

**معيار المراجعة (٣١٥): التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من
خلال فهم المنشأة وبيئتها**

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

المعيار الدولي للمراجعة (٣١٥)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها

(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

- ١٠-٥ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها.....
- ٢٤-١١ الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.....
- ٣١-٢٥ التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.....
- ٣٢ التوثيق.....

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى(*)

- ٢٤-١١ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها.....
- ١٢١-٢٥١ الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.....
- ١٥٢-١٢٢١ التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.....
- ١٥٦-١٥٣١ التوثيق.....

الملحق الأول: مكونات الرقابة الداخلية

الملحق الثاني: الحالات والأحداث التي قد تشير لوجود مخاطر التحريف الجوهري

(*) تضمنت الفقرات التفسيرية وفقاً لقائمة المحتويات ١٥٦ فقرة، في حين أخذ رقم آخر فقرة تفسيرية في متن المعيار الرقم ١٥٥، ويرجع ذلك إلى وجود فقرتين تفسيريتين بنفس الرقم (١٣٩١). وتفايداً لهذا الإشكال، تم الالتزام بالترقيم الوارد في المعيار الدولي سواء في قائمة المحتويات أو في متن المعيار، كما تم ترقيم الفقرة التفسيرية ١٣٩١ الثانية بـ ١٣٩١.

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣١٥) "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" 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، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة.

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 التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواء كانت بسبب غش أو خطأ، على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات، من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، ومن ثم توفير أساس لتصميم وتطبيق استجابات لمخاطر التحريف الجوهري المقيّمة.

التعريفات

٤. لأغراض معايير المراجعة، تكون للمصطلحات الآتية المعاني المبينة قرين كل منها فيما يلي:
- (أ) الإقرارات: إفادات من الإدارة، سواء أكانت صريحة أو غير ذلك، يتم تضمينها في القوائم المالية، ويستخدمها المراجع للوقوف على مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحدث.
- (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 خطر ناتج عن وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.
- (ج) الرقابة الداخلية: آلية يصممها ويطبّقها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من العاملين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة، فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة. ويشير مصطلح "أدوات الرقابة" إلى أي من الجوانب الخاصة بمكون واحد أو أكثر من مكونات الرقابة الداخلية.
- (د) إجراءات تقييم المخاطر: إجراءات المراجعة المنفذة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها، سواء أكانت بسبب غش أو خطأ، على مستويي القوائم المالية والإقرارات.
- (هـ) الخطر المهم: خطر للتحريف الجوهري تم التعرف عليه وتم تقييمه، يتطلب، بحسب حكم المراجع، مراعاة خاصة عند المراجعة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

٥. يجب على المراجع تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات. ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم

المخاطر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساساً لرأي المراجعة. (راجع: الفقرات ١٠٥-١٠٥)

٦. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:

(أ) الاستفسار من الإدارة والأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية (في حال وجودها) ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة الذين بحسب حكم المراجع قد تكون لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش أو الخطأ. (راجع: الفقرات ١٣٦-١٣٦)

(ب) الإجراءات التحليلية. (راجع: الفقرات ١٤٤-١٧٧)

(ج) الملاحظة والفحص المادي. (راجع: الفقرة ١٨٤)

٧. يجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات، التي تم الحصول عليها عند قبوله للعمل أو قبوله باستمرار التعامل معه، ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري.

٨. إذا كان الشريك المسؤول عن الارتباط قد أدى ارتباطات أخرى للمنشأة، فيجب عليه أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ملائمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري.

٩. عندما يعتزم المراجع استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تجربته السابقة مع المنشأة ومن إجراءات المراجعة المنفذة في عمليات مراجعة سابقة، فيجب عليه أن يحدد ما إذا كانت هناك تغييرات قد حدثت منذ المراجعة السابقة، قد تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات للمراجعة الجارية. (راجع: الفقرتين ١٩٤، ٢٠٤)

١٠. يجب على الشريك المسؤول عن الارتباط والأعضاء الآخرين الرئيسيين في فريق الارتباط مناقشة قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري وتطبيق إطار التقرير المالي المنطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على الشريك المسؤول عن الارتباط تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها لأعضاء فريق الارتباط الذين لم يشاركوا في المناقشة. (راجع: الفقرات ٢١١-٢٤٤)

الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة

المنشأة وبيئتها

١١. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لما يلي:

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقرير المالي المنطبق. (راجع: الفقرات ٢٥٤-٣٠٤)

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:

(١) عملياتها؛

(٢) هياكل الملكية والحوكمة بها؛

(٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة والتي تخطط للقيام بها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الغرض الخاص؛

(٤) الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها،

وذلك لتمكين المراجع من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٣١١-٣٥٤)

- (ج) اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها، بما في ذلك أسباب التغيير فيها. ويجب أن يُقوّم المراجع ما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لأعمالها ومتسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة. (راجع: الفقرة ٣٦٤)
- (د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تؤدي إلى ظهور مخاطر التحريف الجوهرى. (راجع: الفقرات ٣٧١-٤٣٤)
- (هـ) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. (راجع: الفقرات ٤٤٤-٤٩٤)

الرقابة الداخلية للمنشأة

١٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالمراجعة. وعلى الرغم من أن معظم أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة تكون على الأرجح ذات علاقة بالتقرير المالي، فإن أدوات الرقابة ذات العلاقة بالتقرير المالي ليست جميعها ذات صلة بالمراجعة. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمراجع في تحديد ما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقتربها مع غيرها، تُعد ذات صلة بالمراجعة. (راجع: الفقرات ٥٠٤-٧٣٤)

طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها

١٣. عند التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم تصميم تلك الأدوات ويحدد ما إذا كان قد تم تطبيقها، وذلك عن طريق تطبيق إجراءات معينة بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة. (راجع: الفقرات ٧٤٤-٧٦٤)

مكونات الرقابة الداخلية

بيئة الرقابة

١٤. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لبيئة الرقابة. وفي إطار التوصل إلى هذا الفهم، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا:

- (أ) كانت الإدارة قد قامت، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، بنشر ثقافة قائمة على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛
- (ب) كانت مواطن القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لمكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى لم تضعفها أوجه القصور في بيئة الرقابة. (راجع: الفقرات ٧٧١-٨٧١)

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

١٥. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم عما إذا كانت لدى المنشأة آلية للقيام بما يلي:

- (أ) التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي؛
- (ب) تقدير أهمية المخاطر؛
- (ج) تقييم احتمالية حدوثها؛
- (د) البت في التصرفات التي سيتم اتخاذها لمواجهة تلك المخاطر. (راجع: الفقرة ٨٨١)

١٦. إذا كانت المنشأة قد وضعت مثل هذه الآلية (المشار إليها فيما بعد بلفظ "آلية المنشأة لتقييم المخاطر")، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لها وللنتائج المترتبة عليها. وإذا تعرف المراجع على مخاطر

للتحريف الجوهرى فشلت الإدارة في التعرف عليها، فيجب عليه أن يُقوّم ما إذا كان هناك خطر كامن من نوع يتوقع المراجع أن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كانت ستقوم بالتعرف عليه. وفي حالة وجود مثل هذا الخطر، فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لسبب إخفاق تلك الآلية في التعرف عليه، وأن يُقوّم ما إذا كانت الآلية مناسبة لظروفه، أو يحدد ما إذا كان هناك قصور مهم في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بآلية المنشأة لتقييم المخاطر.

١٧. إذا لم تضع المنشأة مثل هذه الآلية، أو كانت لديها آلية يتم اتباعها فقط عند وجود الخطر، فيجب على المراجع أن يناقش مع الإدارة ما إذا كان قد تم التعرف على مخاطر الأعمال ذات الصلة بأهداف التقرير المالي، وكيف تمت مواجهتها. ويجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كان عدم وجود آلية موثقة لتقييم المخاطر هو أمر مناسب في ظل الظروف القائمة، أو يحدد ما إذا كان ذلك يمثل قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية. (راجع: الفقرة ٨٩١)

نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات

١٨. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لنظام المعلومات، ومن بينه آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، بما في ذلك المجالات الآتية: (راجع: الفقرات ٩٠١-٩٢٠، ٩٥١، ٩٦١)

- (أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة التي تُعد ذات أهمية بالنسبة للقوائم المالية؛
 - (ب) الإجراءات في كل من نظم تقنية المعلومات والنظم اليدوية، التي يتم بها إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية؛
 - (ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية التي تُستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها؛ ويشمل هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وهذه السجلات قد تكون يدوية أو إلكترونية؛
 - (د) كيفية تسجيل نظام المعلومات للأحداث والظروف، بخلاف المعاملات، المهمة للقوائم المالية؛
 - (هـ) آلية التقرير المالي المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المهمة؛
 - (و) أدوات الرقابة المحيطة ببيود اليومية، بما في ذلك قيود اليومية غير القياسية المستخدمة لتسجيل التعديلات أو المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة. (راجع: الفقرتين ٩٣١، ٩٤١)
- ويجب أن يتضمن هذا الفهم لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي الجوانب ذات الصلة في ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

١٩. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمر المهمة التي تتعلق بالتقرير المالي، بما في ذلك: (راجع: الفقرتين ٩٧١، ٩٨١)

(أ) الاتصالات بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة؛

(ب) الاتصالات الخارجية، مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.

أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة

٢٠. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة التي يعتقد المراجع بضرورة فهمها لتقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى القرارات وتصميم إجراءات

المراجعة الإضافية استجابة للمخاطر المقيّمة. ولا تتطلب المراجعة فهماً لجميع أنشطة الرقابة ذات العلاقة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات وكل رصيد حساب وكل إفصاح مهم في القوائم المالية، أو بكل إقرار ذي صلة بهم. (راجع: الفقرات ٩٩١-١٠٦)

٢١. عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لكيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تقنية المعلومات. (راجع: الفقرات ١٠٧١-١٠٩١)

متابعة أدوات الرقابة

٢٢. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم للأنشطة الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتقرير المالي، بما في ذلك تلك التي لها علاقة بأنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة، وكيفية اتخاذ المنشأة للتصرفات التصحيحية لعلاج أوجه القصور في أدواتها الرقابية. (راجع: الفقرات ١١٠٠-١١٢٤)

٢٣. في حالة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة،^١ فيجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات ووظيفة المراجعة الداخلية وموقعها التنظيمي والأنشطة التي نفذتها أو التي ستنفذها. (راجع: الفقرات ١١٣٤-١٢٠٠)

٢٤. يجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لمصادر المعلومات المستخدمة في أنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة، والأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها. (راجع: الفقرة ١٢١١)

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

٢٥. يجب على المراجع التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها:

(أ) على مستوى القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات ١٢٢٤-١٢٥٠)

(ب) على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (راجع: الفقرات ١٢٦١-١٣١١)

لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

٢٦. ولهذا الغرض، يجب على المراجع أن يقوم بما يلي:

(أ) التعرف على المخاطر أثناء عملية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم أدوات الرقابة ذات الصلة المتعلقة بتلك المخاطر، وعن طريق النظر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات (بما في ذلك الجوانب النوعية والكمية لتلك الإفصاحات) في القوائم المالية؛ (راجع: الفقرات ١٣٢١-١٣٦٤)

(ب) تقييم المخاطر التي تم التعرف عليها، وتقويم ما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر شيوعاً بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات؛

(ج) ربط المخاطر التي تم التعرف عليها بما يمكن أن يحدث من أخطاء على مستوى الإقرارات، مع الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة التي ينوي المراجع اختبارها؛ (راجع: الفقرات ١٣٧١-١٣٩٤)

(د) النظر في احتمالية حدوث تحريف، بما في ذلك إمكانية حدوث تحريفات متعددة، وما إذا كان التحريف المحتمل يمكن أن يؤدي إلى حدوث تحريف جوهري. (راجع: الفقرة ١٤٠١)

^١ يعرّف معيار المراجعة (٦١٠) "استخدام عمل المراجعين الداخليين"، في الفقرة ١٤ (أ)، مصطلح "وظيفة المراجعة الداخلية" لأغراض معايير المراجعة.

المخاطر التي تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة

٢٧. كجزء من تقييم المخاطر، على النحو الموضح في الفقرة ٢٥، يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان أي من المخاطر التي تم التعرف عليها تُعد بحسب حكم المراجع خطراً مهماً. وعند ممارسة هذا الحكم، يجب على المراجع أن يستبعد تأثيرات أدوات الرقابة التي تم التعرف عليها فيما يتعلق بالخطر.
٢٨. عند ممارسة الحكم فيما يتعلق بتحديد المخاطر المهمة، يجب على المراجع أن ينظر على الأقل فيما يلي:
- (أ) ما إذا كان الخطر يُعد خطر غش؛
- (ب) ما إذا كان الخطر يتعلق بتطورات مهمة حدثت مؤخراً، سواءً كانت اقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك، ومن ثم تتطلب اهتماماً خاصاً؛
- (ج) مدى تعقّد المعاملات؛
- (د) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة مع أطراف ذات علاقة؛
- (هـ) درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر، خاصةً تلك المقاييس التي تنطوي على مدى واسع من عدم تأكيد القياس؛
- (و) ما إذا كان الخطر ينطوي على معاملات مهمة تمت خارج مسار العمل الطبيعي للمنشأة، أو معاملات تبدو غير معتادة لأي أسباب أخرى. (راجع: الفقرات ١٤١-١٤٥)
٢٩. إذا حدد المراجع وجود خطر مهم، فيجب عليه أن يتوصل إلى فهم لأدوات الرقابة الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، ذات الصلة بذلك الخطر. (راجع: الفقرات ٤٦-٤٨)

مخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة

٣٠. فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يكون من غير الممكن أو من غير العملي، بحسب حكم المراجع، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط. وقد ترتبط هذه المخاطر بتسجيل غير دقيق أو غير مكتمل لفئات معاملات أو أرصدة حسابات روتينية ومهمة، تسمح خصائصها عادةً بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي محدود أو منعدم. وفي مثل تلك الحالات، تكون أدوات الرقابة في المنشأة على هذه المخاطر ذات صلة بالمراجعة ويجب على المراجع أن يتوصل إلى فهم لها. (راجع: الفقرات ٤٩-١٥١)

إعادة النظر في تقييم المخاطر

٣١. قد يتغير تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات خلال سير المراجعة، نتيجة للحصول على أدلة مراجعة إضافية. وفي الظروف التي يحصل فيها المراجع على أدلة مراجعة من تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، وتبين أن أياً منها يتناقض مع أدلة المراجعة التي بنى المراجع في الأصل التقييم عليها، فيجب على المراجع إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك. (راجع: الفقرة ١٥٢)

التوثيق

٣٢. يجب على المراجع أن يُضْمَنَ في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي:
- (أ) المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط، متى كانت مطلوبة بمقتضى الفقرة ١٠، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها؛

٢ معيار المراجعة (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة"، الفقرات ٨-١١، و٦١

- (ب) العناصر الأساسية للفهم الذي تم التوصل إليه فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المحددة في الفقرة ١١ وكل مكون من مكونات الرقابة الداخلية المحددة في الفقرات ١٤-٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم التوصل إلى هذا الفهم من خلالها؛ وإجراءات تقييم المخاطر المُنفَّذة؛
- (ج) مخاطر التحريف الجوهري التي تم التعرف عليها وتم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى الإقرارات وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٥؛
- (د) المخاطر التي تم التعرف عليها، وأدوات الرقابة ذات العلاقة التي توصل المراجع إلى فهم بشأنها، نتيجة للمتطلبات الواردة في الفقرات ٢٧-٣٠. (راجع: الفقرات ١٥٣-١٥٦)

المواد التطبيقية والمواد التفسيرية الأخرى

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها (راجع: الفقرة ٥)

١٠. يُعد التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية لديها (يُشار إليه فيما بعد بلفظ "فهم المنشأة")، عملية مستمرة ومتجددة تتألف من جمع المعلومات وتحديثها وتحليلها طوال المراجعة. ويضع هذا الفهم إطاراً مرجعياً يخطط المراجع من خلاله للمراجعة ويمارس من خلاله الحكم المهني طوال المراجعة، على سبيل المثال، عندما يقوم بما يلي:

- تقييم مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية؛
- تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار المراجعة (٣٢٠)؛
- النظر في مدى مناسبة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وكفاية الإفصاح في القوائم المالية؛
- تحديد المجالات ذات العلاقة بالمبالغ أو الإفصاحات في القوائم المالية، التي قد تتطلب مراعاة خاصة عند المراجعة، على سبيل المثال: المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة؛ أو عند النظر في الغرض التجاري للمعاملات؛
- وضع توقعات لاستخدامها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية؛
- الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المُقيّمة، بما في ذلك تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة؛
- تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، مثل مدى مناسبة الافتراضات وإفادات الإدارة المكتوبة والشفهية.

