

معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

معيار رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

معييار المراجعة المصري رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

المحتويات

الفقرات

٣-١	المقدمة
٦-٤	ردود الأفعال العامة
٦٥-٧	إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد
٧٢-٦٦	تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
٧٣	التوثيق

معييار رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

هذه الصفحة تركت فارغة عن عمد

معياري رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بتحديد ردود الأفعال العامة للمراقب وتصميمه وأدائه لإجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها علي مستوى القوائم المالية ومستوي التأكيد أثناء مراجعة قوائم مالية. و يشرح معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) " تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام " كيفية فهم المراقب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها، وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

٢- ما يلي هو نظره عامة علي متطلبات هذا المعيار:

- ردود الأفعال العامة للمراقب. يتطلب هذا القسم من مراقب الحسابات أن يحدد ردود أفعاله العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية كما أنه يوفر إرشاداً عن طبيعة ردود الأفعال هذه.
- إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد. يتطلب هذا القسم من مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية بما في ذلك اختبارات لقياس مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ، و ذلك عندما تكون ذات صلة بالموضوع أو تكون مطلوبة وكذلك إجراءات التحقق التي تمكن طبيعتها، وتوقيتها، ومداهما من مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها علي مستوى التأكيد. وبالإضافة لذلك ، يشمل هذا القسم أموراً يقوم المراقب بدراستها لتحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة هذه.
- تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها. يتطلب هذا القسم من مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة ما إذا كان تقييم الخطر مازال ملائماً وأن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.
- التوثيق. يضع هذا القسم متطلبات التوثيق ذات الصلة.

٣- حتى يتم تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتحديد ردود أفعاله العامة للمخاطر التي تم تقييمها على

مستوى القوائم المالية، كما أنه ينبغي أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد. وتعتبر ردود الأفعال العامة وطبيعية وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية أمور ترجع إلى الحكم المهني لمراقب الحسابات. وبالإضافة لمتطلبات هذا المعيار يجب أيضاً على مراقب الحسابات أن يلتزم بالمتطلبات والإرشادات الموجودة في معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) "مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية" وذلك لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها و الناتجة عن الغش والتدليس .

ردود الأفعال العامة

٤- يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ردود أفعاله العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية. ويمكن أن تشمل مثل هذه الردود التركيز على فريق العمل بضرورة الحفاظ على الشك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة، وتعيين عاملين أكثر خبرة، أو موظفين من ذوى المهارات الخاصة أو استخدام خبراء، وتوفير المزيد من الإشراف أو إدخال عناصر إضافية من عدم التوقع في اختيار إجراءات المراجعة الإضافية و التي سيتم أداؤها. وبالإضافة لذلك، يمكن أن يقوم المراقب بعمل تغييرات عامة في طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة كرد فعل عام، مثل، أداء إجراءات تحقق معينة في نهاية الفترة وذلك بدلاً من عمل ذلك في تاريخ سابق .

معيار رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

٥- يتأثر تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية بمدى فهم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة. ويمكن أن تسمح بيئة الرقابة الفعالة لمراقب الحسابات بأن يكون لديه ثقة أكثر في نظام الرقابة الداخلية وفي مصداقية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من داخل المنشأة، و بالتالى يقوم مثلاً بإجراء بعض إجراءات المراجعة فى تواريخ مبكرة بدلاً من أن يتم ذلك فى نهاية الفترة. وإن كان هناك نقاط ضعف فى بيئة الرقابة، فمن المعتاد أن يقوم مراقب الحسابات بأداء إجراءات مراجعة أكثر فى نهاية الفترة بدلاً من أن يكون ذلك فى تاريخ مبكر ، وان يسعى للحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً من إجراءات التحقق، وأن يقوم بتعديل طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً أو زيادة عدد المواقع التي يجب أن يتضمنها نطاق المراجعة .

٦- إن مثل هذه الاعتبارات لها مغذى هام على الأسلوب العام لعمل مراقب الحسابات، مثل

التركيز على إجراءات التحقق (أسلوب التحقق) أو أسلوب استخدام اختبارات عناصر الرقابة إلى جانب إجراءات التحقق (الأسلوب المختلط).

إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد

٧- ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية والتي يكون لطبيعتها، وتوقيتها، ومداهما أثر لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد. ويكون الغرض هنا هو توفير صلة واضحة بين طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية وتقييم الخطر. وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية، يقوم مراقب الحسابات بدراسة مثل الأمور التالية:

- أهمية الخطر.
- احتمالية حدوث تحريف هام ومؤثر.
- خصائص فئة المعاملات، أو رصيد الحساب، أو الإفصاح.
- طبيعة أنظمة الرقابة المحددة المستخدمة بواسطة المنشأة وبصفة خاصة ما إذا كانت تلك الأنظمة يدوية أم آلية.
- ما إذا كان المراقب يتوقع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة بالمنشأة فعالة في منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة.

و تعتبر طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية كبرى في مواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

٨- يمثل تقييم مراقب الحسابات للمخاطر التي تم تحديدها على مستوى التأكيد أساساً لدراسة مدخل المراجعة الصحيح لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية. وفي بعض الحالات، يمكن أن يقرر مراقب الحسابات أنه بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة فقط يمكنه تحقيق مواجهة فعالة لخطر تحريف هام ومؤثر تم تقييمه وذلك بالنسبة لتأكيد محدد. وفي حالات أخرى يمكن أن يقرر مراقب الحسابات أن أداء إجراءات التحقق فقط يكون مناسباً لتأكيدات محددة، وعلى ذلك، يستبعد مراقب الحسابات تأثير الضوابط من تقييم خطر ما. ويحدث ذلك عندما تكون إجراءات تقييم الخطر التي قام بها مراقب الحسابات تسفر عن وجود عناصر رقابة فعالة ذات صلة بالتأكيد، أو بسبب أن اختبار مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة لم يكن فعالاً. ومع ذلك، فإن مراقب الحسابات يكون في حاجة للاقتناع بأن القيام بإجراءات التحقق فقط للحصول على تأكيد ذو صلة يمكن أن يكون فعالاً في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول. وغالباً ما يحدد مراقب الحسابات أن الطريقة المختلطة باستخدام كلاً من اختبارات

فعالية تشغيل أنظمة الرقابة وإجراءات التحقق هي طريقة فعالة . وبغض النظر عن الأسلوب التي تم اختياره، فإن مراقب الحسابات يقوم بتصميم وأداء إجراءات التحقق من أجل كل فئة هامة من المعاملات، أو رصيد الحساب و الإفصاح كما هو مطلوب في الفقرة رقم "٤٩" من هذا المعيار.

