

معيار المراجعة (٣٣٠): استجابات المراجع للمخاطر المقدرة

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (٣٣٠)، كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، مع الأخذ في الحسبان تعريف مصطلح "الفترة الأولية" لأغراض هذا المعيار، بحيث لا تلتبس مع تعريف نفس المصطلح لأغراض معايير المحاسبة. وقد تم تعريف الفترة الأولية، كما وردت في معيار (٣٣٠) كما يلي:

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

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

معييار المراجعة (٣٣٠)

استجابات المراجع للمخاطر المقدرة

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

المحتويات	الفقرة
مقدمة	
نطاق المعيار	١
تاريخ السريان	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
الاستجابات العامة	٥
إجراءات المراجعة استجابةً للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري على مستوى الإقرار	٢٣ - ٦
كفاية العرض والإفصاح	٢٤
تقويم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة	٢٧ - ٢٥
التوثيق	٣٠ - ٢٨
التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى	
الاستجابات العامة	٣١ - ١١
إجراءات المراجعة استجابةً للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري على مستوى الإقرار	٥٨ - ٤١
كفاية العرض والإفصاح	٥٩
تقويم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة	٦٢ - ٦٠
التوثيق	٦٣

ينبغي قراءة معيار المراجعة (٣٣٠) "استجابات المراجع للمخاطر المقدرة" في سياق 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 بشأن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي حددها المراجع وقدرها، وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥)^(١) وذلك عند مراجعة القوائم المالية.

تاريخ السريان:

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

الهدف:

٣. هدف المراجع هو الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، بشأن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية، من خلال تصميم وتطبيق استجابات مناسبة لتلك المخاطر.

التعريفات:

٤. لأغراض معايير المراجعة يكون للمصطلحين الآتيين المعاني المبينة أدناه:
- (أ) إجراء أساس: إجراء مراجعة مُصمم لاكتشاف تحريفات جوهرية على مستوى الإقرار. وتشمل الإجراءات الأساس:
- (i) اختبارات التفاصيل (لنفات من المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات)؛
- (ii) إجراءات تحليلية أساس.
- (ب) اختبار أدوات الرقابة: إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرار.

المتطلبات:

الاستجابات العامة:

٥. يجب على المراجع أن يُصمم ويُطبق استجابات عامة لمواجهة المخاطر المقدرة لتحريف جوهرية على مستوى القوائم المالية. (راجع: الفقرات ٣١-٣٤)

إجراءات المراجعة استجابةً للمخاطر المقدرة لتحريف جوهرية على مستوى الإقرار:

٦. يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداهها للمخاطر المقدرة لتحريف جوهرية على مستوى الإقرار وتستجيب لها. (راجع: الفقرات ٤٤-٨١)
٧. عند تصميم إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم تنفيذها، يجب على المراجع أن:
- (أ) يأخذ في الحسبان الأسباب التي أدت إلى التقدير الذي تم التوصل إليه لخطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرار لكل فئة من المعاملات، وكل رصيد حساب وكل إفصاح، بما في ذلك:
- (i) احتمال وجود تحريف جوهرية بسبب الخصائص المعينة لفئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي الخطر الملازم)؛
- (ii) ما إذا كان تقدير الخطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة (أي خطر الرقابة)، مما يتطلب من المراجع الحصول على أدلة مراجعة، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات الأساس)؛ (راجع: الفقرات ٩١-٨٤)
- (ب) يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع للخطر. (راجع: الفقرة ٩١)

اختبارات أدوات الرقابة:

٨. يجب على المراجع أن يُصمم ويُنفذ اختبارات لأدوات الرقابة، للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة ذات الصلة، إذا:

(١) معيار المراجعة (٣١٥)، "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية، وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

- (أ) تضمن تقدير المراجع لمخاطر التحريف الجوهرى على مستوى الإقرار توقعاً بأن أدوات الرقابة تعمل بفاعلية (أي حيثما، ينوي المراجع الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات الأساس)؛ أو
- (ب) كانت الإجراءات الأساس لا توفر بمفردها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرار. (راجع: الفقرات ٢٠أ-٢٤أ)
٩. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب أن يحصل المراجع على المزيد من أدلة المراجعة المقنعة، كلما اعتمد بشكل أكبر على فاعلية أداة رقابية معينة (راجع: الفقرة ٢٥أ)
- طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة:
١٠. عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، يجب على المراجع:
- (أ) تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى بالتزامن مع الاستفسار للحصول على أدلة مراجعة حول الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة، بما في ذلك:
- (i) كفاءة تطبيق أدوات الرقابة في أوقات ملائمة خلال الفترة محل المراجعة.
- (ii) الثبات الذي كان يتم به تطبيق هذه الإجراءات.
- (iii) الجهة التي تطبقها أو وسائل تطبيقها. (راجع: الفقرات ٢٦أ-٢٩أ)
- (ب) تحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة التي سيتم اختبارها، تعتمد على أدوات رقابة أخرى (رقابة غير مباشرة)، وإذا كان الحال كذلك، تحديد ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم العمل الفاعل لتلك الأدوات غير المباشرة (راجع: الفقرتين ٣٠أ، ٣١أ)
- توقيت اختبارات أدوات الرقابة:**
١١. يجب على المراجع أن يختبر أدوات الرقابة، التي ينوي الاعتماد عليها، في وقت معين، أو على مدار الفترة (مع مراعاة الفقرتين ١٢ و ١٥ أدناه)، وذلك من أجل توفير أساس مناسب للاعتماد المنشود من المراجع عليها. (راجع: الفقرة ٣٢أ)
- استخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها خلال فترة أولية:**
١٢. إذا حصل المراجع على أدلة مراجعة بشأن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة خلال فترة أولية ما، فيجب عليه أن:
- (أ) يحصل على أدلة مراجعة بشأن التغيرات المهمة التالية للفترة الأولية التي طرأت على تلك الأدوات الرقابية.
- (ب) تحديد أدلة المراجعة الإضافية، التي سيتم الحصول عليها عن الفترة المتبقية (راجع: الفقرتين ٣٣أ، ٣٤أ).
- استخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة:**
١٣. يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات أدناه وذلك عند اتخاذ قرار حول ما إذا كان من المناسب استخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة، بشأن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة. ويجب عليه أن يأخذ تلك الاعتبارات أيضاً في تحديده لطول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة اختبار أداة رقابة معينة إذا قرر أنه من المناسب استخدام أدلة مراجعة عن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة، تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة:
- (أ) فاعلية عناصر الرقابة الداخلية الأخرى، بما في ذلك بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لأدوات الرقابة، وآلية تقدير المنشأة للمخاطر؛
- (ب) المخاطر الناشئة عن خصائص الأداة الرقابية، بما في ذلك ما إذا كانت يدوية أو آلية؛
- (ج) فاعلية أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات؛
- (د) فاعلية الأداة الرقابية وتطبيق المنشأة لها، بما في ذلك ما تم ملاحظته عن طبيعة ومدى الانحرافات في تطبيق الأداة الرقابية، في عمليات المراجعة السابقة، وما إذا كان هناك تغيرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الأداة الرقابية؛
- (هـ) ما إذا كان عدم التغيير في أداة رقابية معينة يُشكل خطراً بسبب الظروف المتغيرة؛
- (و) مخاطر التحريف الجوهرى ومدى الاعتماد على الرقابة. (راجع: الفقرة ٣٥أ)
١٤. إذا خطط المراجع لاستخدام أدلة مراجعة من عملية مراجعة سابقة بشأن فاعلية تشغيل أدوات رقابية معينة، فيجب عليه أن يبرهن استمرار ملاءمة تلك الأدلة، من خلال الحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت قد حدثت تغيرات مهمة في أدوات الرقابة تلك بعد المراجعة السابقة. وعلى المراجع الحصول على أدلة المراجعة تلك بإجراء استفسار - إلى جانب الملاحظة، أو التقصي - لتأكيد فهم تلك الأدوات الرقابية المحددة، مع وجوب قيامه بما يلي:

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

(أ) اختبار أدوات الرقابة في المراجعة الحالية، إذا حدثت تغيرات ذات أثر على استمرار ملاءمة أدلة المراجعة من المراجعة السابقة. (راجع: الفقرة ٣٦١)

(ب) إذا لم تحدث مثل تلك التغييرات، فيجب على المراجع اختبار أدوات الرقابة على الأقل مرة واحدة في كل ثالث عملية مراجعة، كما يجب عليه اختبار بعض أدوات الرقابة في كل عملية مراجعة، لتفادي احتمال اختبار جميع أدوات الرقابة التي ينوي المراجع الاعتماد عليها في فترة مراجعة واحدة، مع عدم اختبار أدوات الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. (راجع: الفقرات ٣٧١-٣٩١)

أدوات الرقابة على المخاطر المهمة:

١٥. إذا خطط المراجع للاعتماد على أدوات رقابة لمخاطر معينة حددها المراجع بأنها مخاطر مهمة، فيجب عليه اختبار تلك الأدوات الرقابية في الفترة الحالية.

تقويم فاعلية تشغيل أدوات الرقابة:

١٦. عند تقويم فاعلية تشغيل أدوات الرقابة ذات الصلة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت التحريفات التي قد تم اكتشافها من خلال الإجراءات الأساس، تشير إلى أن أدوات الرقابة لا تعمل بفاعلية. ومع ذلك، فإن عدم اكتشاف تحريفات من خلال الإجراءات الأساس لا يوفر أدلة مراجعة بأن أدوات الرقابة، ذات العلاقة بالإقرار الذي يتم اختباره، كانت فاعلة. (راجع: الفقرة ٤٠١)

١٧. إذا اكتشفت انحرافات عن أدوات الرقابة، التي ينوي المراجع الاعتماد عليها، فيجب عليه إجراء استفسارات محددة لفهم هذه الأمور ونتائجها المحتملة، ويجب أن يحدد ما إذا كانت: (راجع: الفقرة ٤١١)

(أ) اختبارات أدوات الرقابة المنفذة، تُشكل أساساً مناسباً للاعتماد على أدوات الرقابة؛ أو

(ب) الاختبارات الإضافية لأدوات الرقابة ضرورية؛ أو

(ج) المخاطر المحتملة للتحريف تحتاج إلى مواجهة باستخدام الإجراءات الأساس.

الإجراءات الأساس:

١٨. بصرف النظر عن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية، يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة جوهرية من المعاملات، ولكل رصيد حساب جوهرية، ولكل إفصاح جوهرية (راجع: الفقرات ٤٢١ - ٤٧١)

١٩. يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت إجراءات المصادقات الخارجية سيتم تنفيذها باعتبارها إجراءات مراجعة أساسية. (راجع: الفقرة ٤٨١ - ٥١١)

الإجراءات الأساس ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية:

٢٠. يجب أن تتضمن الإجراءات الأساس للمراجعة إجراءات المراجعة الآتية، ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية:

(أ) اتفاق أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية الممثلة لها، بما في ذلك مطابقة أو اتفاق المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج الأستاذ العام والفرعي؛

(ب) اختبار قيود اليومية الجوهرية، والتعديلات الأخرى، التي تمت خلال دورة إعداد القوائم المالية. (راجع: الفقرة ٥٢١)

الإجراءات الأساس استجابة للمخاطر المهمة:

٢١. إذا حدد المراجع أن خطراً مقدراً للتحريف الجوهرية على مستوى الإقرار يُعد خطراً مهماً، فيجب عليه تنفيذ إجراءات أساس تستجيب لهذا الخطر بشكل خاص. وعندما تقتصر مواجهة الخطر المهم على الإجراءات الأساس فقط، فيجب أن تتضمن تلك الإجراءات اختبارات تفاصيل. (راجع: الفقرة ٥٣١)

توقيت الإجراءات الأساس:

٢٢. إذا تم تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي، فيجب على المراجع تغطية الفترة المتبقية من خلال تنفيذ ما يلي:

(أ) إجراءات أساس جنباً إلى جنب مع اختبارات أدوات الرقابة للفترة الفاصلة؛ أو

(ب) إجراءات أساس إضافية فقط توفر أساساً معقولاً لسحب نتائج المراجعة من التاريخ الأولي إلى نهاية الفترة، إذا حدد المراجع كفاية ذلك. (راجع: الفقرات ٥٤١ - ٥٧١)

٢٣. عندما يتم اكتشاف تحريفات في تاريخ أولي -لم يكن يتوقعها المراجع عند تقدير مخاطر التحريف الجوهرية- فيجب عليه أن يُقوّم ما إذا كان تقدير الخطر ذي العلاقة، وطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساس المخططة التي تغطي الفترة المتبقية بحاجة إلى تعديل. (راجع: الفقرة ٥٨١)

كفاية العرض في القوائم المالية:

٢٤. يجب أن ينفذ المراجع إجراءات مراجعة لتقويم ما إذا كان العرض العام للقوائم المالية قد تم طبقاً لإطار التقرير المالي المنطبق. وعند إجراء هذا التقويم، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما إذا كانت القوائم المالية معروضة بطريقة تعكس مناسبة ما يلي:

- تصنيف ووصف المعلومات المالية، والمعاملات والأحداث والظروف الممثلة لها؛
- عرض وهيكل ومحتوى القوائم المالية. (راجع: الفقرة ٥٩١)

تقويم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة:

٢٥. استناداً إلى إجراءات المراجعة المنفذة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وقبل الانتهاء من المراجعة، يجب على المراجع أن يُقوّم ما إذا كانت تقديرات مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى الإقرار لا تزال مناسبة. (راجع: الفقرتين ٦٠١، ٦١١)

٢٦. يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كان قد تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. وعند تكوين الرأي، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، بصرف النظر عما إذا كان يبدو أنها تعزز الإقرارات الواردة في القوائم المالية أو تتناقض معها. (راجع: الفقرة ٦٢١)

٢٧. إذا لم يحصل المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بإقرار جوهرية في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحاول الحصول على أدلة مراجعة إضافية. وإذا كان المراجع غير قادر على الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً، أو يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية.

التوثيق:

٢٨. يجب على المراجع أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة ما يلي^(١):

(أ) الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة؛

(ب) الربط بين تلك الإجراءات والمخاطر المقدرة على مستوى الإقرار؛

(ج) نتائج إجراءات المراجعة، بما في ذلك الاستنتاجات إذا كانت تلك النتائج غير واضحة. (راجع: الفقرة ٦٣١)

٢٩. إذا خطط المراجع لاستخدام أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة بشأن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة، فيجب عليه أن يُضمّن في توثيقه لأعمال المراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل لها بشأن الاعتماد على مثل تلك الأدوات الرقابية التي تم اختبارها في عمليات مراجعة سابقة.