٢١. قد يستخدم المراجع المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها كأدلة مراجعة لدعم تقييمات مخاطر التحريف الجوهري. وبالإضافة إلى ذلك، قد يحصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، والإقرارات ذات العلاقة، وبشأن الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، حتى وإن كانت إجراءات المراجعة هذه لم يكن مخططاً لها أن تكون إجراءات أساس أو اختبارات لأدوات الرقابة. وقد يختار

^٢ معيار المراجعة (٣٢٠) "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"

المراجع أيضاً تنفيذ الإجراءات الأساس أو اختبارات أدوات الرقابة بالتزامن مع إجراءات تقييم المخاطر، متى كان من الكفاءة القيام بذلك.

٣أ. يستخدم المراجع الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب. ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمراجع فيما إذا كان الفهم الذي تم التوصل إليه كافياً للوفاء بالهدف المحدد في هذا المعيار. ويكون الفهم العام المطلوب من المراجع أقل عمقاً مما لدى الإدارة فيما يتعلق بإدارة المنشأة.

٤أ. تتضمن المخاطر المطلوب تقييمها كلاً من المخاطر التي بسبب الخطأ والتي بسبب الغش، ويغطي هذا المعيار كليهما. 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.^٤

٥أ. بالرغم من أن المراجع مطالب بتنفيذ جميع إجراءات تقييم المخاطر المبينة في الفقرة ٦ أثناء التوصل إلى الفهم المطلوب للمنشأة (انظر الفقرات ١١-٢٤)، فإنه غير مطالب بتنفيذ جميع هذه الإجراءات لكل جانب من جوانب ذلك الفهم. وقد يتم تنفيذ إجراءات أخرى إذا كانت المعلومات التي سيتم الحصول عليها من هذه الإجراءات مفيدة في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري. ومن أمثلة هذه الإجراءات ما يلي:

- فحص المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية، مثل المجالات التجارية والاقتصادية؛ أو تقارير المحللين أو البنوك أو وكالات التصنيف؛ أو المنشورات التنظيمية أو المالية.
- إجراء استفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو من خبراء التقييم الذين استعانت بهم المنشأة.

الاستفسارات من الإدارة ووظيفة المراجعة الداخلية والأفراد الآخرين داخل المنشأة (راجع: الفقرة ٦(أ))

٦أ. تأتي معظم المعلومات التي يحصل عليها المراجع من خلال استفساراته من الإدارة ومن المسؤولين عن التقرير المالي. ويمكن للمراجع أيضاً أن يحصل على المعلومات من خلال الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية، إذا كانت المنشأة تحتوي على تلك الوظيفة، ومن الأفراد الآخرين داخل المنشأة.

٧أ. يمكن للمراجع أيضاً أن يحصل على المعلومات أو على وجهة نظر مختلفة بشأن التعرف على مخاطر التحريف الجوهري من خلال الاستفسار من أفراد آخرين داخل المنشأة ومن موظفين آخرين في مستويات السلطة المختلفة. ومثال ذلك:

- قد تساعد الاستفسارات الموجهة للمكلفين بالحوكمة المراجع في فهم البيئة التي تُعد فيها القوائم المالية. ويحدد معيار المراجعة (٢٦٠) أهمية الاتصال المتبادل الفعال في مساعدة المراجع في الحصول على المعلومات من المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.
- قد يساعد الاستفسار من الموظفين القائمين على إنشاء المعاملات المعقدة أو غير المعتادة، ومعالجتها وتسجيلها، المراجع في تقييم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.
- قد توفر الاستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي معلومات بشأن أمور مثل الدعاوى القضائية، والالتزام بالأنظمة واللوائح، والمعرفة بالغش الفعلي أو المشتبه فيه الذي يؤثر على المنشأة، والضمانات، والتزامات ما بعد البيع، والترتيبات (مثل الشروط المشتركة) مع شركاء العمل، وما تعنيه شروط العقود.

^٤ معيار المراجعة (٢٤٠) "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرات ١٣-٢٥

^٥ معيار المراجعة (٢٦٠) "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٤(ب)

- قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي التسويق أو المبيعات معلومات عن التغييرات في الاستراتيجيات التسويقية للمنشأة أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية مع العملاء.
 - قد توفر الاستفسارات الموجهة لقسم إدارة المخاطر (أو للقائمين بهذه الأدوار الوظيفية) معلومات عن المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي قد تؤثر على التقرير المالي.
 - قد توفر الاستفسارات الموجهة لموظفي نظم المعلومات معلومات عن التغييرات في النظم، أو حالات فشل النظم والرقابة، أو المخاطر المرتبطة بنظم المعلومات الأخرى.
٨. حيث إن التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها هو عملية مستمرة ومتجددة، فقد يستمر المراجع في توجيه الاستفسارات طوال ارتباط المراجعة.

الاستفسار من وظيفة المراجعة الداخلية

٩. 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، 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 الأعمال، وربما تكون قد توصلت إلى نتائج استناداً إلى عملها، مثل التعرف على أوجه القصور في الرقابة أو مخاطر الرقابة، وقد تساهم هذه النتائج بصورة قيمة في فهم المراجع للمنشأة أو تقييمات المراجع للمخاطر أو في جوانب المراجعة الأخرى. ولهذا، ينبغي على المراجع القيام بتلك الاستفسارات سواء كان يتوقع أو لا يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، أو تقليص مداها^٦. وقد تتعلق الاستفسارات التي لها أهمية خاصة بالأمور التي أثارها وظيفة المراجعة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة ونواتج آلية تقييم المخاطر التي طبقتها الوظيفة.

١٠. إذا تبين أن هناك نتائج قد تكون ذات صلة بالتقرير المالي والمراجعة، استناداً إلى الردود على استفسارات المراجع، فقد يرى المراجع أنه من المناسب أن يطلع 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 أعدت للعرض على الإدارة أو للمكلفين بالحوكمة والتي تصف نتائج المعايير التي قامت بها وظيفة المراجعة الداخلية.

١١. إضافة إلى ما سبق، ووفقاً لمعيار المراجعة (٢٤٠)، 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.

١٢. 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.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (راجع: الفقرة ٦(أ))

١٣. 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

^٦ المتطلبات ذات الصلة منصوص عليها في معيار المراجعة (٦١٠).

^٧ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ٢٠

الرقابة الداخلية المراجعين في التعرف على الخطر الناتج عن عدم الالتزام الجوهري بالأنظمة واللوائح المنطبقة، وخطر أوجه القصور في الرقابة الداخلية على التقرير المالي.

الإجراءات التحليلية (راجع: الفقرة ٦(ب))

١٤أ. قد تؤدي الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر إلى التعرف على جوانب من المنشأة لم يكن المراجع على علم بها، قد تساعده في تقييم مخاطر التحريف الجوهري بغرض توفير أساس لتصميم الاستجابات وتطبيقها لمواجهة المخاطر المقيّمة. وقد تشمل الإجراءات التحليلية التي يتم تأديتها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر على معلومات مالية وغير مالية، على سبيل المثال، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع بالقدم المربع أو حجم السلع المباعة.

١٥أ. قد تساعد الإجراءات التحليلية في التعرف على وجود معاملات أو أحداث غير معتادة ومبالغ ومعدلات واتجاهات قد تشير إلى أمور 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.

١٦أ. ومع ذلك، فعندما تستخدم الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة على مستوى عالٍ (وهو ما قد يكون عليه الحال عند تنفيذ الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر)، فإن نتائج تلك الإجراءات التحليلية توفر فقط مؤشراً مبدئياً عاماً حول احتمالية وجود تحريف جوهري. وبناءً عليه في مثل هذه الحالات، فإن النظر في المعلومات الأخرى التي تم جمعها عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري إلى جانب نتائج تلك الإجراءات التحليلية قد يساعد المراجع في فهم وتقويم نتائج الإجراءات التحليلية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٧أ. قد لا يكون لدى بعض المنشآت الأصغر معلومات مالية أولية أو شهرية يُمكن أن يتم استخدامها لأغراض الإجراءات التحليلية. وفي هذه الظروف، وعلى الرغم من قدرة المراجع على أداء إجراءات تحليلية محدودة لأغراض التخطيط للمراجعة، أو الحصول على بعض المعلومات من خلال الاستفسار، فإن المراجع قد يحتاج للتخطيط لتنفيذ الإجراءات التحليلية بغية التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها عندما تتوفر مسودة أولية من القوائم المالية الخاصة بالمنشأة.

الملاحظة والفحص المادي (راجع: الفقرة ٦(ج))

١٨أ. قد تدعم الملاحظة والفحص المادي الاستفسارات من الإدارة والأفراد الآخرين، وقد يوفران كذلك معلومات حول المنشأة وبيئتها. ومن أمثلة مثل هذه الإجراءات الملاحظة أو الفحص المادي لما يلي:

- عمليات المنشأة.
- المستندات (مثل خطط واستراتيجيات الأعمال) والسجلات والأدلة الإرشادية لإجراءات الرقابة الداخلية.
- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة ربع السنوية والقوائم المالية الأولية) والمكلفين بالحوكمة (مثل محاضرات اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقر المنشأة ومرافق المصانع.

المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة (راجع: الفقرة ٩)

١٩أ. إن التجربة السابقة للمراجع مع المنشأة وإجراءات المراجعة التي تم تنفيذها في عمليات المراجعة السابقة قد توفر له معلومات حول أمور مثل:

- التحريفات السابقة وما إذا كانت قد صُححت في الوقت المناسب.
- طبيعة المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية فيها (بما في ذلك أوجه القصور في الرقابة الداخلية).
- التغيرات المهمة التي مرت بها المنشأة أو عملياتها منذ الفترة المالية السابقة، والتي قد تساعد المراجع في التوصل إلى فهم كافٍ للمنشأة بغية التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها.
- أنواع معينة من المعاملات والأحداث أو أرصدة الحسابات الأخرى (والإفصاحات المتعلقة بها) التي يواجه فيها المراجع صعوبة في تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية، على سبيل المثال، بسبب تعقدها.

٢٠أ. يتعين على المراجع تحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة لا تزال ملائمة، إذا كان ينوي استخدام تلك المعلومات لتحقيق أهداف المراجعة الجارية. وهذا لأن التغيرات في بيئة الرقابة قد تؤثر، على سبيل المثال، على مدى ملاءمة المعلومات التي تم الحصول عليها في السنة السابقة. ولتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت يمكن أن تؤثر على مدى ملاءمة هذه المعلومات، فإن المراجع قد يطرح استفسارات وينفذ إجراءات مراجعة أخرى مناسبة، مثل إجراء اختبارات التتبع للنظم ذات الصلة.

المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط (راجع: الفقرة ١٠)

٢١أ. إن المناقشة بين أعضاء فريق الارتباط حول قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهري:

- توفر الفرصة لأعضاء فريق الارتباط الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسؤول عن الارتباط، لعرض وجهة نظرهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة.
 - تسمح لأعضاء فريق الارتباط بتبادل المعلومات حول مخاطر الأعمال التي تتعرض لها المنشأة، وحول كيفية ومواضع تعرض القوائم المالية للتحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ.
 - تساعد في إكساب أعضاء فريق الارتباط فهماً أفضل لإمكانية حدوث تحريف جوهري في القوائم المالية في المجالات المعنية المسندة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات المراجعة التي يؤديها على الجوانب الأخرى للمراجعة، بما في ذلك القرارات المتعلقة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
 - توفر 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.
- وينص معيار المراجعة (٢٤٠) على المزيد من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بالمناقشة بين أعضاء فريق الارتباط حول مخاطر الغش.^٨
- ٢٢أ. كجزء من المناقشة المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ بين أعضاء فريق الارتباط، فإن مراعاة متطلبات الإفصاحات المحددة في إطار التقرير المالي المنطبق تساعد في التعرف على مواطن مخاطر التحريف الجوهري فيما يتعلق بتلك الإفصاحات في وقت مبكر من المراجعة. ومن أمثلة الأمور التي قد يناقشها فريق الارتباط:
- التغيرات في متطلبات التقرير المالي التي قد تؤدي إلى إفصاحات مهمة جديدة أو معدلة؛

^٨ معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرة ١٦

- التغييرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالى 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.

أ٢٣. ليس من الضروري أو العملي دائماً أن تضم المناقشة جميع الأعضاء (على سبيل المثال، عند تنفيذ مراجعة 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 أن ذلك مناسباً، أولئك الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة خاصة، والمسؤولين عن مراجعة المكونات، فيما يقوم بتفويض النقاش مع الأعضاء الآخرين، أخذاً في الحسبان مدى الاتصال الذي يُعد ضرورياً طوال عمل فريق الارتباط. وقد يكون من المفيد وضع خطة للاتصالات بموافقة الشريك المسؤول عن الارتباط.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٤. يتم تنفيذ العديد من عمليات المراجعة الصغيرة بشكل كامل من قبل الشريك المسؤول عن الارتباط (الذي قد يكون محاسب قانوني فرد). وفي مثل تلك المواقف، يكون الشريك المسؤول عن الارتباط، الذي قام بمفرده بالتخطيط للمراجعة، هو المسؤول عن قابلية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة للتحريف الجوهرى بسبب الغش أو الخطأ.

الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة

المنشأة وبيئتها

عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الأخرى (راجع: الفقرة ١١ (أ))

عوامل الصناعة

- أ٢٥. تشمل عوامل الصناعة ذات الصلة ظروف الصناعة، مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين الموردين والعملاء والتطورات التقنية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:
- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والطاقة الاستيعابية والتنافس في الأسعار.
 - الأنشطة الدورية أو الموسمية.
 - تقنيات الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
 - إمدادات الطاقة وتكلفتها.

أ٢٦. قد تتسبب الصناعة التي تعمل بها المنشأة في ظهور مخاطر خاصة للتحريف الجوهرى، بسبب طبيعة العمل أو درجة التنظيم. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على تقديرات مهمة للإيرادات والمصروفات، تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهرى. وفي مثل هذه الحالات، فمن المهم أن يتضمن فريق الارتباط أعضاء لديهم ما يكفي من المعرفة والخبرة الملائمة.^٩

^٩ معيار المراجعة (٢٢٠) "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٤

العوامل التنظيمية

٢٧٠. تشمل العوامل التنظيمية ذات الصلة البيئة التنظيمية. وتتضمن البيئة التنظيمية أموراً من بينها إطار التقرير المالي المنطبق والبيئة النظامية والسياسية. ومن أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان:

- المبادئ المحاسبية والممارسات الخاصة بصناعة معينة.
- الإطار التنظيمي لصناعة خاضعة للتنظيم، بما في ذلك متطلبات الإفصاح.
- الأنظمة واللوائح التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة، بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشر.
- فرض الضرائب (الضرائب على دخل الشركات والضرائب الأخرى).
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء 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 التعريف الجمركية أو قيود التجارة.
- المتطلبات البيئية ذات الأثر على الصناعة وأعمال المنشأة.

٢٨٠. يتضمن معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) بعض المتطلبات الخاصة المتعلقة بالإطار النظامي والتنظيمي المنطبق على المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة.^{١٠}

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٩٠. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد تؤثر الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى على عمليات المنشأة. ويعد أخذ مثل تلك العناصر في الحسبان ضرورياً عند التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.

العوامل الخارجية الأخرى

٣٠٠. من أمثلة 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.

طبيعة المنشأة (راجع: الفقرة ١١(ب))

٣١٠. من خلال فهم طبيعة المنشأة يستطيع المراجع فهم بعض الأمور، مثل:

- ما إذا كان للمنشأة هيكل معقد، على سبيل المثال، مع منشآت تابعة أو مكونات أخرى في مواقع متعددة. وغالباً، يرتبط بالهيكل المعقد قضايا قد تنشأ عنها مخاطر تحريف جوهري. 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 بشكل كافٍ عن تلك القضايا في القوائم المالية.
- الملكية والعلاقات بين الملاك والأشخاص أو المنشآت الأخرى. ويساعد هذا الفهم المراجع في تحديد ما إذا كانت المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم التعرف عليها والمحاسبة عنها بشكل سليم وتم الإفصاح عنها بشكل كافٍ في القوائم المالية. ويحدد معيار

^{١٠} معيار المراجعة (٢٥٠) (المعدل) "مراعاة الأنظمة واللوائح عند مراجعة القوائم المالية"، الفقرة ١٣

المراجعة (٥٥٠) ١١ متطلبات ويقدم إرشادات بشأن اعتبارات المراجع ذات الصلة بالأطراف ذات علاقة.

٣٢٤. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لطبيعة المنشأة ما يلي:

● عمليات المنشأة مثل:

- طبيعة مصادر الإيرادات، والمنتجات أو الخدمات، والأسواق، بما في ذلك المشاركة في التجارة الإلكترونية مثل المبيعات وأنشطة التسويق على الإنترنت.
- إجراء 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.
- العملاء الرئيسيون وموردو البضائع ومقدمو الخدمات المهمون، وترتيبات التوظيف (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 التوظيف).
- أنشطة البحث والتطوير والإنفاق عليها.
- المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

● 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 منشآت غير موحدة، بما في ذلك شركات التضامن والمشروعات المشتركة والمنشآت ذات الغرض الخاص.

● التمويل والأنشطة التمويلية، مثل:

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

١١ معيار المراجعة (٥٥٠) "الأطراف ذات العلاقة"

● ممارسات التقرير المالي، 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 للبنوك أو البحث والتطوير لشركات الأدوية).
- إثبات الإيرادات.
- المحاسبة عن القيم العادلة.
- الأصول والالتزامات والمعاملات المقومة بالعملة 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 الأجور التي تُدفع على أساس الأسهم).

٣٣٤. قد تؤدي التغييرات المهمة في المنشأة عن الفترات السابقة إلى ظهور مخاطر للتحريف الجوهري أو تغييرها.

طبيعة المنشآت ذات الغرض الخاص

٣٤٤. المنشأة ذات الغرض الخاص (يُشار إليها أحياناً بلفظ الأداة ذات الغرض الخاص) هي منشأة تؤسس عادةً لغرض ضيق ومحدد تماماً، مثل إبرام عقد إيجار أو توريق أصول مالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة مساهمة، أو صندوق أمانة، أو شركة تضامن، أو منشأة ليست لها صفة اعتبارية. وقد تقوم المنشأة التي تم تأسيس المنشأة ذات الغرض الخاص لمصلحتها بتحويل الأصول المالية إلى هذه المنشأة الأخيرة (على سبيل المثال، كجزء من إلغاء إثبات معاملة تنطوي على أصول مالية)، أو الحصول على حق استخدام أصول المنشأة ذات الغرض الخاص، 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.^{١١}

٣٥٤. تحدد أطر التقرير المالي في الغالب حالات تفصيلية تُعتبر أنها 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 تكون المنشأة ذات الغرض الخاص طرفاً فيها.

اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية (راجع: الفقرة ١١(ج))

٣٦٤. قد يشتمل فهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها على أمور، مثل:

- الطرق التي تستخدمها المنشأة للمحاسبة عن المعاملات المهمة وغير المعتادة.
- تأثير السياسات المحاسبية المهمة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة التي تفتقر إلى الإرشادات الملزمة أو التوافق في الآراء.
- التغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة.
- معايير التقرير المالي والأنظمة واللوائح التي تُعد جديدة بالنسبة للمنشأة، وتوقيت وكيفية إقرار المنشأة لهذه المتطلبات.

^{١١} معيار المراجعة (٥٥٠)، الفقرة ٧٤

الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر الأعمال ذات الصلة (راجع: الفقرة ١١ (د))

٣٧١. تزاو المنشأة أعمالها في سياق عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والعوامل الداخلية والخارجية الأخرى. وللتعامل مع هذه العوامل تقوم إدارة المنشأة أو المكلفون بالحوكمة بتحديد الأهداف، التي تُعد بمثابة الخطط العامة للمنشأة. وتمثل الاستراتيجيات المناهج التي تعتزم إدارة المنشأة من خلالها تحقيق أهدافها. وقد تتغير استراتيجيات وأهداف المنشأة على مدار الوقت.

٣٨١. يُعد خطر الأعمال أوسع نطاقاً من خطر التحريف الجوهرى في القوائم المالية، رغم أنه يتضمن هذا الأخير. وقد ينجم خطر الأعمال عن التغيير أو التعقيد. وقد يؤدي أيضاً الفشل في إدراك الحاجة للتغيير إلى خطر الأعمال. وقد ينشأ خطر الأعمال، على سبيل المثال، من:

- 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 ومخاطر تتعلق بالسمعة.

٣٩١. إن فهم مخاطر الأعمال التي تواجه المنشأة يرفع من إمكانية التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى، وذلك لأن معظم مخاطر الأعمال سترتب لها في النهاية تبعات مالية، ومن ثم فإن لها تأثيراً على القوائم المالية. ومع ذلك، فإن المراجع ليس مسؤولاً عن التعرف على جميع مخاطر الأعمال أو تقييمها لأن مخاطر الأعمال لا تنشأ عنها جميعها مخاطر للتحريف الجوهرى.

٤٠١. من أمثلة الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند التوصل إلى فهم لأهداف المنشأة واستراتيجياتها ومخاطر أعمالها ذات الصلة التي قد ينتج عنها خطر تحريف جوهرى في القوائم المالية ما يلي:

- تطورات الصناعة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في عدم امتلاك المنشأة للأفراد أو الخبرات اللازمة للتعامل مع التغيرات في تلك الصناعة).
- المنتجات والخدمات الجديدة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في تزايد الالتزامات المرتبطة بالمنتج).
- التوسع في حجم العمل (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في عدم تقدير الطلب بدقة).
- المتطلبات المحاسبية الجديدة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في التطبيق غير المكتمل أو غير السليم، أو ارتفاع التكاليف).
- المتطلبات التنظيمية (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في تزايد التعرض للمخاطر القانونية).
- متطلبات التمويل الحالية والمرتبقة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في فقدان التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على الوفاء بالمتطلبات).
- استخدام تقنية المعلومات (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في عدم توافق النظم والآليات).
- تأثيرات تطبيق إحدى الاستراتيجيات، وبشكل خاص أي تأثيرات تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة (قد يتمثل خطر الأعمال ذو الصلة المحتمل، على سبيل المثال، في التطبيق غير المكتمل أو غير السليم).

٤١٤ . قد يكون لخطر الأعمال تبعات فورية على خطر التحريف الجوهري لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات على مستوى القرارات أو على مستوى القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يرفع خطر الأعمال الناتج عن انكماش قاعدة العملاء من خطر التحريف الجوهري المرتبط بتقويم المبالغ مستحقة التحصيل. ومع ذلك، فإن نفس الخطر، خاصةً عندما يقترن بانكماش في الاقتصاد، قد تكون له تبعات على المدى الطويل ينبغي أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تقييم مدى مناسبة الافتراض المتعلق بالاستمرارية. ولذلك، يُنظر فيما إذا كان خطر الأعمال قد يؤدي إلى خطر تحريف جوهري في ضوء ظروف المنشأة. ويحتوي الملحق الثاني على أمثلة للحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري.

٤٢٤ . تقوم الإدارة عادةً بالتعرف على مخاطر الأعمال وتضع مناهج لمواجهةها. وتُعد آلية تقييم ذلك الخطر جزءاً من الرقابة الداخلية، وقد تمت مناقشتها في الفقرة ١٥ والفقرتين ٨٨١ و٨٩٠.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٤٣٤ . بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، قد تتأثر "أهداف الإدارة" بالمخاوف المتعلقة بالمساءلة العامة وقد تتضمن أهدافاً مصدرها الأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى.

قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة (راجع: الفقرة ١١٠(د))

٤٤٤ . تقوم الإدارة وغيرها بقياس وفحص الأمور التي يرونها مهمة. وتخلق مقاييس الأداء، سواءً كانت خارجية أو داخلية، وضغوطاً على المنشأة. وقد تدفع هذه الضغوط، بدورها، الإدارة إلى اتخاذ تصرفات لتحسين أداء المنشأة أو لتحريف القوائم المالية. وبناءً عليه، يساعد فهم مقاييس أداء المنشأة المراجع في النظر فيما إذا كانت الضغوط لتحقيق مستهدفات الأداء قد تدفع الإدارة إلى اتخاذ تصرفات تزيد من مخاطر التحريف الجوهري، بما في ذلك المخاطر التي بسبب الغش. انظر معيار المراجعة (٢٤٠) لمعرفة المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بمخاطر الغش.

٤٥٤ . يختلف قياس وفحص الأداء المالي عن متابعة أدوات الرقابة (تمت مناقشتها كأحد مكونات الرقابة الداخلية في الفقرات ١١٠-١٢١)، رغم أن أغراضهما قد تتداخل:

- يكون قياس وفحص الأداء موجهاً نحو ما إذا كان أداء المنشأة يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف ثالثة).

- تكون متابعة أدوات الرقابة معنية بشكل خاص بالتشغيل الفعال للرقابة الداخلية.

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

٤٦٤ . من أمثلة المعلومات، التي يتم إنتاجها داخلياً، والتي تستخدمها الإدارة في قياس وفحص الأداء المالي، والتي قد يأخذها المراجع في الحسبان، 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 المستويات الأخرى.

- مقاييس أداء الموظفين وسياسات الأجور التشغيلية.

- مقارنة أداء المنشأة بأداء المنافسين لها.

٤٧٤ . يمكن للأطراف الخارجية أيضاً قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة. فعلى سبيل المثال، قد تمثل المعلومات الخارجية، مثل تقارير المحللين وتقارير وكالات التصنيف الائتماني، معلومات مفيدة للمراجع. ويمكن الحصول في الغالب على مثل هذه التقارير من المنشأة التي يتم مراجعتها.

٤٨٤ . قد تسلط المقاييس الداخلية الضوء على نتائج أو اتجاهات غير متوقعة تتطلب من الإدارة تحديد مسبباتها واتخاذ تصرف تصحيحي بشأنها (بما في ذلك، في بعض الحالات، اكتشاف وتصحيح التحريفات في الوقت المناسب). وقد ترشد مقاييس الأداء المراجع أيضاً إلى وجود مخاطر تتعلق بتحريف 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. وقد تشير مثل تلك المعلومات، خاصةً عند اقترانها بعوامل أخرى مثل المكافآت القائمة على الأداء أو الأجور التشجيعية، إلى احتمال خطر تحيز الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤٩٤ . لا توجد في الغالب لدى المنشآت الأصغر آليات لقياس وفحص الأداء المالي. وقد يكشف الاستفسار من الإدارة عن اعتمادها على مؤشرات رئيسية معينة لتقويم الأداء المالي واتخاذ التصرف المناسب. وإذا أشارت مثل هذه الاستفسارات إلى عدم قياس أو فحص الأداء، فقد يكون هناك ارتفاع في مخاطر عدم اكتشاف التحريفات وتصحيحها.

الرقابة الداخلية للمنشأة (رابعاً: الفقرة ١٢)

٥٠٤ . يساعد فهم الرقابة الداخلية المراجع في التعرف على أنواع التحريفات المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الجوهري، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

٥١٤ . تنقسم المادة التطبيقية التالية المتعلقة بالرقابة الداخلية إلى أربعة أقسام، بيانها كالاتي:

- الطبيعة العامة للرقابة الداخلية وخصائصها.
- أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة.
- طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها.
- مكونات الرقابة الداخلية.