٩- في حالة المنشآت الصغيرة جداً، يمكن أن لا يكون هناك الكثير من الأنشطة الرقابية التي يمكن تحديدها بواسطة المراقب. ولهذا السبب، فإن الإجراءات الإضافية للمراجعة الخاصة بمراقب الحسابات يحتمل أن تكون في الأساس إجراءات تحقق، وفي هذه الحالات، وبالإضافة إلى الأمور التي تم الإشارة إليها في الفقرة رقم "٨" أعلاه، يقوم مراقب الحسابات بدراسة ما إذا كان ممكناً في ظل غياب الضوابط الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية.

دراسة طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية

الطبيعة

١٠- تشير طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية إلى الغرض منها (اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقق) ونوعها، أى التفتيش أو الملاحظة أو الاستفسار أو المصادقات أو إعادة الحسابات أو إعادة الأداء أو الإجراءات التحليلية. ويمكن أن تكون بعض إجراءات المراجعة أكثر ملاءمة لبعض التأكيدات عن غيرها. فبالنسبة للإيراد مثلاً يمكن أن تكون اختبارات أنظمة الرقابة هي الأكثر مواجهة لخطر التحريف الذي تم تقييمه لتأكيد الاكتمال، في حين تكون إجراءات التحقق هي الأكثر مواجهة لخطر التحريف الذي تم تقييمه لتأكيد الحدوث.

١١- يستند اختيار مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة على أساس تقييم الخطر فكلما كان تقييم الخطر عالياً، كلما زادت الحاجة إلى مصداقية وصلة أدلة المراجعة الذى يسعى مراقب الحسابات الحصول عليها من إجراءات التحقق. ويمكن أن يؤثر هذا على كل من نوعى إجراءات المراجعة التي يجب أداءها وتوليفتها فمثلاً، نجد أن مراقب الحسابات يمكن أن يؤكد على اكتمال شروط التعاقد مع الغير، بالإضافة إلى قيامه بمراجعة المستندات.

١٢- عند تحديد إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها، يقوم المراقب بدراسة أسباب تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد لكل فئة من المعاملات، أو رصيد حساب و الإفصاح . ويشمل ذلك دراسة كل من الخصائص المحددة لكل فئة من المعاملات، أو رصيد حساب،

وبيان الإفصاح (أى المخاطر المتأصلة) وما إذا كان تقييم المراقب للخطر يأخذ فى الاعتبار نظام الرقابة فى المنشأة (أى خطر الرقابة) . فمثلاً لو اعتبر مراقب الحسابات أن بوجود خطر منخفض الاحتمال حدوث تحريف هام ومؤثر بسبب خصائص محددة لفتة من المعاملات دون الأخذ فى الاعتبار عناصر الرقابة ذات الصلة ، فيمكنه الاكتفاء بإجراءات التحقق التحليلية وحدها لتوفير أدلة مراجعة مناسبة وكافية. ومن ناحية أخرى، إذا توقع المراقب وجود خطر منخفض لتحريف هام ومؤثر نظراً لوجود أنظمة رقابة فعالة بالمنشأة وينوى المراقب القيام بتصميم إجراءات تحقق استناداً على التشغيل الفعال لهذه الأنظمة، حينئذ يجرى المراقب اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة مراجعة عن مدي فعالية تشغيلها. وقد يكون هذا هو الوضع الموجود مثلاً لأحد فئات المعاملات التى تكون منتظمة بدرجة معقولة وذات خصائص غير معقدة والتى يتم تشغيلها ومراقبتها بصورة روتينية بواسطة نظام المعلومات فى المنشأة.

١٣- يطلب من المراقب الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بصحة واكتمال المعلومات التى ينتجها نظام المعلومات فى المنشأة وذلك عند استخدام هذه المعلومات فى أداء إجراءات المراجعة. فعلى سبيل المثال، إذا قام المراقب باستخدام معلومات غير مالية أو بيانات الموازنة المعدة عن طريق نظام معلومات المنشأة عند أداء إجراءات المراجعة مثل إجراءات التحقق التحليلية أو اختبارات أنظمة الرقابة، يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بصحة واكتمال مثل تلك المعلومات . راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) " أدلة المراجعة " الفقرة رقم "١١" للحصول على مزيد من الإرشادات.

التوقيت

١٤- يشير التوقيت إلى وقت أداء إجراءات المراجعة أو الفترة أو التاريخ التى تُطبق عليها أدلة المراجعة.

١٥- يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بتأدية اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقق فى تواريخ مبكرة أو فى نهاية الفترة . وكلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زاد احتمال أن يقرر مراقب الحسابات أن القيام بأداء إجراءات التحقق يكون أكثر فعالية بالقرب من نهاية الفترة بدلا من تاريخ مبكراً أو يقوم بإجراءات المراجعة فى أوقات غير معلن عنها أو غير متوقعة (على سبيل المثال، أداء إجراءات مراجعة مفاجئة فى مواقع مختارة). ومن ناحية أخرى، يمكن أن يساعد أداء إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة مراقب الحسابات فى تحديد أمور هامة فى مرحلة مبكرة

من عملية المراجعة، وبالتالي يتم حلها بمساعدة الإدارة أو وضع اسلوب مراجعة فعال للتعامل مع مثل تلك الأمور. وإذا قام مراقب الحسابات بأداء اختبارات الرقابة أو الإجراءات التحليلية قبل نهاية الفترة، يقوم المراقب بدراسة الأدلة الإضافية المطلوبة للفترة المتبقية (راجع الفقرات "٣٧" و "٣٨" ومن "٥٦" إلى "٦١").

١٦- عند دراسة توقيت أداء إجراءات المراجعة، يقوم مراقب الحسابات أيضاً بدراسة مثل الأمور التالية:

- بيئة الرقابة.
- متى تكون المعلومات ذات الصلة متاحة (مثل، إمكانية محو الملفات الإلكترونية فيما بعد ذلك، أو إمكانية ظهور الإجراءات المطلوب ملاحظتها في أوقات محددة فقط).
- طبيعة الخطر (على سبيل المثال، إذا كان هناك خطر يتعلق بإيرادات مُبالغ فيها بغرض الوصول للأرباح السابق تقديرها، بعمل اتفاقيات وهمية للمبيعات فعلي المراقب فحص العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ الذي يتصل بأدلة المراجعة.