٣٠. يجب أن يوضح توثيق المراجع أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الممثلة لها، بما في ذلك اتفاق أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج الأستاذ العام والفرعي.

التطبيق والمواد التفسيرية الأخرى:

الاستجابات العامة (راجع: الفقرة ٥):

١. قد تتضمن الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية ما يلي:

- التأكيد على فريق المراجعة بضرورة المحافظة على نزعة الشك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة، أو ذوي مهارات معينة، أو استخدام خبراء.
- توفير مزيد من الإشراف.
- إدخال عناصر إضافية للمفاجأة عند اختيار إجراءات المراجعة الإضافية التي سيتم القيام بها.

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

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

- إجراء تغييرات عامة في طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة، على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات أساس في نهاية الفترة بدلاً من أدائها أثناء الفترة الأولية، أو تعديل طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً.

٢١. إن تقدير مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية -ومن ثم الاستجابات العامة للمراجع- يتأثر بفهم المراجع للبيئة الرقابية. إن بيئة الرقابة الفاعلة قد تمنح المراجع ثقة أكبر في الرقابة الداخلية، وموثوقية أدلة المراجعة التي يتم استخراجها من داخل المنشأة، وبالتالي تسمح للمراجع، على سبيل المثال بالقيام ببعض إجراءات المراجعة في تاريخ أولي بدلاً من نهاية الفترة. ومع ذلك، فإن أوجه القصور في بيئة الرقابة يكون لها أثر عكسي، على سبيل المثال: قد يستجيب المراجع لبيئة رقابة غير فاعلة من خلال:

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

٣. لتلك الاعتبارات أعلاه أثر مهم على المنهج العام للمراجع، على سبيل المثال: التأكيد على الإجراءات الأساس (منهج الإجراءات الأساس)، أو منهج يعتمد على استخدام اختبارات أدوات الرقابة، وكذلك الإجراءات الأساس (أي منهج مشترك).

إجراءات المراجعة استجابةً للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية على مستوى الإقرار:

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

٤١. يوفر تقدير المراجع للمخاطر التي تم تحديدها على مستوى الإقرار أساساً لكي يتم الأخذ في الحسبان منهج مراجعة مناسب، لتصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية. فعلى سبيل المثال: قد يحدد المراجع:

(أ) أن تنفيذ اختبارات أدوات الرقابة فقط قد يحقق للمراجع استجابة فاعلة للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية لإقرار معين؛ أو

(ب) أن تنفيذ إجراءات أساس فقط يعد أمراً مناسباً لإقرارات معينة، وبالتالي يستبعد المراجع أثر أدوات الرقابة من تقدير الخطر ذي الصلة. وقد يعود سبب ذلك إلى أن إجراءات المراجع لتقدير المخاطر لم تحدد أيّاً من أدوات الرقابة الفاعلة ذات الصلة بهذا الإقرار، أو لأن اختبار أدوات الرقابة سيكون غير كفاء، ومن ثم لا ينوي المراجع الاعتماد على فاعلية تشغيل أدوات الرقابة في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات الأساس؛ أو

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

ومع ذلك وكما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٨، وبصرف النظر عن المنهج المختار، فإن على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات أساس لكل فئة جوهرية من المعاملات، ولكل رصيد حساب جوهرية، ولكل إفصاح جوهرية.

٥١. تشير طبيعة إجراء مراجعة معين إلى الغرض منه (أي اختبار أدوات رقابة، أو إجراء أساس) ونوعه (أي تقصي، أو ملاحظة، أو استفسار، أو مصادقة، أو إعادة العملية الحسابية، أو إعادة الأداء، أو إجراء تحليلي). إن طبيعة إجراءات المراجعة تعد ذات أهمية قصوى عند الاستجابة للمخاطر المقدرة.

٦١. يشير توقيت إجراء المراجعة إلى وقت تنفيذه، أو الفترة أو التاريخ الذي تطبق عليه أدلة المراجعة.

٧١. يشير مدى إجراء المراجعة إلى القدر الذي سيتم تنفيذه، على سبيل المثال: حجم العينة، أو عدد الملاحظات المتعلقة بنشاط رقابي معين.

٨١. تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية -تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداهل للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية على مستوى الإقرار وتستجيب لها- يوفر ارتباطاً واضحاً بين إجراءات المراجعة الإضافية للمراجع وتقدير الخطر.

الاستجابة للمخاطر المقدرة على مستوى الإقرار (راجع: الفقرة ٧(أ)):

الطبيعة:

٩١. قد تؤثر المخاطر المقدرة للمراجع على كل أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها وعلى الجمع فيما بينها. فعلى سبيل المثال: عندما يكون الخطر المقدر مرتفعاً، يمكن أن يطلب المراجع مصادقة من الطرف الآخر على اكتمال بنود عقد معين، بالإضافة إلى التقصي عن الوثيقة. وعلاوة على ذلك، فإن إجراءات مراجعة معينة قد تكون أكثر مناسبة لبعض الإقرارات من غيرها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، فإن اختبارات أدوات الرقابة قد تكون أكثر استجابة للخطر المقدر للتحريف في إقرار الاكتمال، بينما قد تكون الإجراءات الأساس أكثر استجابة للخطر المقدر للتحريف في إقرار الحدوث.

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

١٠أ. تتصل الأسباب المعطاة لتقدير الخطر بتحديد طبيعة إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، إذا كان الخطر المقدر منخفضاً - بسبب خصائص معينة لفئة من المعاملات، دون الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات العلاقة - فإن المراجع قد يحدد أن الإجراءات التحليلية الأساس بمفردها توفر ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كان الخطر المقدر بمستوى منخفض بسبب أدوات الرقابة الداخلية، وينوي المراجع تنفيذ الإجراءات الأساس على هذا الأساس المنخفض، فيجب عليه أن ينفذ اختبارات أدوات الرقابة تلك كما تتطلبه الفقرة ٨(أ). وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال لفئة من المعاملات ذات خصائص موحدة على نحو معقول، وغير معقدة، وتعالج بشكل عادي، وتراقب من قبل نظام المعلومات في المنشأة.

التوقيت:

١١أ. قد يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات لأدوات الرقابة، أو بإجراءات أساس في تاريخ أولي أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الجوهرية مرتفعاً، كلما زاد من احتمالية أن يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساس سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، أو في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ أبكر، أو القيام بإجراءات مراجعة لم يعلن عنها أو في وقت مفاجئ (على سبيل المثال: تنفيذ إجراءات مراجعة في مواقع مختارة دون سابق إعلان). ويعد هذا الأمر ملائماً بشكل خاص عند الأخذ في الحسبان الاستجابة لمخاطر الغش. فعلى سبيل المثال، قد يخلص المراجع إلى أنه، عندما يتم تحديد مخاطر تحريف أو تلاعب متعمد، فإن تعميم استنتاجات إجراءات المراجعة من تاريخ أولي إلى نهاية الفترة لن يكون فاعلاً.

١٢أ. ومن جهة أخرى فإن تنفيذ إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة من شأنه أن يساعد المراجع في تحديد الأمور المهمة في مرحلة مبكرة من المراجعة، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة، أو تطوير أسلوب مراجعة فاعل للتعامل مع تلك الأمور.

