ويقدم إرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء المراجعة.

٤٧أ. يُعد تقييم الخطر أو طبيعة الإقرار ذا صلة بتصميم اختبارات التفاصيل. وعلى سبيل المثال، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود إقرار أو حدوته على اختيار بند من البنود الواردة ضمن مبلغ في القوائم المالية والحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن جهة أخرى، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بإقرار الاكتمال على اختيار بند من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة في القوائم المالية والتحقق مما إذا كان مُضمناً.

٤٨أ. نظراً لأن تقييم خطر التحريف الجوهرى يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة التي يخطط المراجع لاختبارها، فقد يلزم زيادة مدى الإجراءات الأساس عندما تكون نتائج اختبارات أدوات الرقابة غير مرضية. ومع ذلك، لا يكون زيادة مدى إجراء مراجعة معين مناسباً إلا إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

٤٩أ. عند تصميم اختبارات التفاصيل، يتم التفكير عادة في مدى الاختبارات من حيث حجم العينة. وهناك أيضاً أمور أخرى ذات صلة، من بينها ما إذا كان استخدام وسائل اختبار اختيارية أخرى من شأنه أن يحقق المزيد من الفاعلية. انظر معيار المراجعة (٥٠٠) <sup>٩</sup>.

النظر فيما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات مصادقة خارجية (راجع: الفقرة ١٩)

٥٠أ. تُعد إجراءات المصادقة الخارجية ملائمة في كثير من الأحيان عند التعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها، ولكنها لا يلزم أن تقتصر على هذه البنود. وعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع مصادقة خارجية على شروط الاتفاقيات أو العقود أو المعاملات التي بين المنشأة وأطراف أخرى. ويمكن أيضاً تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود ظروف معينة. وعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على مصادقة بعدم وجود "اتفاق جانبي" قد يكون ذا صلة بالإقرار المتعلق بالفصل الزمني بين إيرادات المنشأة. ومن بين المواقف الأخرى التي قد توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ذات صلة بالاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرى التي تم تقييمها ما يلي:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل وشروطها.
- المخزون الذي تحتفظ به أطراف ثالثة في مستودعات عامة لحين معالجته أو على سبيل الأمانة.
- سندات الملكية العقارية التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون للحفاظ الأمين أو كضمان.
- الاستثمارات المحتفظ بها بشكل آمن عند أطراف ثالثة، أو التي تم شراؤها من سماسة الأوراق المالية، ولكن لم يتم تسليمها حتى تاريخ قائمة المركز المالي.
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك شروط السداد ذات الصلة والاتفاقات التقييدية.
- أرصدة الحسابات مستحقة السداد وشروطها.

<sup>٨</sup> معيار المراجعة (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

<sup>٩</sup> معيار المراجعة (٥٠٠) "أدلة المراجعة"، الفقرة ١٠

٥١أ. رغم أن المصادقات الخارجية قد توفر أدلة مراجعة ملائمة فيما يتعلق بإقرارات معينة، توجد بعض الإقرارات التي توفر لها المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أقل ملاءمة. وعلى سبيل المثال، توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة فيما يتعلق بإمكانية استرداد أرصدة الحسابات مستحقة التحصيل أقل ملاءمة مما تقدمه بشأن وجود هذه الأرصدة.

٥٢أ. قد يرى المراجع أن إجراءات المصادقة الخارجية التي تم تنفيذها لغرض واحد توفر فرصة للحصول على أدلة مراجعة بشأن أمور أخرى. وعلى سبيل المثال، تتضمن طلبات المصادقة عن أرصدة البنوك في الغالب طلبات عن معلومات ذات صلة بإقرارات القوائم المالية الأخرى. وقد تؤثر مثل هذه الاعتبارات على قرار المراجع بشأن القيام بإجراءات المصادقة الخارجية.

٥٣أ. من بين العوامل التي قد تساعد المراجع في تحديد ما إذا كان يلزم تنفيذ إجراءات للمصادقة الخارجية ضمن إجراءات المراجعة الأساس ما يلي:

- معرفة الطرف القائم بالمصادقة بالموضوع - قد تزيد إمكانية الاعتماد على الردود إذا قُدمت من شخص يعمل لدى الطرف القائم بالمصادقة ولديه المعرفة اللازمة بشأن المعلومات المطلوب المصادقة عليها.
- قدرة الطرف القائم بالمصادقة المقصود على الرد أو رغبته في الرد - فعلى سبيل المثال، فإن الطرف القائم بالمصادقة:

- قد لا يوافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛ أو
- قد يعتبر الرد مكلفاً جداً أو مستهلكاً لكثير من الوقت؛ أو
- قد تساوره مخاوف بشأن الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛ أو
- قد يقوم بالمحاسبة عن المعاملات بعملات مختلفة؛ أو
- قد يعمل في بيئة لا يُعد فيها الرد على طلبات المصادقة جانباً أساسياً من العمليات اليومية.