الطبيعة العامة للرقابة الداخلية وخصائصها

غرض الرقابة الداخلية

٥٢٤ . يتم تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها والحفاظ عليها لمواجهة مخاطر الأعمال التي تم التعرف عليها والتي تهدد تحقيق أي من أهداف المنشأة التي تتعلق بما يلي:

- إمكانية الاعتماد على التقرير المالي للمنشأة؛
- فاعلية وكفاءة عمليات المنشأة؛
- التزام المنشأة بالأنظمة واللوائح المنطبقة.

وتتباين طريقة تصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها والحفاظ عليها بحسب حجم المنشأة ومدى تعقيدها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٥٣٤ . قد تستخدم المنشآت الأصغر وسائل أقل تنظيماً وآليات وإجراءات أبسط لتحقيق أهدافها.

محدودية الرقابة الداخلية

- ٥٤أ إن الرقابة الداخلية، مهما بلغت فاعليتها، لن توفر للمنشأة إلا تأكيداً معقولاً عن تحقيق أهداف التقرير المالي للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق تلك الأهداف بالمحدودية الملازمة للرقابة الداخلية. ويعود ذلك إلى حقيقة أن الحكم البشري في اتخاذ القرارات قد يكون معيباً وأن الرقابة الداخلية قد تتعطل بسبب خطأ بشري. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك خطأ في تصميم أداة رقابية، أو خطأ عند تغييرها. وبالمثل، قد لا يكون عمل الأداة الرقابية فعالاً، كما في حالة عدم استخدام المعلومات المُعدّة لأغراض الرقابة الداخلية (على سبيل المثال، تقرير الاستثناءات) بفاعلية بسبب عدم فهم الشخص المسؤول عن فحص المعلومات للغرض منها أو فشلها في اتخاذ التصرف المناسب.
- ٥٥أ إضافة لما سبق، يمكن التحايل على أدوات الرقابة بالتواطؤ بين شخصين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة للرقابة الداخلية 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 برامج الحاسب الآلي، والمصممة للتعرف على المعاملات التي تتجاوز حدوداً ائتمانية محددة والإبلاغ عنها.
- ٥٦أ 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.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

- ٥٧أ يكون عدد العاملين في المنشآت الأصغر قليلاً عادةً مما قد يحد من قابلية الفصل في الواجبات. ومع ذلك، فإن المدير المالك في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكاها قد يكون قادراً على ممارسة إشراف أكثر فاعلية مقارنة بالمنشآت الأكبر. وقد يعوض هذا الإشراف عن الفرص المحدودة عادةً للفصل في الواجبات.
- ٥٨أ ومن ناحية أخرى، قد يكون المدير المالك أكثر قدرة على تجاوز أدوات الرقابة لأن نظام الرقابة الداخلية يكون أقل تنظيماً. ويأخذ المراجع هذا الأمر في الحسبان عند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.

تقسيم الرقابة الداخلية إلى مكونات

- ٥٩أ لأغراض معايير المراجعة، يوفر تقسيم الرقابة الداخلية إلى المكونات الخمسة الآتية إطاراً مفيداً للمراجعين للنظر في كيفية تأثير مختلف جوانب الرقابة الداخلية للمنشأة على المراجعة:
- بيئة الرقابة؛
 - آلية المنشأة لتقييم المخاطر؛
 - نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات؛
 - أنشطة الرقابة؛
 - متابعة أدوات الرقابة.

ولا يعكس هذا التقسيم بالضرورة كيفية قيام المنشأة بتصميم الرقابة الداخلية وتطبيقها والحفاظ عليها، أو الكيفية التي يمكن أن تصنف بها أي مكون معين. ويمكن للمراجعين استخدام مصطلحات أو أطر مختلفة لوصف الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية وتأثيرها على المراجعة، بدلاً من تلك المستخدمة في هذا المعيار، شريطة أن يتم التعامل مع جميع المكونات التي تم تناولها في هذا المعيار.

٦٠أ. توضح الفقرات ٧٧١-١٢١١ الواردة أدناه المادة التطبيقية المتعلقة بالمكونات الخمسة للرقابة الداخلية حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية. ويقدم الملحق الأول شرحاً إضافياً لمكونات الرقابة الداخلية.

خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات الصلة بتقييم المراجع للمخاطر

٦١أ. يحتوي نظام الرقابة الداخلية في المنشأة على عناصر يدوية، وغالباً على عناصر آلية. وتُعد خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات صلة بتقييم المراجع للمخاطر، وبإجراءات المراجعة الإضافية المبنية على هذا التقييم.

٦٢أ. يؤثر استخدام العناصر اليدوية أو الآلية في الرقابة الداخلية أيضاً على طريقة إنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها:

- قد تتضمن أدوات الرقابة في نظام يدوي إجراءات مثل الاعتمادات وعمليات فحص المعاملات والمطابقات ومتابعة بنود المطابقة. وفي حالات أخرى، قد تستخدم المنشأة إجراءات آلية لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها، حيث تحل السجلات في شكلها الإلكتروني محل المستندات الورقية.

- تتألف أدوات الرقابة في نظم تقنية المعلومات من مجموعة من أدوات الرقابة الآلية (على سبيل المثال، أدوات الرقابة المدمجة في برامج الحاسب) وأدوات الرقابة اليدوية. وإضافة إلى ذلك، فإن أدوات الرقابة اليدوية قد تكون مستقلة عن تقنية المعلومات، أو قد تستخدم المعلومات التي تنتجها تقنية المعلومات، أو قد تقتصر على متابعة التشغيل الفعال لتقنية المعلومات وأدوات الرقابة الآلية وعلى التعامل مع الاستثناءات. وعندما يتم استخدام تقنية المعلومات في إنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى، أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها، لتضمينها في القوائم المالية، فإن النظم والبرامج قد تشمل على أدوات رقابة ترتبط بالإقرارات المقابلة للحسابات المهمة أو قد تكون بالغة الأهمية للتشغيل الفعال لأدوات رقابة يدوية تعتمد على تقنية المعلومات.

ويختلف مزيج العناصر اليدوية والآلية التي تستخدمها المنشأة في الرقابة الداخلية حسب طبيعة ومدى تعقد استخدام المنشأة لتقنية المعلومات.

٦٣أ. بشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على الرقابة الداخلية للمنشأة حيث تُمكن 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 التطبيقات وقواعد البيانات ونظم التشغيل.

٦٤أ. وفي المقابل، تتسبب تقنية المعلومات في مخاطر معينة للرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة، من بينها على سبيل المثال ما يلي:

- الاعتماد على النظم أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق، أو تعالج بيانات غير دقيقة، أو تقوم بكلا الأمرين.

- 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 النظم أو البرامج.
- الإخفاق في إجراء التغييرات اللازمة في النظم أو البرامج.
- التدخل اليدوي غير المناسب.
- احتمالية فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات عند الحاجة.

٦٥١. قد تكون العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية أكثر مناسبة عندما تكون هناك حاجة للاجتهاد وحرية التصرف، كما في الظروف الآتية:

- المعاملات الكبيرة أو غير المعتادة أو غير المتكررة.
- الظروف التي يصعب فيها تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها.
- الظروف المتغيرة التي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الحالية.
- متابعة فاعلية أدوات الرقابة الآلية.

٦٦١. قد تكون العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية أقل في إمكانية الاعتماد عليها من العناصر الآلية، لأنه يمكن تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها بشكل أكثر سهولة كما إنها أكثر عرضة للأخطاء والغلطات البسيطة. ولذلك، فلا يمكن افتراض الاتساق في تطبيق عنصر الرقابة اليدوي. وقد تكون عناصر الرقابة اليدوية أقل مناسبة في الظروف الآتية:

- المعاملات كبيرة الحجم أو المتكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها من خلال مؤشرات رقابية قياسية معدة ألياً منع، أو اكتشاف وتصحيح، الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها.
- أنشطة الرقابة التي يمكن فيها تصميم طرق خاصة وتشغيلها ألياً على نحو ملائم لتطبيق الرقابة.

٦٧١. تختلف المخاطر التي تتعرض لها الرقابة الداخلية، من حيث مداها وطبيعتها، بحسب طبيعة وخصائص نظام معلومات المنشأة. وتستجيب المنشأة للمخاطر الناجمة عن استخدام تقنية المعلومات، أو عن استخدام العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية، عن طريق وضع أدوات رقابة فعالة في ضوء خصائص نظام معلومات المنشأة.

أدوات الرقابة ذات الصلة بالمراجعة

٦٨١. ثمة علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وأدوات الرقابة التي تطبقها لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهدافها. وتتعلق أهداف المنشأة، وبالتالي أدوات الرقابة، بالقرير المالي والعمليات والالتزام؛ لكن هذه الأهداف والأدوات الرقابية ليست جميعها ذات صلة بتقييم المراجع للمخاطر.

٦٩١. قد تشمل العوامل ذات الصلة بحكم المراجع فيما إذا كانت أداة رقابة ما، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، ذات صلة بالمراجعة أموراً مثل ما يلي:

- الأهمية النسبية.
- أهمية الخطر المتعلق بها.
- حجم المنشأة.
- طبيعة عمل المنشأة، بما في ذلك هيكلها وخصائص الملكية فيها.
- تنوع وتعقيد عمليات المنشأة.
- المتطلبات النظامية والتنظيمية المنطقية.
- الظروف ومكوّن الرقابة الداخلية المنطبق.
- طبيعة وتعقيد النظم التي تُعد جزءاً من الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية.
- ما إذا كانت أداة رقابة معينة، بمفردها أو عند اقترانها مع غيرها، تمنع أو تكتشف وتصحح تحريفاً جوهرياً، وكيفية قيامها بذلك.

٧٠أ. قد تكون أدوات الرقابة بشأن اكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها المنشأة ذات صلة بالمراجعة، إذا كان المراجع يعتمد استخدام المعلومات في تصميم وتنفيذ إجراءات إضافية. كما يمكن أن تكون أدوات الرقابة المتعلقة بأهداف الالتزام والعمليات ذات صلة بالمراجعة، إذا كانت تتعلق ببيانات يقوم المراجع بتقويمها أو استخدامها في تطبيق إجراءات المراجعة.

٧١أ. قد تتضمن الرقابة الداخلية على حماية الأصول من الاقتران أو الاستخدام أو التلخص غير المصرح به أدوات رقابة تتعلق بأهداف كل من التقرير المالي والعمليات. ويقتصر المراجع عادةً عند نظره في هذه الأدوات على تلك التي تتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي.

٧٢أ. يكون للمنشأة عادةً أدوات رقابية تتعلق بأهداف ليست لها صلة بالمراجعة، ومن ثم لا يلزم أخذها في الحسبان. فعلى سبيل المثال، قد تعتمد المنشأة على نظام متطور من أدوات الرقابة الآلية لتحقيق الكفاءة والفاعلية في العمليات (مثل استخدام شركة طيران لنظام أدوات رقابة آلية للحفاظ على جدول مواعيد الرحلات)، لكن هذه الأدوات لن تكون عادةً ذات صلة بالمراجعة. وإضافة إلى ذلك، وبالرغم من أن الرقابة الداخلية تطبق على المنشأة بأسرها أو على أي من وحدات التشغيل أو آليات أعمالها، فإن فهم الرقابة الداخلية المتعلقة بكل وحدة تشغيلية للمنشأة وكل آلية من آليات أعمالها قد لا يكون ذا صلة بالمراجعة.

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٧٣أ. يترتب على مراجعي القطاع العام في الغالب مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، على سبيل المثال لتقديم تقرير بشأن الالتزام بقواعد الممارسة الموضوعية. وقد يتحمل مراجعو القطاع العام أيضاً مسؤوليات لإعداد تقرير عن الالتزام بالأنظمة أو اللوائح أو الأوامر الملزمة الأخرى. ونتيجة لذلك، قد يكون فحصهم للرقابة الداخلية أوسع نطاقاً وأكثر تفصيلاً.

طبيعة أدوات الرقابة ذات الصلة ومدى فهمها (راجع: الفقرة ١٣)

٧٤أ. يتضمن تقويم تصميم أدوات الرقابة النظر فيما إذا كانت الأداة، بمفردها أو عند اقترانها مع أدوات الرقابة الأخرى، قادرة على منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية بشكل فعال. ويعني تطبيق أداة الرقابة أنها موجودة وأن المنشأة تستخدمها. ولا فائدة تُرجى من تقييم تطبيق أداة رقابة غير فعالة، لذلك يتم النظر أولاً في تصميم أداة الرقابة. وقد يمثل التصميم غير المناسب للرقابة قصوراً مهماً في الرقابة الداخلية.

٧٥١. قد تتضمن إجراءات تقييم المخاطر الرامية للحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتطبيق أدوات الرقابة ذات الصلة ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المنشأة.
 - ملاحظة تطبيق أدوات رقابة معينة.
 - الفحص المادي للمستندات والتقارير.
 - تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالى.
- ومع ذلك، فإن الاستفسار وحده لا يكفي لمثل تلك الأغراض.

٧٦١. لا يُعد التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة في المنشأة كافياً لاختبار الفاعلية التشغيلية لهذه الأدوات، ما لم يكن هناك بعض التشغيل الآلي الذي يساعد على اتساق عمل أدوات الرقابة. فعلى سبيل المثال، لا يوفر الحصول على أدلة مراجعة بشأن تطبيق أداة رقابة يدوية عند نقطة زمنية معينة أدلة مراجعة بشأن الفاعلية التشغيلية لأداة الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة الخاضعة للمراجعة. ومع ذلك، ونظراً للاتساق الملازم للمعالجة باستخدام تقنية المعلومات (انظر الفقرة ٦٣١)، فإن تنفيذ إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كان قد تم تطبيق أداة رقابة آلية قد يكون بمثابة اختبار للفاعلية التشغيلية لتلك الأداة، اعتماداً على تقييم واختبار المراجع لأدوات الرقابة كنتك المطبقة على التغييرات في البرامج. ويحتوي معيار المراجعة (٣٣٠) على وصف أكثر تفصيلاً لاختبارات الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة^{١٣}.

مكونات الرقابة الداخلية - بيئة الرقابة (راجع: الفقرة ١٤)

٧٧١. تشمل بيئة الرقابة مهام الحوكمة والإدارة والمواقف السلوكية للمكلفين بالحوكمة والإدارة ووعيهم وتصرفاتهم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة المناخ السائد في المنشأة، وتؤثر على وعي أفرادها بالرقابة.

٧٨١. من بين عناصر بيئة الرقابة، التي قد تكون ذات صلة عند التوصل إلى فهم لبيئة الرقابة، ما يلي:

- (أ) نشر النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها: هذه من العناصر الضرورية التي تؤثر على فاعلية تصميم أدوات الرقابة وإدارتها ومتابعتها.
- (ب) الالتزام بالكفاءة: يشمل ذلك أموراً مثل مراعاة الإدارة لمستويات الكفاءة اللازمة لشغل وظائف معينة، وكيفية ترجمة تلك المستويات إلى المهارات والمعارف الضرورية.
- (ج) مشاركة المكلفين بالحوكمة: للمكلفين بالحوكمة صفات مثل:

- استقلالهم عن الإدارة.
- خبرتهم ومكانتهم.
- مدى إشرافهم، والمعلومات التي يحصلون عليها، وإمعانهم النظر في الأنشطة.
- مناسبة تصرفاتهم، بما في ذلك درجة طرحهم للأسئلة الصعبة على الإدارة ومتابعتهم لها، وتفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين.
- (د) فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي: يشمل ذلك خصائص مثل:
 - منهج الإدارة في تحمل مخاطر الأعمال وإدارتها.