١٧- يمكن تأدية بعض إجراءات المراجعة فقط في نهاية الفترة أو بعدها مثل، مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية وفحص التسويات التي تمت أثناء فترة إعداد القوائم المالية. فلو كان هناك خطر يتعلق بدخول المنشأة في عقود مبيعات وهمية أو أن هناك معاملات لم تتم حتى نهاية الفترة، يقوم المراقب بأداء إجراءات لمواجهة هذا الخطر المحدد. على سبيل المثال عندما تكون المعاملات ذات أهمية كل على حدة، أو أن خطأ في إجراءات القطع يمكن أن يؤدي إلى تحريف جوهري وعادة ما يقوم المراقب بمراجعة المعاملات قرب نهاية الفترة.

المسدى

١٨- يشمل المدى كمية إجراءات المراجعة المحددة التي يجب أداؤها، على سبيل المثال، حجم العينة أو عدد مرات الملاحظة لنشاط الرقابة. ويتم تحديد مدى الإجراءات في عملية مراجعة طبقاً لحكم المراقب بعد دراسة الأهمية النسبية والخطر الذي تم تقييمه ودرجة التأكد التي يخطط المراقب للحصول عليها. ونجد بصفة خاصة أنه من المعتاد بالنسبة للمراقب أن يزيد من مدى إجراءات المراجعة مع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك فإن زيادة مدى أى من الإجراءات في عملية مراجعة يكون فعالاً فقط إذا كانت إجراءات المراجعة نفسها ذات صلة بخطر محدد، ولذلك تكون طبيعة إجراءات المراجعة هي أكثر الاعتبارات أهمية.

١٩- يمكن أن يساعد استخدام أسلوب المراجعة بالحاسب الآلي في إجراء اختبارات أكثر شمولاً للمعاملات الإلكترونية والملفات المحاسبية. ويمكن استخدام مثل هذه التقنيات لاختيار عينة من المعاملات من الملفات الإلكترونية الأساسية أو فرز المعاملات ذات الخصائص المحددة، أو لإختبار مجتمع العينة بأكمله بدلاً من اختبار عينة فقط.

٢٠- يمكن في العادة الحصول علي الاستنتاجات السليمة باستخدام أساليب اختيار العينة. ومع ذلك، فإن كانت كمية الاختبارات التي تم أخذها من مجتمع العينة صغيرة جداً، فإن أسلوب اختيار العينة قد لا يكون مناسباً لتحقيق هدف المراجعة المحدد، أو إذا لم يتم متابعة الاستثناءات بطريقة سليمة، فيكون هناك خطر غير مقبول يتمثل في أن الاستنتاجات التي يتوصل إليها مراقب الحسابات المبنية على العينة يمكن أن تختلف عن النتائج التي يمكن التوصل إليها إذا خضع المجتمع بأكمله لنفس إجراءات المراجعة. ويحتوى معيار المراجعة المصرى رقم (٥٣٠) " المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى" على إرشادات لاستخدام العينات.

٢١- ينظر هذا المعيار إلى أن استخدام إجراءات المراجعة المختلفة مجتمعة هو عنصر من عناصر طبيعة الاختبار كما تمت مناقشته فيما سبق. ومع ذلك، يقوم مراقب الحسابات بدراسة ما إذا كان مدى الاختبار يعد مناسباً وذلك عند أداء إجراءات المراجعة المختلفة مع بعضها.

اختبارات أنظمة الرقابة

٢٢- يُطلب من المراقب أن يقوم بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة وذلك عندما يشتمل تقييم الخطر الذي قام به المراقب على توقعات بمدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة أو عندما لا توفر إجراءات التحقق وحدها أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكد.

٢٣- وعندما يشتمل تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات علي توقع بأن أنظمة الرقابة تعمل بفعالية ، فينبغي على المراقب أن يؤدي اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن أنظمة الرقابة تعمل بشكل فعال فى الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة. راجع الفقرات من "٣٩" إلى "٤٤" أدناه والتي تناقش استخدام أدلة المراجعة حول فعالية تشغيل أنظمة الرقابة التي تم الحصول عليها من عمليات مراجعة سابقة.

٢٤- يمكن أن يتضمن تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد توقعاً عن مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، وفي هذه الحالة يقوم المراقب بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها. ويتم أداء اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة فقط على تلك الأنظمة التي قرر المراقب أنها مصممة تصميمًا مناسباً لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر في أحد التأكيدات. وتناقش الفقرات من "١٠٤" إلى "١٠٦" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) تحديد أنظمة الرقابة على مستوى التأكيد التي من المحتمل أن تمنع أو تكتشف وتصحح أى تحريف هام فى أحد فئات المعاملات، أو رصيد حساب، أو إفصاح.

٢٥- إذا توصل مراقب الحسابات طبقاً إلى الفقرة رقم "١١٥" من معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥) إلى أنه ليس من الممكن أو العملى أن يتم تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من إجراءات التحقق فقط ، فإنه يجب على المراقب أن يقوم بأداء اختبارات الرقابة ذات الصلة بالأمر للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها. كما تمت مناقشته في الفقرة "١١٥" من معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥) فقد يجد مراقب الحسابات أنه من المستحيل تصميم إجراءات تحقق فعالة يمكن أن توفر بمفردها أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد، وذلك عند قيام أحد المنشآت بأداء بأنشطتها باستخدام تكنولوجيا المعلومات ولم يتم اعداد أو الاحتفاظ بأية مستندات للمعاملات بخلاف تلك الموجودة داخل نظام تكنولوجيا المعلومات.

٢٦- يختلف اختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة عن الحصول على أدلة مراجعة لتقييم مدى الالتزام. وعند الحصول على أدلة مراجعة لتقييم مدى الالتزام، يقوم المراقب بتحديد أن أنظمة الرقابة ذات الصلة موجودة وبأن المنشأة تستخدمها. وعند أداء اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، يحصل المراقب على أدلة مراجعة بأن تلك الأنظمة تعمل بفعالية. وبشمل هذا الأمر الحصول على أدلة مراجعة عن كيفية تطبيق أنظمة الرقابة فى الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة ودرجة ثباتها، وبواسطة من أو بواسطة أي طريقة تم تطبيقها. وإن كان قد تم استخدام أنظمة رقابة مختلفة هامة في فترات مختلفة أثناء الفترة محل المراجعة، يقوم المراقب بدراسة كل عنصر فيها على حده. ويمكن للمراقب أن يقرر صلاحية القيام بعملية اختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة فى نفس الوقت الذى يقيم فيه تصميمها والحصول على أدلة مراجعة عن فعاليتها تنفيذها.