وفي مثل هذه الحالات، قد لا ترد الأطراف المطلوب منها المصادقة، أو قد ترد بشكل غير رسمي، أو قد تحاول تقييد مدى الاعتماد على الرد.

- موضوعية الطرف القائم بالمصادقة المقصود - إذا كان الطرف القائم بالمصادقة ذا علاقة بالمنشأة، فقد تقل إمكانية الاعتماد على الردود.

الإجراءات الأساس المتعلقة بآلية إقفال القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٠)

٥٤أ. تعتمد طبيعة ومدى الإجراءات الأساس للمراجع ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية على طبيعة ومدى تعقد آلية التقرير المالي للمنشأة ومخاطر التحريف الجوهرية المرتبطة بها.

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢١)

٥٥أ. تتطلب الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات أساس تستجيب بشكل خاص للمخاطر التي حدد أنها مخاطر مهمة. وقد تساعد أدلة المراجعة، التي في صورة مصادقات خارجية استلمها المراجع مباشرةً من الأطراف المناسبة القائمة بالمصادقة، المراجع في الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها إلى حد كبير ويحتاج إليها المراجع للاستجابة للمخاطر المهمة بوجود تحريف جوهري بسبب غش أو خطأ. فعلى سبيل المثال، إذا علم المراجع بتعرض الإدارة لضغوط بشأن تحقيق أرباح متوقعة، فقد يرتبط ذلك بخطر يتمثل في قيام الإدارة بتضخيم المبيعات عن طريق الإثبات غير السليم للإيرادات المتعلقة باتفاقيات البيع التي تنص على شروط تمنع إثبات الإيرادات أو عن طريق إصدار فواتير المبيعات قبل الشحن. وفي هذه الظروف، قد يقوم المراجع، على سبيل المثال، بتصميم إجراءات مصادقة خارجية، ليس فقط لتأكيد المبالغ القائمة، وإنما أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه مما يحقق الفاعلية استكمال إجراءات المصادقة الخارجية تلك بالاستفسار من الموظفين غير الماليين في المنشأة عن أي تغييرات في اتفاقيات البيع وشروط التسليم.

توقيت الإجراءات الأساس (راجع: الفقرتين ٢٢، ٢٣)

٥٦أ. في معظم الحالات، توفر أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة أدلة مراجعة قليلة للفترة الحالية، أو قد لا توفر لها أية أدلة على الإطلاق. ولكن ثمة استثناءات، فعلى سبيل المثال، قد يكون من الملائم في الفترة الحالية الاستعانة برأي قانوني تم الحصول عليه في عملية مراجعة سابقة يتعلق بهيكل للتوزيع لم تطرأ عليه أي تغييرات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من المناسب استخدام أدلة المراجعة المتحصل عليها من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة إذا لم تطرأ أي تغييرات جوهرية على هذه الأدلة والموضوع المرتبطة به، وتم تنفيذ إجراءات مراجعة أثناء الفترة الحالية لإثبات استمرارية ملاءمة هذه الأدلة.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها خلال فترة أولية (راجع: الفقرة ٢٢)

٥٧أ. قد يرى المراجع في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي، ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقابلة لها في التاريخ الأولي وذلك من أجل:

(أ) تحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة؛

(ب) التحري عن أي من تلك المبالغ؛

(ج) تنفيذ إجراءات تحليلية أساس أو اختبارات التفاصيل من أجل اختبار الفترة المتخللة.

٥٨أ. إن تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي دون تنفيذ المزيد من الإجراءات في تاريخ لاحق يرفع من خطر عدم تمكن المراجع من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي:

- بيئة الرقابة وأدوات الرقابة الأخرى.
- توفر المعلومات الضرورية لإجراءات المراجع، في تاريخ لاحق.
- الغرض من الإجراءات الأساس.
- خطر التحريف الجوهري الذي تم تقييمه.
- طبيعة فئة المعاملات أو رصيد الحساب والإقرارات ذات العلاقة.
- قدرة المراجع على تنفيذ إجراءات أساس مناسبة أو إجراءات أساس مقترنة باختبارات لأدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تقليل خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد تكون موجودة في نهاية الفترة.