^{١٣} معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقيّمة"

- المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها تجاه التقرير المالي.
 - المواقف السلوكية تجاه معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين.
- (هـ) **المهكل التنظيمي:** الإطار الذي يتم من خلاله التخطيط لأنشطة المنشأة الرامية لتحقيق أهدافها وتنفيذ هذه الأنشطة والرقابة عليها وفحصها.
- (و) **تحديد الصلاحيات والمسؤوليات:** تتضمن أموراً مثل كيفية تعيين الصلاحيات والمسؤوليات عن الأنشطة التشغيلية، وكيفية تحديد العلاقات الإشرافية والتسلسل الهرمي للسلطة.
- (ز) **سياسات وممارسات الموارد البشرية:** السياسات والممارسات التي تتعلق، على سبيل المثال، بالتعيين والتوجيه والتدريب والتقييم والمشورة والترقية والأجور والإجراءات التصحيحية.

أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة

٧٩١. يمكن الحصول على أدلة مراجعة ملائمة من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى مثل تأييد الاستفسارات بالملاحظة أو الفحص المادي للمستندات. فعلى سبيل المثال، قد يتوصل المراجع من خلال الاستفسارات من الإدارة والموظفين إلى فهم لكيفية قيام الإدارة بإبلاغ الموظفين بوجهة نظرها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي. ويمكن للمراجع بعد ذلك تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة ذات الصلة قد تم تطبيقها، عن طريق النظر، على سبيل المثال، فيما إذا كان لدى الإدارة قواعد سلوك مهني مكتوبة وما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم تلك القواعد.

٨٠١. قد ينظر المراجع أيضاً في كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات وظيفة المراجعة الداخلية بشأن أوجه القصور التي تم التعرف عليها في الرقابة الداخلية، بما في ذلك ما إذا كانت تلك الاستجابات قد تم تطبيقها والكيفية التي تم تطبيقها بها، وما إذا كان قد تم تقييماً لاحقاً من قبل وظيفة المراجعة الداخلية.

تأثير بيئة الرقابة على تقييم مخاطر التحريف الجوهري

٨١١. يكون لبعض عناصر بيئة الرقابة في المنشأة تأثير واسع الانتشار على تقييم مخاطر التحريف الجوهري. فعلى سبيل المثال، يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة بشكل ملحوظ بالمكافئين بالحوكمة، إذ يمثل أحد الأدوار المنوطة بهم في اتخاذ إجراءات لمعادلة الضغوط الواقعة على الإدارة، فيما يتعلق بالتقرير المالي، التي قد تنشأ عن متطلبات السوق أو برامج الأجور. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة، من حيث مشاركة المكلفين بالحوكمة، بأمور مثل:

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

٨٢١. قد يؤثر مجلس الإدارة النشط والمستقل في فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي. غير أن ثمة عناصر أخرى قد تكون أكثر محدودية في تأثيرها. فعلى سبيل المثال، رغم أن سياسات وممارسات الموارد البشرية تكون موجهة نحو توظيف أفراد مؤهلين في الشؤون المالية والمحاسبية وتقنية معلومات، مما قد يخفف من خطر حدوث أخطاء في معالجة المعلومات المالية، فإنها قد لا تخفف من أثر التحيز القوي من جانب الإدارة العليا للمبالغة في الأرباح.

٨٣١. يمكن أن يكون وجود بيئة رقابة مرضية عاملاً إيجابياً عندما يقوم المراجع بتقييم مخاطر التحريف الجوهري. ومع ذلك، فبالرغم من أن هذه البيئة قد تساعد في الحد من خطر الغش، فإنها لا تردع الغش بشكل مطلق. وبالمقابل، فإن أوجه القصور في بيئة الرقابة قد تقوض فاعلية أدوات الرقابة،

خاصةً فيما يتعلق بالغش. فعلى سبيل المثال، قد يؤثر عدم تعهد الإدارة بتدبير موارد كافية لمواجهة المخاطر الأمنية لتقنية المعلومات تأثيراً سلبياً على الرقابة الداخلية عن طريق السماح بإجراء تغييرات غير مناسبة في برامج الحاسب الآلي أو البيانات، أو السماح بمعالجة معاملات غير مصرح بها. وكما هو موضح في معيار المراجعة (٣٣٠)، فإن بيئة الرقابة تؤثر أيضاً على طبيعة إجراءات المراجع الإضافية وتوقيتها ومداها.^{١٤}

٨٤أ. إن بيئة الرقابة في حد ذاتها لا تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريف الجوهري. ولكنها قد تؤثر على تقويم المراجع لفاعلية أدوات الرقابة الأخرى (على سبيل المثال، متابعة أدوات الرقابة وعمل أنشطة رقابة محددة)، ومن ثم تقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٨٥أ. من المرجح أن تختلف بيئة الرقابة في المنشآت الصغيرة عن نظيرتها في المنشآت الأكبر. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون من بين المكلفين بالحوكمة في المنشآت الأصغر عضو مستقل أو عضو خارجي، وقد يعهد بالدور المنوط بالحوكمة إلى المدير المالك مباشرةً عندما لا يوجد ملاك آخرون. وقد تؤثر أيضاً طبيعة بيئة الرقابة على أهمية أدوات الرقابة الأخرى، أو على غيابها. فعلى سبيل المثال، قد تخفف المشاركة النشطة للمالك المدير من مخاطر معينة تنجم عن عدم الفصل في الواجبات داخل المنشآت الصغيرة؛ ولكنها قد ترفع من مخاطر أخرى، مثل مخاطر تجاوز أدوات الرقابة.

٨٦أ. إضافة إلى ذلك، قد لا تتوفر أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر في صورة وثائقية، خاصةً عندما تكون الاتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية، لكنها فعالة. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لدى المنشآت الصغيرة 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.

٨٧أ. وبناءً عليه، تمثل المواقف السلوكية للإدارة والمدير المالك ووعيهم وتصرفاتهم أهمية خاصة لفهم المراجع لبيئة الرقابة في المنشأة الأصغر.

مكونات الرقابة الداخلية - آلية المنشأة لتقييم المخاطر (راجع: الفقرة ١٥)

٨٨أ. تشكل آلية المنشأة لتقييم المخاطر الأساس لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي سيتم إدارتها. وإذا كانت تلك الآلية مناسبة للظروف، بما في ذلك لطبيعة المنشأة وحجمها ومدى تعقيدها، فإنها تساعد المراجع في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري. ويُعد اعتبار ما إذا كانت آلية المنشأة لتقييم المخاطر مناسبة للظروف أمراً خاضعاً لحكم المراجع.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ١٧)

٨٩أ. من غير المرجح أن توجد آلية لتقييم المخاطر في المنشآت الصغيرة. وفي مثل هذه الحالات، يُرجح أن تتعرف الإدارة على المخاطر من خلال المشاركة الشخصية المباشرة في العمل. وبغض النظر عن الظروف، يظل الاستفسار عن المخاطر التي تم التعرف عليها وكيفية مواجهة الإدارة لها أمراً ضرورياً.

^{١٤} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ٢١ و٣١

ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

مكونات الرقابة الداخلية - نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات

نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي (راجع: الفقرة ١٨)

٩٠ أ. يتألف نظام المعلومات ذو الصلة بأهداف التقرير المالي، والذي يشمل النظام المحاسبي، من الإجراءات والسجلات التي تم تصميمها وإنشاؤها للأهداف الآتية:

- إنشاء معاملات المنشأة (إضافة إلى الأحداث والحالات) وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها 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؛
- تحويل المعلومات من نظم معالجة المعاملات إلى دفتر الأستاذ العام؛
- الحصول على المعلومات ذات الصلة بالتقرير المالي عن الأحداث والحالات، بخلاف المعاملات، مثل إهلاك الأصول واستنفادها والتغيرات في إمكانية استرداد الحسابات مستحقة التحصيل؛
- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بموجب إطار التقرير المالي المنطبق يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

٩١ أ. قد تحتوي القوائم المالية على معلومات تم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد. ومن أمثلة تلك المعلومات:

- معلومات تم الحصول عليها من عقود الإيجار المفصح عنها في القوائم المالية، مثل خيارات التجديد أو مدفوعات الإيجار المستقبلية.
- معلومات تم الإفصاح عنها في القوائم المالية من إنتاج نظام إدارة المخاطر بالمنشأة.
- معلومات القيمة العادلة المقدمة من خبراء الإدارة والمفصح عنها في القوائم المالية.
- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من نماذج أو من عمليات حسابية أخرى مستخدمة لوضع التقديرات 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
 - بيانات مثل معدلات الفائدة التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية عن تحليلات الحاسوبية ومستنبطة من النماذج المالية، تدل على أن الإدارة قد أخذت في الحسبان الافتراضات البديلة.
- معلومات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من الإقرارات والسجلات الضريبية الخاصة بالمنشأة.
- معلومات مفصح عنها في القوائم المالية، تم الحصول عليها من التحليلات المعدة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، ذات العلاقة

بالأحداث أو الحالات التي تم التعرف عليها والتي قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.^{١٥}

٩٢٤. إن الفهم المطلوب بموجب الفقرة ١٨ من هذا المعيار لنظام المعلومات ذي الصلة بالتقرير المالي (بما في ذلك فهم الجوانب ذات الصلة بذلك النظام فيما يتعلق بالمعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة) هي مسألة حكم مهني للمراجع. فعلى سبيل المثال، 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، ويستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

قيود اليومية (راجع: الفقرة ١٨ (و))

٩٣٤. يتضمن نظام معلومات المنشأة عادةً استخدام قيود نمطية في دفتر اليومية، تنشأ الحاجة لها بشكل متكرر لتسجيل المعاملات. ومن أمثلة ذلك قيود اليومية لتسجيل المبيعات والمشتريات والنقاقات النقدية في دفتر الأستاذ العام، أو لتسجيل التقديرات المحاسبية التي تجربها الإدارة بشكل دوري، كالتغيرات في تقدير الحسابات المستحقة غير القابلة للتحويل.

٩٤٤. تشتمل آلية التقرير المالي للمنشأة أيضاً على استخدام قيود يومية غير نمطية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير المعتادة أو التعديلات. ومن أمثلة تلك القيود التعديلات المتعلقة بالتوحيد، وقيود تجميع الأعمال أو استبعادها، أو التقديرات غير المتكررة مثل الهبوط في قيمة أصل من الأصول. وفي نظم دفتر الأستاذ العام اليدوية، قد يتم التعرف على قيود اليومية غير النمطية من خلال الفحص المادي لدفتر الأستاذ العام ودفتر 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 التعرف عليها أكثر سهولة من خلال استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

آليات العمل ذات العلاقة (راجع: الفقرة ١٨)

٩٥٤. آليات أعمال المنشأة هي الأنشطة المصممة من أجل 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. ويساعد فهم آليات أعمال المنشأة، بما في ذلك كيفية نشأة المعاملات، المراجع في التوصل إلى فهم لنظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي بطريقة تناسب ظروف المنشأة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (راجع: الفقرة ١٨)

٩٦٤. إن نظام المعلومات، وآليات العمل المتعلقة به ذات الصلة بالتقرير المالي في المنشآت الصغيرة، بما في ذلك الجوانب ذات الصلة في ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية والتي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة، من المرجح أن تكون أقل تطوراً مما هي عليه في المنشآت الأكبر، لكن دورها يظل على نفس القدر من الأهمية. وقد لا تحتاج المنشآت الصغيرة، التي تكون مشاركة الإدارة فيها مشاركة نشطة، إلى وضع توصيفات مستفيضة للإجراءات المحاسبية، أو إعداد سجلات محاسبية معقدة أو سياسات مكتوبة. ولهذا، فقد

^{١٥} انظر الفقرتين ١٩ و ٢٠ من معيار المراجعة (٥٧٠) "الاستمرارية"

يكون فهم نظام معلومات المنشأة ذي الصلة بالتقرير المالي أيسر عند مراجعة المنشآت الأصغر، وقد يعتمد على الاستفسارات بصورة أكبر من اعتماده على فحص الوثائق. ومع ذلك، يظل التوصل إلى فهم لذلك النظام أمراً مهماً.

(الاتصالات (راجع: الفقرة ١٩)

٩٧١. يستلزم قيام المنشأة بالإبلاغ بالأدوار والمسؤوليات والأمر المهمة المتعلقة بالتقرير المالي توفير فهم لكل دور ومسؤولية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على التقرير المالي. ويشمل ذلك أموراً مثل مدى فهم الموظفين لكيفية تعلق أنشطتهم في نظام معلومات التقرير المالي بأعمال غيرهم ووسائل التقرير عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة. وقد يأخذ الإبلاغ أشكالاً مختلفة، مثل الأدلة الإرشادية للسياسات والأدلة الإرشادية للتقرير المالي. وتساعد قنوات الاتصال المفتوحة في ضمان التقرير عن الاستثناءات والتصرف بشأنها.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

٩٨١. قد يكون الاتصال في المنشأة الصغيرة أقل تنظيماً وأسهل تحقيقاً مما هو عليه في المنشأة الأكبر، وذلك بسبب مستويات المسؤولية الأقل و بروز دور الإدارة وسهولة الاتصال بها.

مكونات الرقابة الداخلية - أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة (راجع: الفقرة ٢٠)

٩٩١. أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة. وسواء كانت أنشطة الرقابة موجودة في نظم تقنية معلومات أو في نظم يدوية، فإن لها أهدافاً متنوعة ويتم تطبيقها على مختلف المستويات التنظيمية والوظيفية. ومن أمثلة أنشطة الرقابة تلك الأنشطة التي تتعلق بما يلي:

- منح الصلاحيات.
- عمليات فحص الأداء.
- معالجة المعلومات.
- أدوات الرقابة المادية.
- الفصل في الواجبات.

١٠٠١. تتمثل أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة فيما يلي:

- الأنشطة التي تتطلب أن يتم التعامل معها على هذا النحو، لكونها أنشطة رقابة تتعلق بمخاطر مهمة وتلك التي تتعلق بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وفقاً لما تتطلبه الفقرتان ٢٩ و ٣٠ على التوالي؛ أو
- الأنشطة التي تعد ذات صلة بحسب حكم المراجع.