٢٧- علي الرغم من أن بعض إجراءات تقييم الخطر التي يؤديها المراقب لتقييم تصميم أنظمة الرقابة ولتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها يمكن ألا تكون قد صممت بشكل محدد علي أنها اختبارات لأنظمة الرقابة ، إلا أن ذلك قد يوفر أدلة مراجعة تتعلق بمدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ، وبالتالي فإنها تعمل كاختبارات لأنظمة الرقابة . علي سبيل المثال قد يقوم المراقب بعمل استفسارات عن استخدام الإدارة للموازنات، وقيامه بملاحظة مقارنات الإدارة للمصروفات المعتمدة في الموازنات الشهرية مع المصروفات الفعلية، وقيامه بفحص التقارير التي تختص ببحث الاختلافات والفروق بين المبالغ المعتمدة في الموازنة والمبالغ الفعلية. كل هذه الإجراءات تمدنا بالمعرفة عن تصميم سياسات إعداد الموازنات في المنشأة وما إذا كان قد تم تنفيذها، كما أنها يمكن أن تعطى أدلة مراجعة عن مدى فعالية تشغيل سياسات إعداد الموازنات في منع أو اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في تويب المصروفات. وفي هذه الحالات، يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت أدلة المراجعة التي قدمتها إجراءات المراجعة هذه كافية أم لا .

طبيعة اختبارات أنظمة الرقابة

٢٨- يقوم المراقب بإختيار إجراءات مراجعة للحصول على تأكيد بخصوص مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. وبزيادة مستوى التأكد الذي تم التخطيط له يسعى المراقب للحصول علي أدلة مراجعة أكثر مصداقية . وفي الأحوال التي يقوم فيها المراقب بتبنى منهجاً يتكون أساساً من اختبارات لأنظمة الرقابة، ويكون مرتبطاً بصفة خاصة بهذه المخاطر والتي لا يكون من الممكن أو من العملي الحصول على أدلة مراجعة مناسبة لتأكيداها من إجراءات التحقق فقط ، فعادة ما يقوم المراقب بإجراء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على مستوى أعلى من التأكد عن مدى فعالية تشغيلها.

٢٩- ينبغي على المراقب أن يؤدي إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى القيام بالاستفسارات لاختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. ومع أن هذا يختلف عن الوصول إلى تفهم لتصميم وتنفيذ تلك الأنظمة، فإن اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة عادة ما تشمل على نفس نوع إجراءات المراجعة المستخدمة لتقييم تصميم وتنفيذ تلك الأنظمة، كما يمكن أيضاً أن تشمل قيام المراقب بإعادة تطبيق عنصر من عناصر الرقابة. وحيث أن الاستفسار وحده لا يكفي، فإن المراقب يستخدم مزيجاً من إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة. وعادة ما توفر أنظمة الرقابة الخاضعة للاختبار عن طريق أداء الاستفسار متمزجاً بالتفتيش أو إعادة الأداء، تأكيداً أكثر من أنظمة الرقابة التي

تتكون أدلة المراجعة المتعلقة بها من استفسارات وملاحظات فقط. وعلي سبيل المثال يمكن للمراقب الاستفسار عن إجراءات المنشأة وملاحظة ما يتعلق بفتح البريد ومعالجة المقبوضات النقدية وذلك لاختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة علي المتحصلات النقدية. ونظراً لأن الملاحظة تكون ذات صلة فقط في الوقت الذي تتم فيها فعادة ما يقوم المراقب بتكملة عملية الملاحظة باستفسارات من الأفراد العاملين في المنشأة، كما أنه يمكن أن يقوم أيضاً بفحص المستندات الخاصة بتشغيل مثل هذه الأنظمة في أوقات أخرى أثناء فترة المراجعة وذلك للحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

٣٠- تؤثر طبيعة بعض أنظمة الرقابة الخاصة على نوع إجراءات المراجعة المطلوبة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت تلك الأنظمة تعمل بفعالية في الأوقات المناسبة أثناء فترة المراجعة. وبالنسبة لبعض أنظمة الرقابة، فإن فعالية تشغيلها تظهر عن طريق التوثيق. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يقرر المراقب فحص المستندات للحصول على أدلة مراجعة خاصة بفعالية التشغيل. وبالنسبة لأنظمة رقابة أخرى قد لا تكون مثل هذه المستندات متاحة أو ذات صلة بالامر. فعلي سبيل المثال قد لا يكون هناك توثيق للعمل يرجع إلي بعض عوامل بيئة الرقابة مثل تفويض السلطة والمسئوليات وأداء أنشطة الرقابة باستخدام الحساب الآلي. في مثل هذه الظروف، يمكن الحصول علي أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة من خلال الاستفسار ممتزجا مع إجراءات المراجعة الأخرى مثل الملاحظة أو استخدام تقنيات المراجعة بالحاسب الآلي.

٣١- عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة، يضع المراقب في اعتباره الحاجة للحصول على أدلة مراجعة تدعم التشغيل الفعال لتلك الأنظمة المرتبطة بصورة مباشرة بالتأكدات وذلك إلى جانب أنظمة الرقابة الأخرى غير المباشرة. فعلي سبيل المثال قد يقوم المراقب بفحص لأحد التقارير الاستثنائية للبيع الأجل فيما يزيد عن الحد الائتماني المصرح به لأحد العملاء على أنه عنصر رقابة مباشر مرتبط بأحد التأكدات. وفي مثل هذه الحالات يقوم المراقب بدراسة فعالية فحصه للتقرير الاستثنائي وكذا عناصر الرقابة المرتبطة بمستوي دقة المعلومات الواردة بذات التقرير (مثل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات).

٣٢- في حالة وجود عنصر رقابة إلكتروني، وبسبب الثبات الذاتي لمعالجات تكنولوجيا المعلومات، يمكن أن توفر أدلة المراجعة الخاصة بتنفيذ عناصر الرقابة أدلة مراجعة هامة تتعلق

بداً فعالية تشغيلها أثناء الفترة محل المراجعة وذلك فى حالة مزجها بأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة العامة للمنشأة (وبصفة خاصة عناصر الرقابة على التغيير).

٣٣- عند مواجهة تقييم الخطر، يمكن أن يقوم المراقب بتصميم اختبار لعناصر الرقابة ليتم أدائها فى نفس الوقت مع اختبار التفاصيل على نفس المعاملة. ويكون الغرض من اختبارات الرقابة هو تقييم ما إذا كان عنصر الرقابة يعمل بفعالية. ويكون الغرض من اختبارات التفاصيل هو اكتشاف التحريفات الهامة على مستوى التأكيد. على الرغم من أن هذه الأهداف مختلفة، إلا أن كل منهما يمكن أن يتم فى نفس الوقت من خلال أداء اختبار للرقابة واختبار التفاصيل على نفس المعاملة، وهو يعرف أيضاً بالاختبار الثنائى الغرض. فعلى سبيل المثال، نجد أن المراقب يمكن أن يقوم بفحص أحد الفواتير لتحديد ما إذا كان قد تم اعتمادها ولتوفير أدلة مراجعة عن تحقق المعاملة ويقوم المراقب بدراسة تصميم وتقييم مثل هذه الاختبارات بحرص شديد لتحقيق كلا الهدفين.