١٣أ. بالإضافة لما سبق، يمكن تنفيذ إجراءات مراجعة معينة فقط عند نهاية الفترة أو بعدها، على سبيل المثال:

- اتفاق أو مطابقة المعلومات الواردة في القوائم المالية مع السجلات المحاسبية ذات الصلة، بما في ذلك اتفاق أو مطابقة الإفصاحات، سواء تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج الأستاذ العام والفرعي؛
- اختبار التعديلات التي تمت خلال دورة إعداد القوائم المالية؛
- إجراءات الاستجابة لخطر يتمثل في قيام المنشأة بالدخول في عقود بيع غير مناسبة في نهاية الفترة، أو معاملات قد لا يتم إنجازها.

١٤أ. تتضمن العوامل الإضافية ذات الصلة، والمؤثرة على مراعاة المراجع للوقت الذي ينفذ فيه إجراءات المراجعة، ما يلي:

- بيئة الرقابة.
- وقت توفر المعلومات الملائمة (فعلى سبيل المثال: قد يتم تغيير محتوى الملفات الإلكترونية فيما بعد، أو أن الإجراءات موضوع الملاحظة قد تحدث فقط في أوقات معينة).
- طبيعة الخطر (فعلى سبيل المثال: إذا تعلق الأمر بالمغالاة في الإيرادات لتلبية التوقعات بشأن الأرباح، من خلال إبرام عقود مبيعات وهمية لاحقاً، فقد يرغب المراجع في فحص العقود المبرمة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة المراجعة.
- توقيت إعداد القوائم المالية، وخاصة لتلك الإفصاحات التي تقدم المزيد من التوضيح عن المبالغ المسجلة في قائمة المركز المالي، أو قائمة الدخل الشامل، أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو قائمة التدفقات النقدية.

المدى:

١٥أ. يتم تحديد مدى إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة تنفيذها، بعد الأخذ في الحسبان الأهمية النسبية، والخطر المقدر، ودرجة التأكيد التي يخطط المراجع للحصول عليها. وعند تحقيق غرض واحد من خلال مجموعة من الإجراءات، فإنه يتم الأخذ في الحسبان مدى كل إجراء على حدة. وبصفة عامة، فإن مدى إجراءات المراجعة يزيد بزيادة خطر التحريف الجوهرية. فعلى سبيل المثال: فإنه قد يكون من المناسب زيادة حجم العينة، أو تنفيذ إجراءات تحليلية مهمة على مستوى أكثر تفصيلاً، وذلك للاستجابة للخطر المقدر لتحريف جوهرية ناتج عن غش. ومع ذلك فإن زيادة مدى إجراء مراجعة معين سيكون فاعلاً فقط في حال كان إجراء المراجعة في حد ذاته ذا صلة بالخطر المحدد.

١٦أ. إن استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب قد يُمكن من القيام باختبارات أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، والذي قد يكون مفيداً عندما يقرر المراجع تعديل مدى الاختبارات، على سبيل المثال: عند الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهرية الناتجة عن غش. ومثل تلك الأساليب يمكن أن يتم استخدامها لاختيار عينة من المعاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، أو فرز معاملات ذات خصائص محددة، أو اختبار المجتمع بالكامل بدلاً من عينة.

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

اعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام:

١٧أ. بالنسبة لمراجعة منشآت القطاع العام، فإن التكاليف الرسمي بالمراجعة -وأي متطلبات مراجعة خاصة أخرى- قد يؤثر على اعتبار المراجع لطبيعية، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

اعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر:

١٨أ. في حال المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد أنشطة رقابية كثيرة، يمكن أن يتعرف عليها المراجع، أو أن توثيق المنشأة لمدى وجودها أو عملها قد يكون محدوداً. وفي مثل تلك الحالات، قد يكون من الأكثر كفاءة للمراجع أن ينفذ إجراءات مراجعة إضافية تعد بمثابة إجراءات أساس. ومع ذلك، وفي بعض الحالات النادرة، فإن غياب أنشطة الرقابة، أو مكونات الرقابة الأخرى، قد يجعل من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة.

التقديرات الأكثر ارتفاعاً للخطر (راجع: الفقرة ٧ (ب)):

١٩أ. عند الحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، بسبب تقدير مرتفع للخطر، فإن على المراجع أن يزيد من كمية الأدلة، أو الحصول على أدلة أكثر ملاءمة أو أكثر اعتمادية، على سبيل المثال: من خلال التركيز بشكل أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث، أو من خلال الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.

اختبارات أدوات الرقابة:

تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة (راجع: الفقرة ٨):

٢٠أ. يتم تنفيذ اختبار لأدوات الرقابة فقط على تلك الأدوات الرقابية التي يحددها المراجع بأنها مصممة بشكل مناسب لمنع أو اكتشاف وتصحيح تحريف جوهري في إقرار معين. وإذا كان يتم استخدام أدوات رقابة مختلفة إلى حد كبير في أوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، فيجب أخذ كل منها في الحسبان بشكل منفصل.

٢١أ. إن اختبار فاعلية تشغيل أدوات الرقابة هو أمر يختلف عن الحصول على فهم بشأن تقويم تصميم وتطبيق تلك الأدوات. ومع ذلك يتم استخدام أنواع إجراءات المراجعة نفسها. لذلك قد يقرر المراجع، أنه من الكفاءة أن يختبر فاعلية تشغيل أدوات الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقويم تصميمها وتحديد أنه تم تطبيقها.

٢٢أ. وعلاوة على ذلك، وبالرغم من أن بعض إجراءات تقدير الخطر لم يتم تصميمها بشكل خاص لاختبار أدوات الرقابة، إلا أنها قد تعد بمثابة دليل مراجعة بشأن فاعلية تلك الأدوات، وبالتالي تعمل كاختبار لتلك الأدوات. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتضمن إجراءات المراجع لتقدير الخطر ما يلي:

• الاستفسار بشأن استخدام الإدارة للموازنات.

• النظر في مقارنة الإدارة للمصروفات المخططة والفعالية شهرياً.

• النقصي عن التقارير المتعلقة بالتحقق من الانحرافات بين المبالغ المخططة والفعالية.

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

٢٣أ. بالإضافة لما سبق، قد يصمم المراجع اختبارات لأدوات الرقابة يتم تنفيذها بالتزامن مع تنفيذ اختبارات التفاصيل لنفس المعاملة. وبالرغم من أن الغرض من اختبار أدوات الرقابة يختلف عن الغرض من اختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم الانتهاء من كليهما من خلال أدائهما لنفس المعاملة في نفس الوقت، وهو ما يعرف أيضاً بالاختبار مزدوج الغرض. فعلى سبيل المثال يمكن للمراجع أن يصمم اختباراً ما لفحص فائز معينة ويؤمّن نتائج، لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها، ولتقديم أدلة مراجعة مهمة لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقويم الاختبار مزدوج الغرض من خلال الأخذ في الحسبان الغرض من كل اختبار على حده.

٢٤أ. قد يجد المراجع في بعض الحالات، أنه من غير الممكن تصميم إجراءات أساس فعالة توفر في حد ذاتها ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة على مستوى الإقرار^(١). ويمكن أن يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات مع عدم توثيق المعاملات أو المحافظة عليها، عدا ما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٨(ب) من المراجع أن يُنفذ اختبارات لأدوات الرقابة ذات الصلة.