١٠١١. يتأثر حكم المراجع بشأن ما إذا كان نشاط رقابة ما يُعد ذا صلة بالمراجعة، بالخطر الذي يتعرف عليه المراجع والذي قد ينجم عنه تحريف جوهري وما إذا كان المراجع يعتقد أنه من المرجح مناسبة اختبار الفاعلية التشغيلية للرقابة عند تحديد مدى الاختبارات الأساس.

١٠٢١. قد ينصب تركيز المراجع على التعرف على، والتوصل إلى فهم بشأن، أنشطة الرقابة التي تتناول المجالات التي من المرجح أن ترتفع فيها بحسب اعتقاد المراجع مخاطر التحريف الجوهري. وعندما تحقق أنشطة رقابة متعددة نفس الهدف، فليس من الضروري التوصل إلى فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المرتبطة بذلك الهدف.

١٠٣١. قد تتضمن أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة أدوات الرقابة التي تضعها الإدارة لمواجهة مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإفصاحات التي لم يتم إعدادها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، بالإضافة إلى أدوات الرقابة التي تواجه المخاطر المتعلقة بأرصدة الحسابات والمعاملات. وقد تتعلق أنشطة الرقابة تلك بالمعلومات الواردة في القوائم المالية التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.

١٠٤١. إن معرفة المراجع، من خلال فهمه للمكونات الأخرى للرقابة الداخلية، بوجود أو عدم وجود أنشطة رقابة تساعد في تحديد ما إذا كان من الضروري تخصيص المزيد من الاهتمام للحصول على فهم لأنشطة الرقابة.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٠٥١. إن المفاهيم التي تستند إليها أنشطة الرقابة في المنشآت الصغيرة تماثل نظيراتها في المنشآت الأكبر، ولكنها قد تختلف في مستوى الرسمية التي تعمل بها. وإضافة إلى ذلك، قد تجد المنشآت الصغيرة أن أنواعاً معينة من أنشطة الرقابة غير ملائمة بسبب أدوات الرقابة التي تطبقها الإدارة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يوفر تفرد الإدارة بسلطة منح الائتمان للعملاء واعتماد المشتريات المهمة رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة، بما يقلل أو يزيل الحاجة لتطبيق أنشطة رقابة أكثر تفصيلاً.

١٠٦١. من المرجح أن تكون أنشطة الرقابة ذات الصلة بمراجعة المنشأة الأصغر مرتبطة بدورات المعاملات الرئيسية، مثل الإيرادات والمشتريات ومصروفات الموظفين.

المخاطر الناتجة عن تقنية المعلومات (راجع: الفقرة ٢١)

١٠٧١. يؤثر استخدام تقنية المعلومات على الطريقة التي تُطبق بها أنشطة الرقابة. ومن منظور المراجع، فإن أدوات الرقابة على نظم تقنية المعلومات تكون فعالة عندما تحافظ على سلامة المعلومات وأمن البيانات التي تعالجها هذه النظم، وعندما تتضمن أدوات رقابة عامة فعالة على تقنية المعلومات وأدوات رقابة على التطبيقات.

١٠٨١. تتمثل أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات في السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لأدوات الرقابة على التطبيقات. وهي تنطبق على الأطر الرئيسية والأطر المصغرة وبيئات المستخدم النهائي. وتتضمن عادةً أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات التي تحافظ على سلامة المعلومات وأمن البيانات أدوات رقابة على ما يلي:

- عمليات الشبكة ومركز البيانات.
- اقتناء برمجيات النظام وتغييرها وصيانتها.
- تغيير البرنامج.
- أمن الوصول إلى النظام.
- اقتناء نظام التطبيقات وتطويره وصيانتها.

ويتم تطبيقها بصفة عامة للتعامل مع المخاطر المشار إليها في الفقرة ٦٤٤ أعلاه.

١٠٩١. أدوات الرقابة على التطبيقات هي إجراءات يدوية أو آلية تعمل عادةً على مستوى آليات العمل، وتُطبق على معالجة المعاملات بتطبيقات بعينها. ويمكن لأدوات الرقابة على التطبيقات أن تكون ذات طبيعة وقائية أو اكتشافية، وهي تهدف إلى ضمان سلامة السجلات المحاسبية. وهكذا، فإن أدوات الرقابة على التطبيقات تتعلق بالإجراءات المستخدمة لإنشاء المعاملات أو البيانات المالية الأخرى وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها. وتساعد تلك الأدوات الرقابية في ضمان حدوث المعاملات والموافقة عليها

وتسجيلها ومعالجتها بدقة وبصورة كاملة. ومن أمثلة هذه الأدوات التدقيق التحريري للبيانات المدخلة والتحقق من التسلسل الرقمي مع المتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات أو تصحيح البيانات عند إدخالها.

مكونات الرقابة الداخلية - متابعة أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٢٢)

١١٠ أ. متابعة أدوات الرقابة هي آلية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدار الوقت. وتتطوي هذه المتابعة على تقييم فاعلية أدوات الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ ما يلزم من تصرفات تصحيحية. وتقوم الإدارة بمتابعة أدوات الرقابة من خلال أنشطة دائمة، أو تقويمات منفصلة، أو مزيج من كليهما. وتكون أنشطة المتابعة الدائمة مدمجة غالباً في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة وتتضمن الأنشطة الإدارية والإشرافية المنتظمة.

١١١. قد تتضمن أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة استخدام المعلومات المستنبطة من اتصالات الأطراف الخارجية، مثل شكاوى العملاء وملاحظات الجهات التنظيمية التي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب بحاجة إلى التحسين.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١١٢ أ. تتحقق متابعة الإدارة للرقابة في الغالب من خلال المشاركة المباشرة للإدارة أو المدير المالك في عمليات التشغيل. وكثيراً ما تحدد هذه المشاركة الانحرافات المهمة عن التوقعات وعدم الدقة في البيانات المالية مما يؤدي إلى اتخاذ تصرفات تصحيحية بشأن الرقابة.

وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة (راجع: الفقرة ٢٣)

١١٣ أ. في حالة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية داخل المنشأة، فإن التوصل إلى فهم لتلك الوظيفة يسهم في فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وخاصة الدور الذي تؤديه تلك الوظيفة في متابعة المنشأة للرقابة الداخلية على التقرير المالي. وقد يوفر هذا الفهم أيضاً، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسارات الموضحة في الفقرة ٦(أ) من هذا المعيار، معلومات ذات صلة مباشرة بتعرف المراجع على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها.

١١٤ أ. تختلف أهداف ونطاق وظيفة المراجعة الداخلية، وطبيعة مسؤولياتها ومكانتها داخل الهيكل التنظيمي، بما في ذلك سلطة هذه الوظيفة ومسؤولياتها، بشكل كبير 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.

١١٥ أ. قد تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تنفيذ إجراءات معينة وتقويم نتائجها بغرض تقديم تأكيد للإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن تصميم وفاعلية إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية، وآليات الحوكمة. وفي هذه الحالة، قد تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دوراً مهماً في متابعة المنشأة للرقابة الداخلية على التقرير المالي. ومع ذلك، فقد تركز مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على تقويم الجانب الاقتصادي للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، وإذا كان الأمر كذلك، فإن عمل الوظيفة قد لا يتعلق بشكل مباشر بالتقرير المالي للمنشأة.

١١٦ أ. إن قيام المراجع بالاستفسار من الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية وفقاً للفقرة ٦(أ) من هذا المعيار، يساعده في التوصل إلى فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة 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 من خلال فحص خطة المراجعة لوظيفة المراجعة الداخلية للفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع الأفراد المعنيين في الوظيفة.

١١٧أ. إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية وأنشطة التأكيد ذات علاقة بالتقرير المالي للمنشأة، فقد يكون بمقدور المراجع أيضاً الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى، إجراءات المراجعة التي سيقوم المراجع بتنفيذها مباشرة 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 وكاف من الموارد مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها، وترتبطها علاقة بالمكلفين بالحوكمة تنطوي على تقديم تقارير مباشرة لهم.

١١٨أ. إذا كان المراجع، استناداً إلى فهمه المبدئي لوظيفة المراجعة الداخلية، يتوقع الاستعانة بعمل وظيفة المراجعة الداخلية لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تخفيض مدى، إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها، فعندئذ ينطبق معيار المراجعة (٦١٠).

١١٩أ. وفقاً لما تمت مناقشته باستفاضة في المعيار (٦١٠)، فإن أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية تختلف عن أدوات الرقابة الأخرى المتعلقة بالمتابعة والتي قد تكون ذات الصلة بالتقرير المالي، مثل عمليات فحص المعلومات المحاسبية للإدارة المُصممة للمساهمة في طريقة قيام المنشأة بمنع التحريفات أو اكتشافها.

١٢٠أ. يمكن لإقامة الاتصالات مع الأفراد المعنيين في وظيفة المراجعة الداخلية في وقت مبكر من الارتباط، والحفاظ على تلك الاتصالات طوال الارتباط، أن يسهل التبادل الفعال للمعلومات. ويُؤسس ذلك لبيئة يمكن فيها إعلام المراجع بالأمر 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، 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.

مصادر المعلومات (راجع: الفقرة ٢٤)

١٢١أ. يمكن إنتاج الكثير من المعلومات المستخدمة في عملية المتابعة من خلال نظام معلومات المنشأة. وإذا افترضت الإدارة أن البيانات المستخدمة في المتابعة كانت دقيقة دون وجود أساس لهذا الافتراض، فإن الأخطاء التي قد توجد في المعلومات من المحتمل أن تقود الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة من أنشطة المتابعة التي تضطلع بها. وبناءً عليه، فإن فهم:

- مصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة الخاصة بالمنشأة؛
 - الأساس الذي تعتمد عليه الإدارة في اعتبار أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لتحقيق الغرض المرجو منها،
- ضروري كجزء من فهم المراجع لأنشطة المتابعة في المنشأة باعتبارها أحد مكونات الرقابة الداخلية.

التعرف على مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها

تقييم مخاطر التحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٥(أ))

١٢٢أ. 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 القرارات. وليس بالضرورة أن تكون المخاطر التي من هذا النوع قابلة للتعرف عليها في إقرارات معينة على مستوى فئات

المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. ولكنها تمثل الظروف التي قد ترفع من مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات، على سبيل المثال، من خلال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون المخاطر على مستوى القوائم المالية ذات صلة على وجه الخصوص بنظر المراجع في مخاطر التحريف الجوهرى الناتجة عن الغش.

١٢٣١. قد تظهر المخاطر على مستوى القوائم المالية بشكل خاص من بيئة رقابة ضعيفة (على الرغم من أن تلك المخاطر قد تتعلق أيضاً بعوامل أخرى، مثل تدهور الأوضاع الاقتصادية). فعلى سبيل المثال، قد يكون لأوجه قصور مثل افتقار الإدارة إلى الكفاءة أو عدم الإشراف على إعداد القوائم المالية تأثير أكثر انتشاراً على القوائم المالية، وقد تتطلب استجابة شاملة من جانب المراجع.

١٢٤١. قد يثير فهم المراجع للرقابة الداخلية شكوكاً بشأن إمكانية مراجعة القوائم المالية للمنشأة. فعلى سبيل المثال:

• قد تكون المخاوف بشأن نزاهة إدارة المنشأة جديبة لدرجة تدعو المراجع إلى استنتاج أن خطر تقديم الإدارة لإفادات مضللة كبير لدرجة لا يستطيع معها القيام بالمراجعة.

• قد تدعو المخاوف بشأن حالة سجلات المنشأة وإمكانية الاعتماد عليها المراجع إلى استنتاج مفاده أنه من غير المحتمل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم رأي غير معدل بشأن القوائم المالية.

١٢٥١. يحدد معيار المراجعة (٧٠٥) 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.

تقييم مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات (راجع: الفقرة ٢٥(ب))

١٢٦١. يلزم أن تؤخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرارات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي يلزم تنفيذها على مستوى الإقرارات للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى الإقرارات، فقد يستنتج المراجع أن المخاطر التي تم التعرف عليها تتعلق بشكل أكثر شيوعاً بالقوائم المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإقرارات.

استخدام الإقرارات

١٢٧١. في إفادتها بأن القوائم المالية مُعدة وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، تقدم الإدارة إقرارات ضمنية أو صريحة بشأن إثبات وقياس وعرض فئات المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

١٢٨١. يمكن أن يستخدم المراجع الإقرارات المبينة في الفقرة ١٢٩١ (أ)-(ب) أدناه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة تغطية جميع الجوانب المبينة أدناه. فعلى سبيل المثال، قد يختار المراجع الجمع بين الإقرارات عن فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات المتعلقة بها، والإقرارات عن أرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها.

الإقرارات عن فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتعلقة بها

١٢٩١. قد تقع الإقرارات التي يستخدمها المراجع عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث، ضمن الفئتين الآتيتين:

^{١١} معيار المراجعة (٧٠٥) "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"

(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 سُجّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمنت.
- (٣) الدقة: أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد سُجّلت بشكل مناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بها قد تم قياسها ووصفها بالشكل المناسب.
- (٤) الفصل الزمني: أن المعاملات والأحداث قد سُجّلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- (٥) التصنيف: أن المعاملات والأحداث قد سُجّلت 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 المنطوق.

(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 سُجّلت، وأن جميع الإفصاحات المتعلقة بها التي ينبغي تضمينها في القوائم المالية قد ضُمنت.
- (٤) الدقة والتقييم والتخصيص: أن الأصول والالتزامات وحصص الملكية قد تم إدراجها في القوائم المالية بالمبالغ المناسبة، وأن أي تعديلات ناتجة تتعلق بالتقييم أو التخصيص تم تسجيلها بالشكل المناسب، وأن الإفصاحات المتعلقة بذلك 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 المنطوق.

الإقرارات بشأن الإفصاحات الأخرى

١٣٠أ. يمكن أن يستخدم المراجع أيضاً الإقرارات المبينة في الفقرة ١٢٩أ (أ)-(ب) أعلاه، بعد تكييفها بحسب الضرورة، عند النظر في مختلف أنواع التحريفات المحتملة التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا تتعلق مباشرة بفئات المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات المسجلة. ومن أمثلة مثل هذه الإفصاحات أنه قد يُطلب من المنشأة وصف 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

١٣١١. بالإضافة إلى تلك الإقرارات الموضحة في الفقرة ١٢٩أ (أ)-(ب)، فقد تقوم الإدارة في الغالب 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.

ألية التعرف على مخاطر التحريف الجوهري (راجع: الفقرة ٢٦(أ))

١٣٢أ. تُستخدم المعلومات المُجمّعة عن طريق تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها عند تقييم تصميم أدوات الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تطبيقها، كأدلة مراجعة لدعم تقييم المخاطر. ويحدد تقييم المخاطر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها. وعند التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية، يمارس المراجع نزعة الشك المهني وفقاً لمعيار المراجعة ١٧.٢٠٠

١٣٣أ. يحتوي الملحق الثاني على أمثلة للحالات والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر تحريف جوهري، بما في ذلك مخاطر التحريف الجوهري المتعلقة بالإفصاحات.