٣٤- إن عدم اكتشاف تحريفات عن طريق إجراءات التحقق لا يوفر أدلة مراجعة على فعالية أنظمة الرقابة ذات الصلة بالتأكد التي تم اختبارها. ومع ذلك يقوم المراقب بدراسة التحريفات التي يكتشفها بواسطة أداء إجراءات التحقق عند تقييم فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ذات الصلة. إن التحريف الهام والمؤثر الذي يتم اكتشافه عن طريق إجراءات المراقب ولم يكن قد تم اكتشافه بواسطة المنشأة يعطى عادة مؤشراً على وجود نقاط ضعف هامة ومؤثرة فى نظام الرقابة الداخلية والتي يتم إبلاغها إلى الإدارة وإلى المسؤولين عن الحوكمة.

توقيت اختبارات عناصر الرقابة

٣٥- تعتمد توقيتات اختبارات عناصر الرقابة على هدف المراقب كما أنه يحدد فترة الاعتماد على هذه العناصر. فإذا قام المراقب باختبار عناصر الرقابة فى وقت محدد، فإنه يحصل فقط على أدلة مراجعة بان هذه العناصر قد تم تشغيلها بفعالية فى ذلك الوقت. ومع ذلك فإذا قام المراقب باختبار عناصر الرقابة خلال إحدى الفترات يحصل على أدلة مراجعة عن مدى فعالية تشغيل هذه العناصر أثناء تلك الفترة.

٣٦- من الممكن أن تكون أدلة المراجعة التي تخصص فقط نقطة زمنية كافية لغرض المراقب، ومثال ذلك عند اختبار عناصر الرقابة على جرد المخزون الفعلى للمنشأة فى نهاية الفترة. ومن

ناحية أخرى إذا احتاج المراقب لأدلة مراجعة عن مدى فعالية عنصر رقابة على مدى فترة ، فقد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق فقط بنقطة زمنية غير كافية وبالتالي يقوم المراقب بتعزيز هذه الاختبارات باختبارات أخرى لعناصر الرقابة تكون قادرة على توفير أدلة مراجعة على أن عناصر الرقابة قد تم تشغيلها بفعالية فى الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة،و يمكن أن تتكون هذه الاختبارات الأخرى من اختبارات لمتابعة المنشأة لعناصر الرقابة.

٣٧- عندما يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة أثناء أحد الفترات الدورية ينبغي عليه ان يحدد ماهية أدلة المراجعة الإضافية التي ينبغي الحصول عليها لتلك الفترة المتبقية حتى نهاية الفترة المالية . ويعمل هذا التحديد يقوم المراقب بدراسة خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه علي مستوي التأكيد، وعناصر الرقابة المحددة التي تم اختبارها أثناء الفترة الدورية، ودرجة الحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تلك العناصر، وطول الفترة المتبقية، والمدى الذى ينوى معه المراقب تخفيض إجراءات التحقق الإضافية استنادا علي مصداقية تلك العناصر، وبيئة الرقابة . ويحصل المراقب على أدلة مراجعة عن طبيعة ومدى أية تغييرات جوهرية فى نظام الرقابة الداخلية، بما فى ذلك التغييرات فى نظام المعلومات، وعمليات التشغيل، وفى الأفراد والتي تحدث بعد الفترة الدورية.

٣٨- قد يتطلب الأمر ضرورة الحصول على أدلة مراجعة إضافية، عن طريق التوسع فى اختبار فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لعناصر الرقابة.

٣٩- إذا خطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى أعمال المراجعة السابقة، فينبغي عليه أن يحصل على أدلة مراجعة تتعلق بمدى حدوث تغييرات فى تلك العناصر المعينة عقب عملية المراجعة السابقة. كما يجب عليه الحصول على أدلة مراجعة عما إذا كانت هذه التغييرات قد حدثت وذلك عن طريق إجراء استفسارات بالإضافة إلى الملاحظة أو الفحص وذلك لتأكيد تفهم هذه العناصر المعينة. وتنص الفقرة "٢٣" من معيار المراجعة المصري رقم(٥٠٠) على أن المراقب يقوم بأداء إجراءات المراجعة لتحقيق الصلة المستمرة مع أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها فى فترات سابقة وذلك عندما يخطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة هذه فى الفترة الحالية. فعلى سبيل المثال عند أداء أعمال المراجعة السابقة، يمكن أن يكون المراقب قد حدد أن عنصر من عناصر الرقابة الآلية كان يعمل حسب المطلوب ، ويحصل

المراقب على أدلة المراجعة لتحديد ما إذا كان قد حدث تغييراً في عنصر الرقابة الألي من شأنه أن يؤثر على استمرار تشغيله الفعال ، وذلك من خلال الاستفسارات من الإدارة وفحص السجل التاريخي لعناصر الرقابة بالحاسب الألي لتحديد أى من عناصر الرقابة قد تم تغييرها. ويمكن أن تساعد دراسة أدلة المراجعة الخاصة بهذه التغييرات إما في زيادة أو نقص في أدلة المراجعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية وذلك فيما يخص فعالية تشغيل عناصر الرقابة.

٤٠- إذا خطط المراقب للاعتماد على عناصر الرقابة التي تكون قد تغيرت منذ آخر اختبار لها ، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه العناصر في أعمال المراجعة الحالية. ومن الممكن أن تؤثر هذه التغييرات على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في فترات سابقة بحيث لا تصبح بعد ذلك أساساً للاعتماد عليها. فعلي سبيل المثال نجد أن التغييرات في نظام يتيح للمنشأة تلقي تقريراً جديداً من النظام من المحتمل ألا يؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة للفترة السابقة، ومع ذلك فإن التغيير الذي يتسبب في تراكم البيانات أو حسابها بصورة مختلفة يؤثر عليها.

٤١- إذا خطط المراقب للاعتماد على أنظمة الرقابة التي لم تتغير منذ أن تم اختبارها في آخر مرة ، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه الأنظمة مرة على الأقل في كل ثلاثة مراجعات. وكما تم الإشارة إليه في الفقرتين "٤٠" و "٤٤" فيمكن للمراقب ألا يعتمد على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال مراجعة سابقة وتكون قد تغيرت منذ أن تم اختبارها آخر مرة أو أن عناصر الرقابة أصبحت أقل كفاءة لمواجهة خطر هام. ويرجع قرار المراقب بشأن ما إذا كان سيعتمد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة لعناصر رقابة أخرى إلى حكمه المهني. وبالإضافة لذلك، فإن طول الفترة الزمنية بين إعادة اختبار مثل هذه العناصر هو أيضاً أمر يعود إلى الحكم المهني، ولكنه لا يمكن أن يزيد عن سنتين.