(٣) معيار المراجعة (٣١٥)، فقرة ٣٠.

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

أدلة المراجعة والاعتماد المنشود (راجع: الفقرة ٩):

٢٥١. قد يمكن السعي للحصول على مستوى عالٍ من التأكيد بشأن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة عندما يتكون المنهج الذي تم تبنيه بشكل أساس- من اختبارات الرقابة، وبخاصة عندما يكون من غير الممكن، أو العملي الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة من الإجراءات الأساس فقط.

طبيعة ومدى اختبارات أدوات الرقابة:

إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار (راجع: ١٠(أ)):

٢٦١. لا يعد الاستفسار في حد ذاته كافياً لاختبار فاعلية تشغيل أدوات الرقابة. وبناءً عليه، يتم القيام بإجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسار. وفي هذا الشأن، فإن الاستفسار المقترن بالتقصي أو إعادة الأداء، قد يوفر تأكيداً أكبر من الاستفسار والملاحظة، حيث تكون الملاحظة ملائمة فقط في وقت إجرائها.

٢٧١. تؤثر طبيعة أداة رقابية معينة على نوع إجراء المراجعة المطلوب للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، إذا تم تأكيد فاعلية التشغيل من خلال التوثيق، فإن المراجع قد يقرر التقصي عنها، للحصول على أدلة مراجعة بشأن فاعلية التشغيل. ومع ذلك - وفيما يخص أدوات الرقابة الأخرى - قد لا يكون التوثيق متاحاً أو ملائماً. فعلى سبيل المثال، فإن توثيق العمل لبعض عوامل البيئة الرقابية، قد لا يكون موجوداً، مثل تفويض السلطة والمسؤولية، أو قد لا يكون موجوداً لبعض أنواع الأنشطة الرقابية، مثل الأنشطة الرقابية التي يؤديها الحاسب. وفي مثل تلك الظروف، فإن أدلة المراجعة بشأن فاعلية التشغيل قد يمكن الحصول عليها من خلال الاستفسار مع إجراءات مراجعة أخرى، مثل الملاحظة، أو استخدام أساليب المراجعة بمساعدة الحاسب.

مدى اختبارات أدوات الرقابة:

٢٨١. عندما تكون هناك حاجة لأدلة مراجعة أكثر إقناعاً فيما يتعلق بفاعلية أداة رقابية معينة، فإنه قد يكون من المناسب زيادة مدى اختبار الرقابة. وبالإضافة إلى مستوى الاعتماد على أدوات الرقابة، فإن الأمور التي قد يأخذها المراجع في الحسبان عند تحديد مدى اختبار أدوات الرقابة تتضمن ما يلي:

- تكرار أداء أداة الرقابة من قبل المنشأة خلال الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء فترة المراجعة، التي يعتمد فيها المراجع على فاعلية تشغيل أداة الرقابة.
- معدل الانحراف المتوقع عن أداة الرقابة.
- ملاءمة وموثوقية أدلة المراجعة، التي سيتم الحصول عليها بشأن فاعلية تشغيل أداة الرقابة على مستوى الإقرار.
- مدى الحصول على أدلة مراجعة من اختبارات أدوات رقابية أخرى ذات علاقة بالإقرار.

ويحتوي معيار المراجعة (٥٣٠)^(٦) على إرشادات إضافية حول مدى الاختبارات.

٢٩١. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فقد لا يكون من الضروري زيادة مدى اختبار أداة الرقابة الآلية. ومن المتوقع أن تعمل أداة الرقابة الآلية بشكل متسق، ما لم يتم تغيير البرنامج (بما في ذلك الجداول، أو الملفات، أو البيانات الأخرى الدائمة التي يستخدمها البرنامج). وبمجرد قيام المراجع بتحديد أن أداة الرقابة الآلية تعمل وفق ما هو مطلوب (والذي يمكن عمله في الوقت الذي يتم فيه مبدئياً تطبيق أداة الرقابة أو في تاريخ آخر)، فقد يأخذ المراجع في حسبانته تنفيذ اختبارات لتحديد أن أداة الرقابة مستمرة في العمل بفاعلية. وقد تتضمن مثل تلك الاختبارات تحديد ما يلي:

- أن التغيير في البرنامج، لا يمكن القيام به إلا بإجراء تغييرات مناسبة في أدوات الرقابة؛
- أن النسخة المصرح بها للبرنامج هي التي تستخدم لمعالجة المعاملات؛
- أن أدوات الرقابة العامة الأخرى ذات الصلة فعالة.

وقد تتضمن تلك الاختبارات أيضاً تحديد أن التغييرات في البرامج لم تتم، كما هو الحال عندما تستخدم المنشأة تطبيقات تخص مجموعة برامج جاهزة دون تعديلها أو صيانتها. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراجع بالتقصي عن سجل إدارة أمن تقنية المعلومات، للحصول على أدلة مراجعة بأن الوصول غير المصرح به أثناء الفترة لم يحدث.

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

٣٠١. في بعض الظروف، قد يكون من الضروري الحصول على أدلة مراجعة تدعم التشغيل الفاعل لأدوات الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، عندما يقرر المراجع اختبار فاعلية فحص مستخدم لقرارير استثنائية تخص مبيعات تزيد عن حد الائتمان المصرح به، فإن قيام المستخدم بالفحص وما يتعلق به من متابعة هو بمثابة أداة رقابة ذات صلة مباشرة بعمل المراجع.

(٦) معيار المراجعة (٥٣٠)، "العينات في المراجعة".

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

وتوصف أدوات الرقابة على دقة المعلومات في التقارير (مثل أدوات الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أدوات رقابة "غير مباشرة".

٣١١. نظراً للاتساق الملازم للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن أدلة المراجعة الخاصة بتطبيق أداة رقابة على التطبيقات الآلية، قد توفر أيضاً أدلة مراجعة مهمة تتعلق بفاعلية تشغيلها عند أخذها في الحسبان مع أدلة المراجعة بشأن فاعلية أدوات الرقابة العامة للمنشأة (وبشكل خاص، تغيير أدوات الرقابة).

توقيت اختبارات أدوات الرقابة:

فترة الاعتماد المنشودة (راجع: الفقرة ١١):

٣٢١. قد تحقق أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بنقطة زمنية معينة غرض المراجع، على سبيل المثال: عند اختبار أدوات الرقابة على جرد المخزون الفعلي للمنشأة في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى، فإنه إذا كان لدى المراجع نية للاعتماد على أداة رقابة خلال فترة معينة، فإن الاختبارات المناسبة هي تلك التي يمكنها تقديم أدلة مراجعة على فاعلية تشغيل أداة الرقابة في أوقات ملائمة خلال تلك الفترة. وهذه الاختبارات يمكن أن تتضمن اختبارات متابعة أدوات الرقابة في المنشأة.

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

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

- أهمية المخاطر المقدرة لتحريف جوهري على مستوى الإقرار.
- الأدوات الرقابية الخاصة، التي تم اختبارها خلال الفترة الأولية، والتغيرات المهمة التي طرأت عليها منذ اختبارها، بما في ذلك التغيرات في نظام المعلومات والآليات، والموظفين.
- درجة الحصول على أدلة مراجعة بشأن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة تلك.
- طول الفترة المتبقية.
- الحد الذي ينوي فيه المراجع تخفيض الإجراءات الإضافية الأساسية استناداً إلى الاعتماد على أدوات الرقابة.
- بيئة الرقابة.