٥٩أ. قد تؤثر عوامل مثل المذكورة أدناه فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات تحليلية أساس فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة:

- ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات المعنية يمكن التنبؤ بدرجة معقولة بمبلغها ووزنها النسبي ومكوناتها.
- ما إذا كانت إجراءات المنشأة مناسبة لتحليل وتعديل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات في التواريخ الأولية ولتعيين فواصل زمنية سليمة لأغراض المحاسبة.
- ما إذا كان نظام المعلومات سيوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة وبالمعاملات في الفترة المتبقية وهذه المعلومات تكفي للتحري عن:

(أ) المعاملات أو القيود المهمة غير المعتادة (بما في ذلك، التي تحدث في نهاية الفترة أو بالقرب منها)؛

(ب) الأسباب الأخرى للتقلبات المهمة، أو التقلبات المتوقعة التي لم تحدث؛

(ج) التغييرات في مكونات فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

التحريفات المكتشفة في تاريخ أولي (راجع: الفقرة ٢٣)

٦٠أ. عندما يخلص المراجع إلى أن الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط للإجراءات الأساس التي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل بسبب التحريفات غير المتوقعة المكتشفة في تاريخ أولي، فإن هذا التعديل قد يتضمن تمديد أو تكرار الإجراءات التي تم تنفيذها في التاريخ الأولي في نهاية الفترة.

كفاية عرض القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٤)

٦١أ. يتضمن تقويم العرض والترتيب والمحتوى المناسب للقوائم المالية، على سبيل المثال، النظر في المصطلحات المستخدمة على النحو الذي يقتضيه إطار التقرير المالي المنطبق، ومستوى التفصيل المقدم، وتجميع المبالغ وتقسيمها، وأسس المبالغ المبينة.

تقويم كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها (راجع: الفقرات ٢٥-٢٧)

٦٢أ. تُعد مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة. وأثناء تنفيذ المراجع لإجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تدعو المراجع إلى تعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها. وقد تنمو إلى علم المراجع معلومات تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال:

- قد يؤدي مدى التحريفات التي يكتشفها المراجع عن طريق تنفيذ الإجراءات الأساس إلى تغيير حكم المراجع بشأن تقييم المخاطر وقد يدل على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.
- قد يصبح المراجع على علم بتناقضات في السجلات المحاسبية أو بأدلة متضاربة أو غائبة.
- قد تشير الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة الفحص العام من المراجعة إلى وجود خطر تحريف جوهري لم يتم الانتباه له من قبل.

وفي مثل هذه الظروف، قد يلزم المراجع إعادة تقويم إجراءات المراجعة المخطط لها، بناءً على إعادة النظر في مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها والتأثير على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المهمة والإقرارات ذات الصلة الخاصة بها. ويحتوي معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩) على المزيد من الإرشادات بشأن إعادة النظر في تقييم المراجع للمخاطر.<sup>١٠</sup>

٦٣أ. لا يمكن للمراجع افتراض أن حدوث الغش أو الخطأ هو حدث منعزل بنفسه. ومن ثم، فمن المهم النظر في كيفية تأثير اكتشاف تحريف ما على مخاطر التحريف الجوهري التي تم تقييمها عند تحديد ما إذا كان التقييم لا يزال مناسباً.

٦٤أ. يتأثر حكم المراجع فيما يتعلق بأدلة المراجعة التي تُعد كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي:

- أهمية التحريف المحتمل في الإقرارات، واحتمال أن يكون له تأثير جوهري، بمفرده أو عند اقترانه بالتحريفات الأخرى المحتملة، على القوائم المالية.
- فاعلية استجابة الإدارة وأدوات الرقابة لمواجهة المخاطر.
- الخبرة المكتسبة من المراجعات السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت إجراءات المراجعة تلك قد حددت حالات معينة لغش أو خطأ.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الاعتماد عليها.
- قدرة أدلة المراجعة على الإقناع.
- فهم المنشأة وبيئتها وإطار التقرير المالي المنطبق ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

<sup>١٠</sup> معيار المراجعة (٣١٥) (المحدث في عام ٢٠١٩)، الفقرة ٣٧

٦٥أ. يُعد شكل توثيق أعمال المراجعة ومداه أمراً يخضع للحكم المهني، ويتأثر ذلك بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ونظام الرقابة الداخلية لديها ومدى توفر المعلومات من المنشأة ومنهجية المراجعة والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة.

<u>Copyright</u>	<u>حقوق التأليف والنشر</u>
<p>“This Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in August 2024 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Chartered and Professional Accountants in March 2025, 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, 2023-2024 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 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.</p>	<p>“قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في مارس ٢٠٢٥ بإعداد الترجمة العربية لكتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، طبعة عام ٢٠٢٣-٢٠٢٤ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في أغسطس ٢٠٢٤ 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 هذا الكتاب 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.</p>
<p>English language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2024 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص الإنجليزي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٤ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of the Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements © 2025 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنص العربي من كتاب إصدارات المعايير الدولية لإدارة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة © لعام ٢٠٢٥ محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ISBN: [978-1-60815-573-6]</p>	<p>العنوان الأصلي: [Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition] ردمك: [978-1-60815-573-6]</p>
<p>Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document.”</p>	<p>اتصل على permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذا المستند.”</p>