٤٢- وعند دراسة ما إذا كان من الملائم استخدام أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة، فإنه يجب تحديد الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار تلك الأنظمة، وعلي المراقب دراسة ما يلي:

- فعالية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما فيها بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لعناصر الرقابة ، وإجراءات تقييم المنشأة للمخاطر.

- المخاطر الناشئة عن خصائص عناصر رقابة، سواء كانت تلك العناصر يدوية أم آلية (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، الفقرات من "٥٧" إلى "٦٣" لمناقشة المخاطر المحددة الناشئة عن عناصر الرقابة اليدوية أو الآلية.
- فعالية عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.
- فعالية عنصر الرقابة وتطبيق المنشأة له، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحراف في تطبيق عنصر الرقابة الذي ظهر من اختبارات فعالية التشغيل في أعمال المراجعة السابقة.
- ما إذا كان القصور في تغيير عنصر رقابة معين يشكل خطراً بسبب تغير الظروف.
- خطر التحريف الهام والمؤثر ومدى الاعتماد على عنصر الرقابة.
- وبصفة عامة كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، أو كلما ازداد الاعتماد على عناصر الرقابة، فمن الأفضل تقصير فترة وقت إعادة الاختبار. أن العوامل التي تقلل من فترة إعادة اختبار عنصر الرقابة أو ينتج عنها عدم الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أعمال مراجعة سابقة تشمل عادة ما يلي :
- بيئة رقابة ضعيفة.
- متابعة ضعيفة لعناصر الرقابة.
- تدخل العنصر اليدوي في أنظمة الرقابة ذات الصلة .
- التغييرات في الأفراد والتي تؤثر بشدة على تطبيق عناصر الرقابة.
- الظروف المتغيرة التي تشير إلى الحاجة للتغيير في عناصر الرقابة.
- ضعف عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات .

٤٣- عند وجود عدد من عناصر الرقابة التي يقرر المراقب انه من الملائم استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أعمال المراجعة السابقة، فإنه يتعين عليه اختبار فعالية تشغيل بعض عناصر الرقابة في كل عملية مراجعة. والغرض من هذا المطلب يكون لتجنب إمكانية تطبيق المراقب للأسلوب المذكور في الفقرة "٤١" على جميع عناصر الرقابة التي يفترض أن يعتمد عليها، ولكنه يختبر جميع هذه العناصر في فترة مراجعة واحدة مع عدم اختبار عناصر الرقابة في فترتي المراجعة التاليتين. و إلى جانب توفير أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي يتم اختبارها في أعمال المراجعة الحالية، فإن إجراء مثل هذه الاختبارات يوفر أدلة إضافية عن الفعالية المستمرة لبيئة الرقابة، وبذلك تساهم في اتخاذ القرار المتعلق بما إذا كان من الملائم الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة، وبناء عليه، فعندما يقرر المراقب طبقاً للفقرات من "٣٩" إلى "٤٢" أنه من المناسب استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في

أعمال مراجعة سابقة لعدد من عناصر الرقابة، فإنه يخطط لاختبار جزء كاف من عناصر الرقابة في مجتمع العينة الخاص بها في كل فترة مراجعة، وأن يتم، اختبار كل عنصر رقابة على الأقل مرة كل ثلاثة مراجعات.

٤٤- عندما يقرر المراقب، طبقاً للفقرة "١٠٨" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، أن خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تحديده على مستوى التأكيد هو خطر جوهري ويخطط المراقب للاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تهدف لتخفيف هذا الخطر الهام والمؤثر، فينبغي عليه أن يحصل على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل هذه العناصر من اختبارات الرقابة التي تم أدائها في الفترة الحالية. وكلما ازداد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما دعت الحاجة إلى زيادة أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراقب والتي تتعلق بأن هذه العناصر تعمل بفعالية. وبالتالي، فعلى الرغم من أن المراقب غالباً ما يقوم بدراسة المعلومات التي تم الحصول عليها في أعمال مراجعة سابقة عند تصميم اختبارات الرقابة وذلك لتخفيف خطر جوهري، إلا أنه لا يعتمد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في عملية مراجعة سابقة والتي تخص فعالية تشغيل عناصر الرقابة على مثل هذه المخاطر، ولكنه بدلاً من ذلك يحصل على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة على مثل هذه المخاطر في الفترة الحالية.

مدى اختبارات عناصر الرقابة

- ٤٥- يقوم المراقب بتصميم اختبارات لعناصر الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تشغيل عناصر الرقابة بفعالية خلال فترة الاعتماد عليها. وتشمل الأمور التي يقوم المراقب بدراستها عند تحديد مدى اختبارات المراقب لعناصر الرقابة ما يلي:
- مدى تكرار أداء عنصر الرقابة بواسطة المنشأة أثناء الفترة.
 - طول الفترة الزمنية أثناء الفترة محل المراجعة التي يعتمد فيها المراقب على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.
 - ملائمة ومصداقية أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها في دعم أن العناصر الرقابية تمنع، أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد.
 - المدى الذي يتم معه الحصول على أدلة المراجعة من اختبارات عناصر الرقابة الأخرى المرتبطة بالتأكد.
 - المدى الذي يخطط له المراقب في الاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة في تقييم

الخطر (وبذلك يخفض من إجراءات التحقق المبينة على الاعتماد على مثل هذه العناصر).

- الانحراف المتوقع عن أنظمة الرقابة.

٤٦- كلما زاد اعتماد المراقب على فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر كلما زاد مدى اختباراته لعناصر الرقابة . وبالإضافة لذلك، كلما زاد معدل الانحراف المتوقع عن نظم الرقابة، يزيد المراقب من مدى اختبار عناصر الرقابة. ومع ذلك، يضع المراقب فى اعتباره ما إذا كان معدل الانحراف المتوقع يشير إلى أن عنصر الرقابة لا يكفى لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى المستوى الذى قام المراقب بتقييمه. وإذا كان يتوقع أن معدل الانحراف المتوقع قد يكون عالياً جداً، يمكن أن يتوصل المراقب إلى عدم فعالية اختبارات عناصر الرقابة بالنسبة لتأكيد معين.