٣٤١. يمكن الحصول على أدلة مراجعة إضافية، على سبيل المثال من خلال تمديد اختبارات أدوات الرقابة خلال الفترة المتبقية، أو اختبار متابعة المنشأة لتلك الأدوات.

استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة (راجع: الفقرة ١٣):

٣٥١. في بعض الظروف، قد توفر أدلة المراجعة، التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة أدلة مراجعة، حيث ينفذ المراجع إجراءات مراجعة للتأكد من استمرار ملاءمتها. فعلى سبيل المثال: وعند أداء مراجعة سابقة، قد يحدد المراجع أن أداة الرقابة الآلية كانت تعمل وفق ما هو محدد لها. وقد يحصل المراجع على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كان قد حدث تغيير في أداة الرقابة الآلية له أثر على استمرار فاعلية عملها، وذلك، على سبيل المثال من خلال الاستفسار من الإدارة والتقصي عن السجلات، لبيان أي من أدوات الرقابة قد طالها التغيير. إن الأخذ في الحسبان أدلة المراجعة بشأن تلك التغيرات، قد يقضي إلى زيادة أو تخفيض أدلة المراجعة المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن فاعلية تشغيل أدوات الرقابة.

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

٣٦١. قد يؤثر حدوث التغييرات على مدى ملاءمة أدلة مراجعة تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة، بحيث لا تُعد أساساً لاستمرار الاعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، فإن حدوث تغيير في النظام، يُمكن المنشأة من استلام تقرير جديد من النظام من المحتمل ألا يؤثر على ملاءمة دليل المراجعة من عملية مراجعة سابقة؛ ولكن التغيير الذي يؤدي إلى تجميع للبيانات أو حسابها بشكل مختلف سيؤثر عليها.

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

٣٧١. إن قرار المراجع بشأن الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة لأدوات الرقابة التي:

(أ) لم تتغير منذ اختبارها آخر مرة؛

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

يعد أمراً يعود للحكم المهني. وبالإضافة إلى ذلك، فإن طول الفترة الزمنية اللازمة لإعادة اختبار أدوات الرقابة هي أيضاً أمر يعود للحكم المهني، ولكنه يجب أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثلاث سنوات حسبما تتطلبه الفقرة ١٤ (ب).

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

٣٨أ. بشكل عام، كلما كان خطر التحريف الجوهري مرتفعاً، أو كان الاعتماد على أدوات الرقابة كبيراً، كلما كان من المحتمل أن يكون زمن الفترة المنقضية أقصر، إن وجدت. وتتضمن العوامل التي قد تقلل من فترة إعادة اختبار أداة الرقابة، أو ينجم عنها عدم الاعتماد كليةً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة ما يلي:

- بيئة رقابية ضعيفة.
- متابعة ضعيفة لأدوات الرقابة.
- عنصر يدوي مهم في أدوات الرقابة ذات الصلة.
- تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير على تطبيق أداة الرقابة.
- ظروف متغيرة تدل على الحاجة إلى تغييرات في أداة الرقابة.
- أدوات رقابية عامة ضعيفة على تقنية المعلومات.

٣٩أ. عندما يكون هناك عدد من أدوات الرقابة بنوي المراجع الاعتماد على أدلة المراجعة بشأنها والتي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة، فإن اختبار بعض تلك الأدوات في كل عملية مراجعة، من شأنه أن يوفر معلومات تدعم استمرار فاعلية البيئة الرقابية. ويساهم ذلك في قرار المراجع فيما إذا كان الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة يعد أمراً مناسباً.

تقويم فاعلية تشغيل أدوات الرقابة (راجع: الفقرات ١٦-١٧):

٤٠أ. إن اكتشاف تحريف جوهري من خلال إجراءات المراجعة يعد مؤشراً قوياً على وجود وجه قصور مهم في الرقابة الداخلية.

٤١أ. إن مفهوم فاعلية تشغيل أدوات الرقابة يقر بأن بعض الانحرافات قد تحدث أثناء تطبيق المنشأة لتلك الأدوات. وقد تنتج الانحرافات عن أدوات الرقابة المحددة من عوامل، مثل: التغيرات في الموظفين الرئيسيين والتذبذبات الموسمية المهمة في حجم المعاملات والخطأ البشري. وقد يشير معدل الانحراف المكتشف، وخصوصاً بالمقارنة مع المعدل المتوقع، إلى أنه لا يمكن الاعتماد على الرقابة لتخفيض الخطر على مستوى الإقرار إلى ذلك الذي قدره المراجع.

الإجراءات الأساس (راجع: الفقرة ١٨):

٤٢أ. تتطلب الفقرة ١٨ أن يصمم وينفذ المراجع إجراءات أساس لكل فئة جوهريّة من المعاملات، وكل رصيد حساب جوهري، وكل إفصاح جوهري، بصرف النظر عن المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري. ويعكس هذا المتطلب حقائق أن: (أ) تقدير المراجع للخطر هو أمر حكمي، ومن ثم قد لا يمكنه تحديد جميع مخاطر التحريف الجوهري؛ و(ب) وجود قيود ملازمة للرقابة الداخلية بما في ذلك تجاوز الإدارة لها.

طبيعة ومدى الإجراءات الأساس:

٤٣أ. استناداً إلى الظروف، قد يحدد المراجع أن:

- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس فقط بعد كافياً لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، على سبيل المثال حيثما يكون تقدير المراجع للخطر مدعوماً بأدلة مراجعة من اختبارات أدوات الرقابة.
- اختبارات التفاصيل هي المناسبة فقط.
- الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساس واختبارات التفاصيل هو الأكثر استجابة للمخاطر المقدرة.

٤٤أ. تُعد الإجراءات التحليلية الأساس عموماً أكثر قابلية للتطبيق على الأعداد الكبيرة من المعاملات، التي تميل لأن تكون قابلة للتنبؤ على مدار الوقت. ويضع معيار المراجعة (٥٢٠)^(٣) متطلبات، ويوفر إرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية مراجعة معينة.

٤٥أ. إن طبيعة الخطر والإقرار ذات صلة بتصميم اختبارات التفاصيل. فعلى سبيل المثال، فإن اختبارات التفاصيل ذات العلاقة بوجود أو حدوث إقرار قد تنطوي على الاختيار من البنود الواردة ضمن مبلغ في القوائم المالية والحصول على أدلة مراجعة ذات صلة. ومن جهة أخرى، قد تنطوي اختبارات التفاصيل المتعلقة بإقرار الاكتمال، على الاختيار من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة ضمن القوائم المالية، والتحقق عما إذا كانت مُضمنة.

٤٦أ. نظراً لأن تقدير مخاطر التحريف الجوهري يأخذ في الحسبان الرقابة الداخلية، فإنه ينبغي زيادة مدى الإجراءات الأساس عندما تكون النتائج من اختبارات أدوات الرقابة غير مرضية. ومع ذلك، فإن زيادة مدى إجراء مراجعة معين يكون مناسباً فقط إذا كان إجراء المراجعة في حد ذاته على صلة بالخطر المحدد.

(٥) معيار المراجعة (٥٢٠)، "الإجراءات التحليلية".