١٣٤أ. كما هو موضح في معيار المراجعة ١٨،٣٢٠ يؤخذ 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 بتصور المراجع لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى التقرير المالي.^{١٩}

١٣٥أ. يشمل نظر المراجع في الإفصاحات الواردة في القوائم المالية عند التعرف على المخاطر الإفصاحات الكمية والنوعية، التي قد يكون تحريفها تحريفاً جوهرياً (بعبارة أخرى، وبصفة عامة، تعد التحريفات جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية ككل). وبناءً على ظروف المنشأة والارتباط، تشمل أمثلة الإفصاحات التي ستكون لها جوانب نوعية والتي قد تكون ذات صلة عند تقييم مخاطر التحريف الجوهري، الإفصاحات عما يلي:

- السيولة والتعهدات المتعلقة بالديون لمنشأة تعاني من ضائقة مالية.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى إثبات خسارة هبوط في القيمة.
- المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير، 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 تقرير مالي جديدة 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 معها.

١٧ معيار المراجعة (٢٠٠) "الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة"، الفقرة ١٥

١٨ معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ١أ

١٩ معيار المراجعة (٣٢٠)، الفقرة ٤

- تحليل الحساسية، بما في ذلك تأثيرات التغييرات في الافتراضات المستخدمة في أساليب التقييم الخاصة بالمنشأة، والتي تهدف إلى تمكين المستخدمين من فهم عدم تأكد القياس الأساسي لأي مبلغ مسجل أو مفصح عنه.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٣٦١. قد تكون الإفصاحات في القوائم المالية للمنشآت الأصغر أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (على سبيل المثال، تسمح بعض أطر التقرير المالي للمنشآت الأصغر بتقديم إفصاحات أقل في القوائم المالية). لكن ذلك لا يعفي المراجع من مسؤولية التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك فهم الرقابة الداخلية بها، من حيث علاقتها بالإفصاحات.

أدوات الرقابة ذات العلاقة بالإقرارات (راجع: الفقرة ٢٦(ج))

١٣٧١. عند إجراء تقييمات للمخاطر، قد يقوم المراجع بالتعرف على أدوات الرقابة التي من المحتمل أن تمنع، أو تكتشف وتصحح، التحريف الجوهري في إقرارات معينة. وبصفة عامة، يكون من المفيد التوصل إلى فهم لأدوات الرقابة، وربطها بالإقرارات في سياق الآليات والنظم التي توجد فيها، وذلك لأن أنشطة الرقابة الفردية غالباً لا تواجه الخطر في حد ذاتها. وفي الغالب، لا يكفي لمواجهة الخطر إلا أنشطة رقابية متعددة يتم تطبيقها مع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى.

١٣٨١. وعلى النقيض من ذلك، قد يكون لبعض أنشطة الرقابة تأثير خاص على إقرار فردي مُضمَّن في فئة معينة من المعاملات أو في رصيد حساب معين. فعلى سبيل المثال، تتعلق أنشطة الرقابة التي تضعها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي على نحو سليم، تعلقاً مباشراً، بإقرارات وجود رصيد حساب المخزون واكتماله.

١٣٩١. قد تكون أدوات الرقابة ذات علاقة بإقرار ما، إما بشكل مباشر أو غير مباشر. وكلما كانت العلاقة غير مباشرة، كانت تلك الرقابة أقل فاعلية في منع، أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات في ذلك الإقرار. فعلى سبيل المثال، يرتبط فحص مدير المبيعات لمخلص نشاطات المبيعات في مخازن معينة، حسب المناطق، بشكل غير مباشر فقط بإقرار الاكتمال لإيراد المبيعات. وبناءً عليه، فقد يكون هذا الفحص أقل فاعلية في تخفيض خطر ذلك الإقرار من أدوات الرقابة التي تتعلق بصورة مباشرة أكثر بذلك الإقرار، مثل مطابقة مستندات الشحن بالفواتير.

التحريفات الجوهريّة

١٣٩١أ. يمكن الحكم على التحريفات المحتملة في كل قائمة من القوائم وكل إفصاح من الإفصاحات بأنها تحريفات جوهريّة بسبب الحجم أو الطبيعة أو الظروف. (راجع: الفقرة ٢٦(د))

المخاطر المهمة

التعرف على المخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٨)

١٤٠١. تتعلق المخاطر المهمة في الغالب بمعاملات مهمة غير روتينية أو بأمر اجتهادية. والمعاملات غير الروتينية هي معاملات غير معادة، إما بسبب حجمها أو طبيعتها، ولذلك تحدث بشكل غير متكرر. وقد تتضمن الأمور الاجتهادية وضع التقديرات المحاسبية التي يوجد عدم تأكد مهم في قياسها. وتقل احتمالية نشوء المخاطر المهمة من المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لمعالجة منتظمة.

١٤١١. قد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر فيما يتعلق بالمعاملات المهمة غير الروتينية، وتنشأ هذه المخاطر عن أمور مثل:

- التدخل الكبير من جانب الإدارة لتحديد المعالجة المحاسبية.
- التدخل اليدوي الكبير لجمع البيانات ومعالجتها
- العمليات الحسابية أو المبادئ المحاسبية المعقدة.

- طبيعة المعاملات غير الروتينية التي قد تجعل من الصعب على المنشأة تطبيق أدوات رقابة فعالة على المخاطر.
- ١٤٢٤. قد تكون مخاطر التحريف الجوهري أكبر فيما يتعلق بالأمور المهمة الخاضعة للاجتهاد والتي تتطلب وضع تقديرات محاسبية، وتنشأ هذه المخاطر عن أمور مثل:
- احتمال خضوع المبادئ المحاسبية المستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية أو إثبات الإيرادات لتفسيرات مختلفة.
- احتمال أن يكون الاجتهاد المطلوب غير موضوعي أو معقد، أو احتمال أن يتطلب افتراضات بشأن تأثيرات الأحداث المستقبلية، ومثال ذلك، الاجتهاد بشأن القيمة العادلة.
- ١٤٣٤. يوضح معيار المراجعة (٣٣٠) التبعات المترتبة على إجراءات المراجعة الإضافية بسبب التعرف على خطر ما وتحديد أنه خطر مهم.^{٢٠}

المخاطر المهمة المتعلقة بمخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش

- ١٤٤٤. يحدد معيار المراجعة (٢٤٠) المزيد من المتطلبات ويقدم المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بالتعرف على مخاطر التحريف الجوهري التي بسبب الغش وتقييمها.^{٢١}

فهم أدوات الرقابة المتعلقة بالمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢٩)

- ١٤٥٤. رغم أن المخاطر المرتبطة بالأمور المهمة غير الروتينية أو الخاضعة للاجتهاد تكون في الغالب أقل احتمالاً للخضوع لأدوات الرقابة الروتينية، فقد تطبق الإدارة استجابات أخرى بهدف 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، يشمل ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتلك المخاطر وكيفية استجابتها لها. وقد تتضمن مثل تلك الاستجابات ما يلي:

- أنشطة الرقابة، مثل فحص الافتراضات من قبل الإدارة العليا أو الخبراء.
- الآليات الموثقة للتقديرات.
- الاعتماد من قبل المكلفين بالحوكمة.

- ١٤٦٤. على سبيل المثال، في حالة وجود أحداث تتم لمرة واحدة، مثل استلام إشعار بدعوى قضائية مهمة، فإن النظر في استجابة المنشأة قد يتضمن أموراً مثل الاستعانة بالخبراء المناسبين (كالاستعانة مثلاً بمستشار قانوني داخلي أو خارجي)، وما إذا كان قد تم تقييم للتأثير المحتمل، وما هي الكيفية المقترحة للإفصاح عن تلك الظروف في القوائم المالية.

- ١٤٧٤. في بعض الحالات، قد لا تستجيب الإدارة بالشكل المناسب لمخاطر التحريف الجوهري المهمة عن طريق تطبيق أدوات رقابة على هذه المخاطر المهمة. ويُعد فشل الإدارة في تطبيق مثل هذه الأدوات مؤشراً على وجود قصور مهم في الرقابة الداخلية.^{٢٢}

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساس بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة (راجع: الفقرة ٣٠)

- ١٤٨٤. قد تتعلق مخاطر التحريف الجوهري بشكل مباشر بتسجيل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات الروتينية، وإعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها. وقد تتضمن مثل تلك المخاطر مخاطر المعالجة

^{٢٠} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرتان ١٥ و ٢١

^{٢١} معيار المراجعة (٢٤٠)، الفقرات ٢٦-٢٨

^{٢٢} معيار المراجعة (٢٦٥) "إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٧٤

غير الدقيقة أو غير المكتملة لفئات المعاملات الروتينية والمهمة مثل الإيرادات والمشتريات والمقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية للمنشأة.

١٤٩أ. عندما تخضع المعاملات التجارية الروتينية لمعالجة آلية بدرجة كبيرة، بدون تدخل يدوي على الإطلاق أو بتدخل محدود، فقد لا يكون من الممكن تنفيذ الإجراءات الأساس فقط فيما يتعلق بالخطر. فعلى سبيل المثال، قد يرى المراجع أن هذه هي الحالة في الظروف التي يتم فيها إنشاء قدر كبير من معلومات المنشأة أو تسجيلها أو معالجتها أو التقرير عنها بشكل إلكتروني كما هو الحال في الأنظمة المتكاملة. 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.
- قد يكون احتمال إنشاء المعلومات أو تغييرها بشكل غير سليم مع عدم اكتشاف ذلك أكبر إذا لم تكن أدوات الرقابة المناسبة تعمل بشكل فعال.

١٥٠أ. يوضح معيار المراجعة (٣٣٠) التبعات المترتبة على إجراءات المراجعة الإضافية بسبب التعرف على تلك المخاطر.^{٢٣}

إعادة النظر في تقييم المخاطر (راجع: الفقرة ٣١)

١٥١أ. قد تنمو إلى علم المراجع أثناء المراجعة معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات التي تم على أساسها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تقييم المخاطر 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 في المبالغ أو تكراراً لحدوثها أكبر مما يتسق مع تقييم المراجع للمخاطر. وفي مثل تلك الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر الظروف الفعلية للمنشأة بشكل مناسب، وقد لا تكون إجراءات المراجعة الإضافية المخطط لها فعالة في اكتشاف التحريفات الجوهريّة. انظر معيار المراجعة (٣٣٠) للحصول على المزيد من الإرشادات.

التوثيق (راجع: الفقرة ٣٢)

١٥٢أ. إن طريقة توثيق متطلبات الفقرة ٣٢ متروكة ليقوم المراجع بتحديد ما باستخدام حكمه المهني. فعلى سبيل المثال، عند القيام بمراجعة المنشآت الصغيرة، فقد يتم دمج التوثيق في توثيق المراجع للاستراتيجية العامة وخطة المراجعة.^{٢٤} وبشكل مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر بشكل منفصل، أو قد يتم التوثيق كجزء من توثيق المراجع للإجراءات الإضافية.^{٢٥} ويتأثر شكل ومدى التوثيق بطبيعة وحجم ومدى تعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية، وتوفر المعلومات من المنشأة، ومنهجية المراجعة، والتقنية المستخدمة أثناء المراجعة.

١٥٣أ. قد يكون التوثيق للمنشآت التي لديها أعمال وآليات غير معقدة فيما يتعلق بالتقرير المالي سهلاً من حيث الشكل ومختصراً نسبياً. ومن غير الضروري توثيق فهم المراجع كاملاً للمنشأة والأمور ذات العلاقة بذلك. وتشمل عناصر الفهم الأساسية التي يوثقها المراجع العناصر التي بنى عليها تقييمه لمخاطر التحريف الجوهري.

١٥٤أ. قد يعكس أيضاً مدى التوثيق خبرة وقدرات أعضاء فريق ارتباط المراجعة. وشريطة الوفاء دائماً بمتطلبات معيار المراجعة (٢٣٠)، فإن المراجعة التي يُعهد بها لفريق ارتباط مكون من أفراد أقل

^{٢٣} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٨

^{٢٤} معيار المراجعة (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، الفقرتان ٧ و ٩

^{٢٥} معيار المراجعة (٣٣٠)، الفقرة ٢٨

خبرة قد تتطلب توثيقاً أكثر تفصيلاً مما تتطلبه المراجعة التي تضم أفراداً أكثر خبرة، وذلك لمساعدتهم في التوصل إلى فهم مناسب للمنشأة.

١٥٥. بالنسبة لعمليات المراجعة المتكررة، قد يتم ترحيل توثيق معين، وتحديثه عند الضرورة ليعكس التغيرات في أعمال أو آليات المنشأة.

الملحق الأول

(راجع: الفقرات (٤)(ج)، ١٤-٢٤، ٧٧١-٧٧١أ (١٢١١))

مكونات الرقابة الداخلية

١. يقدم هذا الملحق شرحاً إضافياً لمكونات الرقابة الداخلية الموضحة في الفقرات (٤)(ج) ١٤-٢٤ و٧٧١-٧٧١أ، حسب ارتباطها بمراجعة القوائم المالية.

بيئة الرقابة

٢. تشمل بيئة الرقابة العناصر الآتية:

(أ) *نشر النزاهة والقيم الأخلاقية وفرض تطبيقها*. لا يمكن لفاعلية أدوات الرقابة أن تعلقو على النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضع هذه الأدوات ويتولون إدارتها ومتابعتها. والنزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة، ونتاج طريقة نشر هذه المعايير وكيفية تعزيزها في الواقع العملي. ويشمل تطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية، على سبيل المثال، الإجراءات التي تطبقها الإدارة لمحو، أو التخفيف من، الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى القيام بتصرفات غير آمنة أو غير قانونية أو غير أخلاقية. وقد يتضمن نشر سياسات المنشأة فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية إبلاغ المعايير السلوكية إلى الموظفين من خلال بيانات السياسات وقواعد السلوك المهني وتقديم القدوة العملية.

(ب) *الالتزام بالكفاءة*. الكفاءة هي المعارف والمهارات اللازمة لإنجاز المهام التي تُحدد وظيفة الفرد.

(ج) *مشاركة المكلفين بالحوكمة*. يتأثر الوعي الرقابي في المنشأة إلى حد كبير بالمكلفين بالحوكمة. ويتم إثبات أهمية المسؤوليات الملقاة على عاتق المكلفين بالحوكمة في قواعد الممارسة والأنظمة واللوائح الأخرى، أو في الإرشادات التي يتم إعدادها لمصلحة المكلفين بالحوكمة. ومن بين المسؤوليات الأخرى المنوطة بالمكلفين بالحوكمة، الإشراف على التصميم والعمل الفعال لإجراءات التبليغ عن المخالفات وآلية الإشراف على فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(د) *فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي*. تشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي نطاقاً واسعاً من الخصائص. فعلى سبيل المثال، قد تتجلى المواقف السلوكية للإدارة وتصرفاتها بشأن التقرير المالي من خلال اختيارها المتحفظ أو المنفتح من بين بدائل المبادئ المحاسبية المتاحة، أو الحذر والتحفظ الذي يتم به وضع التقديرات المحاسبية.