٤٧- بسبب الثبات المتأصل فى أى نظام لتشغيل تكنولوجيا المعلومات، فيمكن ألا يحتاج المراقب إلى زيادة اختبار عنصر الرقابة الآلى. حيث أن النظام يعمل باستمرار بنفس الطريقة ما لم يتم تغيير البرنامج (بما فى ذلك الجداول، والملفات، أو أية بيانات دائمة يستخدمها البرنامج). وعندما يقرر المراقب أن عنصر الرقابة الآلى يعمل حسب المطلوب (والذي يمكن عمله فى الوقت الذي يتم فيه مبدئياً تنفيذ عنصر الرقابة أو فى أى تاريخ آخر)، يدرس المراقب القيام بأداء اختبارات لتحديد أن عنصر الرقابة مستمر فى العمل بفعالية. ويمكن أن تشمل مثل هذه الاختبارات تحديد ما إذا كان التغيير فى البرنامج قد تم دون الخضوع للبرنامج الملائم لتغيير عناصر الرقابة، وأن النسخة المعتمدة للبرنامج قد تم استخدامها فى تشغيل المعاملات، وما إذا كانت أى عناصر رقابة عامة أخرى ذات صلة بالموضوع تعمل بفعالية. وقد تشمل أيضاً مثل هذه الاختبارات التوصل إلى عدم عمل تغييرات فى البرامج كما يحدث عندما تقوم المنشأة باستخدام تطبيقات حزم البرامج بدون تعديلها وقد يقوم المراقب بفحص سجل إدارة أمن نظم تكنولوجيا المعلومات للحصول على أدلة مراجعة بأنه لم يتم حدوث أى محاولة وصول غير مصرح بها خلال الفترة.

إجراءات التحقق

٤٨- يتم أداء إجراءات التحقق لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد، وهى تشمل اختبارات تفاصيل فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات وإجراءات

التحقيق التحليلية. و يقوم المراقب بالتخطيط وأداء إجراءات التحقق حتى يستطيع التعامل مع التقييم المرتبط بخطر التحريف الهام والمؤثر.

٤٩- بغض النظر عن خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات تحقق لكل فئة هامة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات، ويعكس هذا المطلب حقيقة أن تقييم مراقب الحسابات للخطر هو أمر يرجع للحكم الشخصي ويمكن أن لا يكون دقيقاً بدرجة كافية لتحديد جميع مخاطر التحريف الهام والمؤثر. و علاوة على ذلك توجد محددات متأصلة فى نظام الرقابة الداخلية من ضمنها تجاوزات الإدارة. وبناء عليه، فبالرغم إلى توصل مراقب الحسابات بأنه يمكن تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول وذلك عن طريق أداء اختبارات الرقابة فقط على تأكيد محدد ومرتبطة بفئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (راجع الفقرة "٨")، فدائماً ما يقوم المراقب بأداء إجراءات التحقق لكل فئة هامة ومؤثرة من المعاملات، وأرصدة الحسابات، وبيانات الإفصاح.

٥٠- ينبغي أن تشمل إجراءات التحقق التي يقوم بها مراقب الحسابات على إجراءات المراجعة التالية والتي ترتبط بعملية إقفال القوائم المالية:

- مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية المعنية.
- فحص قيود اليومية الهامة والمؤثرة والتسويات الأخرى التي تم عملها أثناء عملية إعداد القوائم المالية.

و تعتمد طبيعة ومدى فحص مراقب الحسابات لقيود اليومية والتسويات الأخرى على طبيعة ودرجة التعقيد في عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة ومخاطر للتحريفات الهامة والمؤثرة المصاحبة.

٥١- عندما يتوصل مراقب الحسابات طبقاً للفقرة "١٠٨" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد يمثل خطر جوهري، فينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بأداء إجراءات التحقق التي تتعامل مع هذا الخطر بصفة خاصة. على سبيل المثال إذا قام مراقب الحسابات بتحديد أن الإدارة واقعة تحت ضغط تحقيق أرباح معينة، فيمكن أن يوجد خطر قيام الإدارة بتضخيم المبيعات وذلك بالاعتراف بطريقة غير ملائمة بإيرادات مرتبطة باتفاقيات مبيعات ذات

شروط تعيق أو تمنع الاعتراف بالإيراد أو بأن تقوم بإصدار وإثبات فواتير المبيعات قبل شحن هذه المبيعات. فى هذه الظروف، يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم مثلاً بتصميم مصادقات خارجية ليست فقط لتأكيد المبالغ المستحقة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات المبيعات، بما فى ذلك التاريخ وأية حقوق فى شروط إعادة المبيعات والتسليم، وبالإضافة لذلك، فإن مراقب الحسابات يمكن أن يجد أنه من المناسب أن يدعم مثل هذه المصادقات الخارجية باستفسارات من موظفين غير ماليين يعملون فى المنشأة بخصوص أية تعديلات فى اتفاقيات المبيعات أو شروط التسليم.

٥٢- عندما يتكون أسلوب تناول المخاطر الجوهرية من إجراءات التحقق فقط، تتكون إجراءات المراجعة المناسبة للتعامل مع هذه المخاطر الجوهرية من اختبارات للتفاصيل فقط، أو خليطاً من اختبارات التفاصيل وإجراءات التحقق التحليلية. ويضع مراقب الحسابات فى اعتباره الإرشادات فى الفقرات من "٥٣" إلى "٦٤" وذلك عند تصميم طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقق للمخاطر الجوهرية. ومن أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة، فغالباً ما تصمم إجراءات التحقق المرتبطة بالمخاطر الجوهرية للحصول على أدلة المراجعة ذات المصدقية العالية.

طبيعة إجراءات التحقق

٥٣- نجد بصفة عامة أن إجراءات التحقق التحليلية تكون مطبقة بصورة أكبر على حجم المعاملات الكبيرة التي تميل لأن يتم التنبؤ بها بمرور الزمن. و تكون عادة اختبارات التفاصيل أكثر ملاءمة للحصول على أدلة مراجعة بخصوص بعض التأكيدات التي تتعلق بأرصدة الحسابات، بما فى ذلك الوجود والتقييم. وفى بعض المواقف، يمكن أن يقرر المراقب أن أداء إجراءات التحقق التحليلية فقط يمكن أن يكون كافياً لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول. فعلى سبيل المثال، نجد أن مراقب الحسابات يمكن أن يتوصل إلى أن بأدائه إجراءات التحقق التحليلية فقط يستطيع مواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه بالنسبة لأحد فئات المعاملات حيث يكون تقييم المراقب للخطر مدعوماً بالحصول على أدلة المراجعة من أداء اختبارات فعالية تشغيل الضوابط. وفى مواقف أخرى، نجد أن مراقب الحسابات يمكن أن يتوصل إلى أن اختبارات التفاصيل فقط تكونا كافية، أو أن مزيجاً من إجراءات التحقق التحليلية واختبارات التفاصيل تكونا هما الأكثر استجابة إلى المخاطر التي تم تقييمها.