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

٤٧١. عند تصميم الاختبارات التفصيلية، فإنه يتم عادة النظر في مداها بحسب حجم العينة. ومع ذلك، هناك أيضاً أمور أخرى ذات صلة، بما في ذلك ما إذا كان استخدام وسائل اختبار اختيارية أخرى، يعد فعالاً بشكل أكبر. انظر معيار المراجعة (٥٠٠) (٤).

النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية سيتم تنفيذها (راجع: الفقرة ١٩):

٤٨١. تعد إجراءات المصادقة الخارجية في كثير من الأحيان ذات صلة عند التعامل مع الإقرارات المرتبطة بأرصدة الحسابات وعناصرها، ولكنها لا تقصر على تلك البنود فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المراجع مصادقة خارجية عن شروط الاتفاقيات، أو العقود، أو المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويمكن أيضاً القيام بإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة مراجعة حول عدم وجود شروط معينة. فعلى سبيل المثال، قد يبحث الطلب تحديداً في الحصول على معلومات بشأن عدم وجود "اتفاق جانبي" ذي أهمية ذات صلة بإقرار الحد الفاصل لإيراد المنشأة. وتوجد مواقف أخرى قد توفر فيها إجراءات المصادقة الخارجية أدلة مراجعة ذات صلة بالاستجابة للمخاطر المقدرة للتحريف للجوهري. ويتضمن ذلك:

- الأرصدة المصرفية والمعلومات أخرى ذات الصلة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الحسابات تحت التحصيل وشروطها.
- البضاعة لدى أطراف ثالثة والمحجوزة لدى الجمارك إلى أن تدفع الرسوم المفروضة عليها أو بغرض شحنها.
- سندات الملكية التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون في مكان آمن، أو كضمان.
- الاستثمارات التي يتم الاحتفاظ بها بشكل آمن عند أطراف ثالثة، أو التي تم شراؤها من سماسرة الأوراق المالية، ولكن لم يتم تسلمها حتى تاريخ قائمة المركز المالي.
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك شروط الدفع ذات الصلة بالاتفاقيات المقيّدة.
- أرصدة الحسابات واجبة السداد وشروطها.

٤٩١. على الرغم من أن المصادقات الخارجية قد توفر أدلة مراجعة ملائمة ذات علاقة بإقرارات معينة، ألا أن هناك بعض الإقرارات التي توفر لها المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أقل ملاءمة. فعلى سبيل المثال، توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة أقل ملاءمة فيما يتعلق بإمكانية استرداد أرصدة الحسابات تحت التحصيل، عما تقدمه بشأن وجودها.

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

٥١١. تتضمن العوامل التي تساعد المراجع، في تحديد ما إذا كان يجب القيام بإجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات مراجعة أساسية ما يلي:

- معرفة الطرف المطلوب منه المصادقة بالموضوع: قد تكون الردود أكثر موثوقية إذا قدمت من قبل فرد في الطرف المطلوب منه المصادقة لديه المعرفة اللازمة بشأن المعلومات المطلوب تصديقها.
- قدرة أو رغبة الطرف المعني المطلوب منه المصادقة بالرد: فعلى سبيل المثال، فإن الطرف المطلوب منه المصادقة:
 - قد لا يوافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛ أو
 - قد يعتبر الرد مكلفاً جداً أو يستغرق وقتاً طويلاً؛ أو
 - قد يساوره قلق بشأن الالتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛ أو
 - قد يقوم بالمحاسبة عن المعاملات بعمليات مختلفة؛ أو
 - قد يعمل في بيئة لا يمثل فيها الرد على طلبات المصادقة جانباً أساسياً من المعاملات اليومية.
- وفي مثل هذه الحالات، قد لا تستجيب الأطراف المطلوب منها المصادقة، أو قد تستجيب بشكل غير منتظم، أو قد تحاول تقييد الاعتماد على الرد.
- موضوعية الطرف المعني المطلوب منه المصادقة: إذا كان الطرف المطلوب منه المصادقة ذا علاقة بالمنشأة، فإن الردود على طلبات المصادقة قد تكون أقل موثوقية.

(٤) معيار المراجعة (٥٠٠)، "أدلة المراجعة"، الفقرة ١٠.

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

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

٥٢أ. إن طبيعة ومدى الإجراءات الأساس للمراجع ذات العلاقة بآلية إقفال القوائم المالية تعتمد على طبيعة وتعقد آلية التقرير المالي للمنشأة، ومخاطر التحريف الجوهرى المرتبطة بذلك.

الإجراءات الأساس للاستجابة للمخاطر المهمة (راجع: الفقرة ٢١):

٥٣أ. تتطلب الفقرة ٢١ من هذا المعيار أن يقوم المراجع بتنفيذ إجراءات أساس تستجيب بشكل محدد للمخاطر التي حددها المراجع على أنها مخاطر مهمة. إن أدلة المراجعة، المتمثلة في شكل مصادقات خارجية - والتي استلمها المراجع مباشرة من أطراف المصادقة المناسبة - قد تساعد المراجع في الحصول على أدلة مراجعة ذات مستوى عالٍ من الموثوقية، والتي يحتاجها المراجع للاستجابة للمخاطر المهمة بوجود تحريف جوهرى بسبب غش أو خطأ. فعلى سبيل المثال، إذا حدد المراجع أن الإدارة تتعرض لضغوط بشأن تحقيق مكاسب متوقعة، فقد يرتبط ذلك بخطر قيام الإدارة بتضخيم المبيعات من خلال إثبات غير مناسب للإيراد المتعلق باتفاقيات المبيعات ذات الشروط التي تمنع إثبات الإيراد، أو بإصدار فواتير المبيعات قبل الشحن. وفي هذه الحالات، فإن المراجع، على سبيل المثال قد يصمم إجراءات لغرض المصادقات الخارجية ليست لتأكيد المبالغ القائمة فقط، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات المبيعات، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق تتعلق بالرد وشروط التسليم. وبالإضافة لذلك، قد يجد المراجع أنه لدواعي الفاعلية، قد يقوم بتعزيز إجراءات المصادقات الخارجية تلك، من خلال القيام باستفسارات من موظفين غير ماليين في المنشأة تتعلق بأي تغييرات في اتفاقيات المبيعات وشروط التسليم.

توقيت الإجراءات الأساس (راجع: الفقرات ٢٢-٢٣):

٥٤أ. إن أدلة المراجعة، المستقاة من الإجراءات الأساس لمراجعة سابقة، توفر في معظم الحالات أدلة مراجعة قليلة للفترة الحالية، أو قد لا توفرها. ومع ذلك، توجد استثناءات، فعلى سبيل المثال فإن رأياً قانونياً تم الحصول عليه في عملية مراجعة سابقة يتعلق بهيكل للتوريق لم تطرأ بشأنه أي تغييرات، قد يكون ملائماً للفترة الحالية. وفي تلك الحالات، قد يكون من المناسب استخدام أدلة مراجعة من الإجراءات الأساس في عملية مراجعة سابقة، إذا كان هذا الدليل والموضوع المرتبط به لم يحدث بهما تغيير بشكل رئيس، وتم تنفيذ إجراءات المراجعة خلال الفترة الحالية استناداً على استمرارية ملائمتها.