(هـ) *الهيكل التنظيمي*. يشمل وضع الهيكل التنظيمي الملائم الأخذ في الحسبان للجوانب الرئيسية المتعلقة بالسلطة والمسؤولية والتسلسل الإداري المناسب. ويعتمد مدى مناسبة الهيكل التنظيمي للمنشأة، بشكل جزئي، على حجمها وطبيعة أنشطتها.

(و) *تحديد الصلاحيات والمسؤوليات*. قد يتضمن تحديد الصلاحيات والمسؤوليات السياسات المتعلقة بممارسات العمل المناسبة، ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين، والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات. كما قد يتضمن السياسات والاتصالات الموجهة لضمان فهم جميع الموظفين لأهداف المنشأة، ومعرفتهم بكيفية تفاعل تصرفاتهم الفردية مع تلك الأهداف ومساهمتها في تحقيقها، وإدراكهم لكيفية محاسبتهم والأمور التي سيحاسبون عليها.

(ز) *سياسات وممارسات الموارد البشرية*. غالباً ما توضح سياسات وممارسات الموارد البشرية أموراً مهمة فيما يتعلق بالوعي الرقابي في المنشأة. فعلى سبيل المثال، تثبت معايير تعيين الأفراد الأفضل تأهيلاً - مع التركيز على الخلفية العلمية، والخبرة العملية السابقة، والإنجازات السابقة، وما يدل على النزاهة والسلوك الأخلاقي - التزام المنشأة بتعيين الأشخاص ذوي الكفاءة والجديرين بالثقة. ومن شأن سياسات التدريب التي تعلن عن الأدوار والمسؤوليات المتوقعة وتشتمل على ممارسات مثل معاهد التدريب والندوات، أن توضح مستويات الأداء والسلوك المتوقعة. وتدلل الترقيات التي تعتمد على عمليات تقييم الأداء الدورية على التزام المنشأة بترقية الموظفين المؤهلين إلى مستويات المسؤولية الأعلى.

آلية المنشأة لتقييم المخاطر

٣. لأغراض التقرير المالي، تتضمن آلية المنشأة لتقييم المخاطر كيفية تعرف الإدارة على مخاطر الأعمال ذات الصلة بإعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق الخاص بالمنشأة، وتقدير أهميتها، وتقويم 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 حسابها لاحتمالات عدم تسجيل المعاملات أو كيفية تحديد التقديرات المهمة المسجلة في القوائم المالية وتحليلها.

٤. تشمل المخاطر ذات الصلة بالتقرير المالي الذي يمكن الاعتماد عليه الأحداث الخارجية والداخلية، والمعاملات أو الظروف التي قد تحدث وتؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على إنشاء البيانات 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 قبول خطرٍ ما 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 التشغيلية أن تؤدي إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر التي طرأت عليها تغيرات مهمة.
- *الموظفون الجدد*. قد يكون للموظفين الجدد تركيز مختلف على الرقابة الداخلية أو فهم مختلف لها.
- *نظم المعلومات الجديدة أو المُحَثَّة*. يُمكن للتغيرات المهمة والسريعة في نظم المعلومات أن تغير الخطر المتعلق بالرقابة الداخلية.
- *النمو السريع*. يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يشكل عبئاً على أدوات الرقابة وأن يزيد من مخاطر تعطل أدوات الرقابة.
- *التقنيات الحديثة*. قد يغير إدخال تقنيات جديدة في العمليات الإنتاجية أو نظم المعلومات من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
- *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 بالرقابة الداخلية.
- *إعادة الهيكلة المؤسسية*. قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيض في عدد الموظفين وتغييرات في الإشراف والفصل في الواجبات مما قد يغير من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
- *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، على سبيل المثال، زيادة أو تغير المخاطر الناجمة عن المعاملات التي بالعملة الأجنبية.

- الإصدارات المحاسبية الجديدة. قد يؤثر إقرار مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير القائم منها على المخاطر في إعداد القوائم المالية.

نظام المعلومات، بما في ذلك آليات العمل ذات العلاقة، فيما يتصل بالتقرير المالي، والاتصالات

٥. يتكون نظام المعلومات من البنية التحتية (المكونات المادية والأجهزة) والبرمجيات والأفراد والإجراءات والبيانات. وتستخدم العديد من نظم المعلومات تقنية المعلومات بشكل مكثف.
٦. يشمل نظام المعلومات ذو الصلة بأهداف التقرير المالي، والذي يتضمن نظام التقرير المالي، الطرق والسجلات التي:
 - تحدد جميع المعاملات الصحيحة وتسجلها.
 - تصف في الوقت المناسب المعاملات بتفصيل كافٍ من أجل الوصول إلى تصنيف سليم للمعاملات لغرض التقرير المالي.
 - تقيس قيمة المعاملات بشكل يسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة في القوائم المالية.
 - تُحدد الفترة الزمنية التي حدثت فيها المعاملات للسماح بتسجيلها في الفترة المحاسبية السليمة.
 - تعرض بشكل سليم المعاملات والإفصاحات المتعلقة بها في القوائم المالية.
٧. تؤثر جودة المعلومات التي ينتجها النظام في قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات المناسبة لإدارة أنشطة المنشأة والرقابة عليها وقدرتها على إعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها.
٨. قد يأخذ الاتصال، الذي يتضمن توفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية التي تتعلق بالرقابة الداخلية على التقرير المالي، أشكالاً مثل الأدلة الإرشادية للسياسات، والأدلة الإرشادية المحاسبية والمتعلقة بالتقرير المالي، والمذكرات. ويمكن أيضاً إجراء الاتصال إلكترونياً أو شفهيّاً، ومن خلال ما تتخذه الإدارة من تصرفات.

أنشطة الرقابة

٩. بشكلٍ عام، يمكن تصنيف أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة بأنها السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:
 - عمليات فحص الأداء. تتضمن هذه الأنشطة فحص وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتنبؤات والأداء في الفترات السابقة؛ وربط مختلف مجموعات البيانات التشغيلية أو المالية مع بعضها وتحليلات العلاقات والتصرفات الاستثنائية والتصحيحية؛ ومقارنة البيانات الداخلية بمصادر المعلومات الخارجية؛ وفحص الأداء الوظيفي أو المتعلق بالأنشطة.
 - معالجة المعلومات. المجموعتان الرئيسيتان لأنشطة الرقابة على نظم المعلومات هما أدوات الرقابة على التطبيقات، والتي تختص بمعالجة التطبيقات الفردية، وأدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات، والتي تتمثل في السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم الأداء الفعال لأدوات الرقابة على التطبيقات عن طريق المساعدة في ضمان التشغيل السليم والمستمر لنظم المعلومات. ومن أمثلة أدوات الرقابة على التطبيقات التحقق من الدقة الحسابية للسجلات، وفحص الحسابات وموازن المراجعة والحفاظ عليها، وأدوات الرقابة الآلية مثل عمليات التدقيق التحريري للبيانات المدخلة والتحقق من التسلسل الرقمي، والمتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات. ومن أمثلة أدوات الرقابة العامة في تقنية المعلومات أدوات الرقابة على تغيير البرامج وأدوات الرقابة التي تُحد من الوصول إلى البرامج أو البيانات، وأدوات الرقابة على تطبيق الإصدارات الجديدة لحزم تطبيقات البرمجيات، وأدوات

الرقابة على برمجيات النظام التي تُحَدُّ من الوصول إلى الأدوات المساعدة في النظام أو تتابع استخدام هذه الأدوات التي يمكن أن تغير البيانات أو السجلات المالية دون ترك مسار تتبعي للمراجعة.

● أدوات الرقابة المادية. أدوات الرقابة التي تشمل ما يلي:

- الأمن المادي للأصول، بما في ذلك تدابير الوقاية الكافية، مثل وسائل الحماية على الوصول إلى الأصول والسجلات.
- التصريح بالوصول إلى برامج الحاسب وملفات البيانات.
- 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 ذا صلة بإمكانية الاعتماد على إعداد القوائم المالية، ومن ثم بالمراجعة، على الظروف كما هو الحال عندما تكون الأصول معرضة إلى حد كبير للاختلاس.

● الفصل في الواجبات. تكليف أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيلها والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم. ويهدف الفصل في الواجبات إلى الحد من فرص السماح لأي شخص بارتكاب خطأ أو غش ثم إخفائه أثناء المسار الطبيعي لتنفيذ واجبات عمله.

١٠. قد تعتمد أنشطة رقابة معينة على وجود سياسات مناسبة رفيعة المستوى تم وضعها من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، يمكن تفويض أدوات الرقابة المتعلقة بالتصريح 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 اعتماداً محدداً من مستوى عالٍ، بما في ذلك في بعض الحالات الاعتماد من المساهمين.

متابعة أدوات الرقابة

١١. تتمثل إحدى المسؤوليات المهمة للإدارة في وضع رقابة داخلية والحفاظ عليها بصفة مستمرة. وتتضمن متابعة الإدارة لأدوات الرقابة النظر فيما إذا كانت تعمل على النحو المنشود وأنه يتم تعديلها كلما كان ذلك مناسباً وفقاً للتغيرات في الظروف. وقد تتضمن متابعة أدوات الرقابة أنشطة مثل قيام الإدارة بفحص ما إذا كانت المطابقات بالكشوف البنكية يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقييم المراجعين الداخليين لمدى التزام موظفي المبيعات بسياسات المنشأة بشأن شروط 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 التوقيت والدقة، فمن المرجح أن يتوقف الموظفون المسؤولون عن إعدادها.

١٢. قد يساهم المراجعون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون وظائف مماثلة في متابعة أدوات الرقابة للمنشأة من خلال القيام بتقييمات مستقلة. وفي العادة، فإنهم يوفرون بشكل منتظم معلومات حول عمل الرقابة الداخلية، مع تركيز الاهتمام بشكل كبير على توثيق فاعلية الرقابة الداخلية، والإبلاغ بالمعلومات المتعلقة بأوجه القوة والقصور في الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها.

١٣. قد تتضمن أنشطة المتابعة استخدام المعلومات المستقاة من الاتصالات المستلمة من أطراف خارجية، والتي قد تشير إلى وجود مشكلات أو قد تسلط الضوء على جوانب تحتاج إلى التحسين. فالمعملاء يؤيدون بيانات الفواتير بشكل ضمني عن طريق قيامهم بالدفع أو بالشكوى 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 أيضاً في الحسبان الاتصالات المتعلقة بالرقابة الداخلية والواردة من المراجعين الخارجيين عند أداء أنشطة المتابعة.

الملحق الثاني

(راجع: الفقرات ١٤٤، ١٣٣)

الحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري

فيما يلي أمثلة على الحالات والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر للتحريف الجوهري في القوائم المالية. وعلى الرغم من تغطية الأمثلة المذكورة لنطاق واسع من الحالات والأحداث؛ فإن هذه الحالات والأحداث ليست جميعها ذات صلة بكل ارتباط مراجعة وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة قائمة كاملة.

- 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.
- العمليات المعرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال، التداول في العقود الأجلة.
- العمليات الخاضعة لدرجة عالية من التعقيد في اللوائح التنظيمية.
- القضايا المتعلقة بالاستمرارية والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء المهمين.
- القيود التي تواجه توفر رأس المال والائتمان.
- التغيرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.
- التغيرات في سلسلة التوريد.
- تطوير أو تقديم منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى مسارات عمل جديدة.
- التوسع إلى مواقع جديدة.
- 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.
- وجود تحالفات ومشروعات مشتركة معقدة.
- استخدام تمويل من خارج قائمة المركز المالي، والمنشآت ذات الغرض الخاص، وترتيبات التمويل الأخرى المعقدة.
- المعاملات المهمة مع الأطراف ذات العلاقة.
- افتقاد الموظفين الذين يتمتعون بمهارات المحاسبة والتقرير المالي المناسبة.
- التغيرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك رحيل المدراء التنفيذيين الرئيسيين.
- أوجه القصور في الرقابة الداخلية، خاصة تلك التي لا تعالجها الإدارة.
- دوافع الإدارة والموظفين للتورط في إعداد تقرير مالي مغشوش.
- عدم الاتساق بين استراتيجيات المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات واستراتيجياتها الخاصة بالعمل.
- التغيرات في بيئة تقنية المعلومات.
- تركيب نظم تقنية معلومات جديدة مهمة فيما يتعلق بالتقرير المالي.
- تحريات السلطات التنظيمية أو الجهات الحكومية عن عمليات المنشأة أو نتائجها المالية.

- وجود تحريفات سابقة أو تاريخ سابق من الأخطاء أو وجود تعديلات بمبالغ كبيرة في نهاية الفترة.
- وجود قدر كبير من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة، بما في ذلك المعاملات فيما بين الشركات والمعاملات ذات الإيرادات الكبيرة في نهاية الفترة.
- المعاملات المسجلة بناءً على رغبة الإدارة، على سبيل المثال، إعادة تمويل الدين، والأصول التي سيتم بيعها، وإعادة تصنيف الأوراق المالية القابلة للتداول.
- تطبيق الإصدارات المحاسبية الجديدة.
- القياسات المحاسبية التي تتضمن آليات معقدة.
- الأحداث أو المعاملات التي تنطوي على عدم تأكيد كبير بالنسبة للقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها.
- إغفال أو إخفاء معلومات مهمة في الإفصاحات.
- الدعاوى القضائية التي لم يتم البت فيها والالتزامات المشروطة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات والضمانات المالية والإصلاحات البيئية.

Copyright	حقوق التأليف والنشر
<p>“This <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2018 in the English language, has been translated into Arabic by the Saudi Organization for Certified Public Accountants in [insert month and year], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC.” The approved text of all <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (ديسمبر ٢٠١٨م) بإعداد الترجمة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٨م باللغة الإنجليزية. وتم إعادة نشرها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. وقد نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في آلية ترجمة هذا الكتاب، والذي تمت ترجمته وفقاً لسياسة الاتحاد المنشورة بعنوان "بيان السياسة: سياسة ترجمة وإعادة النشر للمعايير التي ينشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين". والنسخة المعتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٨، هي النسخة التي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © 2018 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة الإنجليزية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٨. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> © [year of translation] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>حقوق التأليف والنشر للنسخة العربية، طبعة عام ٢٠١٨، لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين © ٢٠١٩. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Insert original English language title of standard as follows: <i>Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i>] ISBN: [Insert original number, if any, in format 978-1-60815-389-3]</p>	<p><i>Handbook of International Quality Control, Auditing, review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition</i> ISBN: 978-1-60815-389-3</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 بـ permission@ifac.org للحصول على إذن بإعادة النشر أو التخزين أو النقل أو أي استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>