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

٥٥أ. يمكن أن يحدد المراجع في بعض الحالات أنه من الفاعلية تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي، ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقارنة في التاريخ الأولي وذلك من أجل:

(أ) التعرف على المبالغ التي تبدو غير مألوفة؛

(ب) التحقق من أي من تلك المبالغ؛

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

٥٦أ. إن تنفيذ الإجراءات الأساس في تاريخ أولي دون تنفيذ إجراءات إضافية في تاريخ لاحق، يرفع من خطر عدم تمكن المراجع من اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة. ويزداد هذا الخطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر العوامل الآتية فيما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات أساس في تاريخ أولي:

- بيئة الرقابة وأدوات الرقابة الأخرى ذات العلاقة.
- توفر المعلومات الضرورية لإجراءات المراجع في تاريخ لاحق.
- الغرض من الإجراءات الأساس.
- الخطر المقدر للتحريف الجوهرى.
- طبيعة فئة المعاملات، أو رصيد الحساب والإقرارات ذات العلاقة.
- قدرة المراجع على تنفيذ إجراءات أساس مناسبة، أو إجراءات أساس بالتزامن مع اختبارات أدوات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية، من أجل تقليل مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الموجودة في نهاية الفترة.

٥٧أ. قد تؤثر العوامل الآتية فيما إذا كان ينبغي تنفيذ إجراءات تحليلية أساس، فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ الأولي ونهاية الفترة:

- ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات معينة من المعاملات، أو أرصدة الحسابات يمكن التنبؤ بمبلغها وأهميتها النسبية ومكوناتها بشكل معقول.
- ما إذا كانت إجراءات المنشأة مناسبة، لتحليل وتعديل فئات معينة من المعاملات، أو أرصدة الحسابات في تواريخ أولية، ولوضع حدود فاصلة محاسبية سليمة.

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

- ما إذا كان نظام المعلومات ذو الصلة بالتقرير المالي يوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة، وبالمعاملات في الفترة المتبقية بحيث تكون كافية للسماح بالتحقق من:
 - (أ) المعاملات أو القيود المهمة وغير المألوفة (بما في ذلك، التي تحدث في نهاية الفترة أو بالقرب منها)؛
 - (ب) الأسباب الأخرى للتقلبات المهمة أو المتوقعة التي لم تحدث؛
 - (ج) التغيرات في مكونات فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

التحريفات المكتشفة في تاريخ أولي (راجع: الفقرة ٢٣):

٥٨١. عندما يصل المراجع إلى نتيجة مفادها، أن طبيعة أو توقيت أو مدى الإجراءات الأساس المخططة - التي تغطي الفترة المتبقية - بحاجة إلى تعديل بسبب التحريفات غير المتوقعة في تاريخ أولي معين، فإن هذا التعديل قد يتضمن تمديد أو تكرار الإجراءات، التي تم تنفيذها في التاريخ الأولي في نهاية الفترة.

كفاية عرض القوائم المالية (راجع: الفقرة ٢٤):

٥٩١. إن تقويم العرض المناسب للقوائم المالية وترتيبها ومحتواها، يتضمن على سبيل المثال الأخذ في الحسبان المصطلحات المستخدمة على النحو المطلوب بموجب إطار التقرير المالي المنطبق، ومستوى تجميع وتفصيل المبالغ، وأسس المبالغ المبينة فيها.

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

٦٠١. إن مراجعة القوائم المالية هي عملية تراكمية ومتكررة. وعندما يؤدي المراجع الإجراءات المخططة للمراجعة، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها قد تتسبب في قيام المراجع بتعديل طبيعة، أو توقيت، أو مدى الإجراءات الأخرى المخططة للمراجعة. وقد تصل معلومات إلى علم المراجع تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي تم على أساسها تقدير المخاطر. فعلى سبيل المثال:

- إن مدى التحريفات التي اكتشفها المراجع من خلال تنفيذ الإجراءات الأساس، قد تغير من حكم المراجع بشأن تقدير الخطر، وقد تدل على وجود وجه قصور مهم في الرقابة الداخلية.
 - قد يصبح المراجع على علم بتناقضات في السجلات المحاسبية أو أدلة متعارضة أو مفقودة.
 - إن الإجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة الفحص العام من المراجعة، قد تشير إلى خطر يتعلق بتحريف جوهري لم يتم التنبيه له مسبقاً.
- وفي مثل تلك الظروف، قد يحتاج المراجع إلى إعادة تقويم الإجراءات المخططة للمراجعة، بناءً على دراسة منقحة للمخاطر المقدرة لجميع أو بعض فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات والإقرارات ذات العلاقة. ويحتوي معيار المراجعة (٣١٥) على المزيد من الإرشادات بشأن تنقيح تقدير المراجع للخطر^(٥).

٦١١. لا يمكن للمراجع أن يفترض أن حدوث غش أو خطأ هو حدث منعزل في حد ذاته. ومن ثم، فإنه من المهم الأخذ في الحسبان كيفية تأثير اكتشاف تحريف ما على المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري، وذلك عند تحديد ما إذا كان التقدير سيظل مناسباً.

٦٢١. يتأثر حكم المراجع، فيما يتعلق بمدى كفاية ومناسبة أدلة المراجعة بالعوامل الآتية:

- أهمية التحريف المحتمل في الإقرارات، واحتمال أن يكون له أثر جوهري - بمفرده أو عند تجميعه مع تحريفات محتملة أخرى - في القوائم المالية.
- فاعلية الاستجابة من قبل الإدارة وأدوات الرقابة في مواجهة المخاطر.
- الخبرة المكتسبة من المراجعة السابقة، فيما يتعلق بالتحريفات المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات المراجعة المنفذة، بما في ذلك ما إذا كانت إجراءات المراجعة تلك تحدد أمثلة معينة لغش أو خطأ.
- مصدر وموثوقية المعلومات المتاحة.
- قدرة أدلة المراجعة على الإقناع.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها.

(٥) معيار المراجعة (٣١٥)، الفقرة ٣١.

التوثيق (راجع: الفقرة ٢٨):

٦٣. إن شكل ومدى توثيق أعمال المراجعة هو أمر يتعلق بالحكم المهني، ويتأثر بطبيعة، وحجم، ومدى تعقد المنشأة، والرقابة الداخلية فيها، ومدى توفر المعلومات عن المنشأة ومنهجية المراجعة والتقنية المستخدمة في المراجعة.

" استجابات المراجع للمخاطر المقدرة "

Copyright	حق التأليف والنشر
<p>"This Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition of the International Auditing and Assurance Standards Board published by the International Federation of Accountants in December 2016 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition 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 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition is that published by IFAC in the English language.</p>	<p>قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (ديسمبر ٢٠١٧م) بإعداد الترجمة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٦-٢٠١٧ التي أصدرها مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، ونشرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٦م 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". النسخة المعتمدة لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة، نسخة عام ٢٠١٦-٢٠١٧ من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين هي النسخة التي أصدرها الاتحاد باللغة الإنجليزية.</p>
<p>English language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition © 2016 by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>نص اللغة الإنجليزية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة - طبعة ٢٠١٦-٢٠١٧ - المنشور عام ٢٠١٦ من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic language text of Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition © [year of translation] by IFAC. All rights reserved.</p>	<p>نص اللغة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة، والمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى، والخدمات ذات العلاقة - طبعة ٢٠١٦-٢٠١٧ - المترجم عام ٢٠١٧ من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Insert original English language title of standard as follows: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition] ISBN: [Insert original number, if any, in format 978-1-60815-318-3]</p>	<p>Handbook of International Quality Control, Auditing, review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition ISBN: 978-1-60815-318-3</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 استخدامات أخرى مماثلة لهذه الوثيقة.</p>