٥٤- يقوم مراقب الحسابات بتصميم اختبارات تفاصيل سريعة الاستجابة للخطر الذي تم تقييمه وذلك بغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة وذلك لتحقيق المستوى المخطط له من التأكد على مستوى التأكيد. وعند تصميم إجراءات التحقق المرتبطة بالوجود أو الحدوث، فإن مراقب الحسابات يختار من بنود موجودة في المبالغ المدرجة في القوائم المالية ويقوم بالحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن ناحية أخرى، عند تصميم إجراءات المراجعة مرتبطة بالاكتمال، فإن المراقب يختار أدلة المراجعة التي تؤكد شمول المبالغ الموجود في القوائم المالية ذات الصلة لأحد البنود، وأن يقوم بالتحقق في ما إذا كان هذا البند قد تم إثباته أم لا. فقد يقوم مراقب الحسابات مثلاً بمراجعة على المدفوعات النقدية اللاحقة لتحديد ما إذا كان قد تم حذف أية مشتريات من أرصدة الدائون.

٥٥- عند تصميم إجراءات التحقق التحليلية، يقوم مراقب الحسابات بدراسة الأمور التالية:

- مدى ملائمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية للتأكدات.
 - مدى مصداقية البيانات، سواء كانت داخلية أم خارجية، والتي يتم الحصول منها على توقعات المبالغ المسجلة أو النسب.
 - ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد التحريف الهام والمؤثر على المستوى المرغوب من التأكد.
 - مقدار الفروق المقبولة بين المبالغ المسجلة وبين المبالغ المتوقعة.
- ويأخذ مراقب الحسابات في اعتباره اختبار عناصر الرقابة التي تستخدمها المنشأة عند إعدادها للمعلومات المستخدمة بواسطة مراقب الحسابات في تطبيق الإجراءات التحليلية. وعندما تكون مثل هذه العناصر فعالة، فإن المراقب يكون عنده ثقة أكبر في مصداقية المعلومات، وبالتالي في النتائج المستخرجة من الإجراءات التحليلية. وبدلاً عن ذلك فيمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بدراسة ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لاختبار المراجعة في الفترة الحالية أو السابقة. وعند تحديد إجراءات المراجعة التي ستطبق على المعلومات التي تبني عليها توقعات إجراءات التحقق التحليلية، يضع المراقب في اعتباره الإرشادات الموجودة في الفقرة "١١" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠).

توقيت إجراءات التحقق

٥٦- عندما يتم أداء إجراءات التحقق في تاريخ سابق لنهاية الفترة، فينبغي على المراقب أن يؤدي إجراءات تحقق إضافية أو إجراءات تحقق مزوجة مع اختبارات

الرقابة لتغطية الفترة المتبقية التي تعطى أساساً منطقياً للتوسع فى نتائج المراجعة من هذا التاريخ إلى نهاية الفترة.

٥٧- فى بعض الحالات نجد أنه يمكن أداء إجراءات التحقق فى تاريخ مبكر مما يؤدي إلى زيادة خطر عدم اكتشاف مراقب الحسابات للتحريفات التي يمكن أن توجد فى نهاية الفترة . ويزداد هذا الخطر بطول الفترة المتبقية. وعند دراسة ما إذا كان سيتم أداء إجراءات التحقق فى تاريخ مبكر، يضع المراقب فى اعتباره مثل العوامل التالية:

- بيئة الرقابة وعناصر الرقابة الأخرى ذات الصلة.
- مدى إتاحة المعلومات الضرورية للإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات فى تاريخ لاحق.
- الهدف من إجراء التحقق.
- خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه.
- طبيعة فئة المعاملات أو أرصدة الحسابات والتأكيدات ذات الصلة.
- قدرة المراقب على أداء إجراءات تحقق ملائمة أو إجراءات تحقق مزوجة مع اختبارات للرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تخفيض خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد توجد فى نهاية الفترة.

٥٨- مع أنه ليس مطلوباً من مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة مراجعة خاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة من أجل توفير أساس سليم للتوسع فى نتائج المراجعة من أحد التواريخ المبكرة وحتى نهاية الفترة ، فإن المراقب يدرس مدى كفاية أداء إجراءات التحقق لتغطية الفترة المتبقية فقط. وإذا توصل مراقب الحسابات إلى أن إجراءات التحقق وحدها لا يمكن أن تكون كافية، فعليه أداء اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة ذات الصلة أو القيام بإجراءات التحقق فى نهاية الفترة.

٥٩- فى الأحوال التي يحدد فيها المراقب مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس، فإن إجراءات مراقب الحسابات لمواجهة هذه المخاطر يمكن أن تشمل تغيير توقيت إجراءات المراجعة. ومثال ذلك، أن يتوصل مراقب الحسابات إلى أن مخاطر التحريف أو التلاعب ناتج عن عمد، لذا فإن إجراءات المراجعة التي تهدف إلى مد نتائج المراجعة من التاريخ المبكر إلى نهاية الفترة يمكن أن لا تكون فعالة. وفى مثل هذه الظروف، قد يتوصل المراقب إلى

أنه بحاجة إلى أداء إجراءات التحقق في أو بالقرب من نهاية فترة إعداد التقرير للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش الذي تم تحديده (راجع معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)).

٦٠- من المعتاد أن يقوم مراقب الحسابات بمقارنة وتسوية المعلومات الخاصة بالأرصدة في نهاية المدة مع المعلومات القابلة للمقارنة في التاريخ المبكر وذلك لتحديد المبالغ التي تبدو غير عادية، وبالتالي يتتبع مثل هذه المبالغ، و يقوم بأداء إجراءات التحقق التحليلية أو اختبارات التفاصيل لاختبار الفترة التي تقع بينهما. وعندما يخطط مراقب الحسابات لأداء إجراءات التحقق التحليلية فيما يخص الفترة التي تتخللهم، يقوم مراقب الحسابات بدراسة ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات محددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات يمكن التنبؤ بها بطريقة منطقية وذلك فيما يتعلق بالمبالغ وأهميتها وتكوينها، ويدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت إجراءات المنشأة في تحليل وتسوية هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات في التواريخ المبكرة تعتبر ملائمة من أجل وضع تواريخ قطع محاسبية سليمة. وبالإضافة لذلك، يدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت نظم المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية سوف توفر معلومات عن الأرصدة في نهاية الفترة وان المعاملات في الفترة المتبقية تكون كافية للسماح بالتحقق في: المعاملات أو القيود الضخمة وغير العادية (وتشمل تلك الموجودة في أو بالقرب من نهاية الفترة)، والأسباب الأخرى للتقلبات الضخمة، أو التقلبات المتوقعة التي لم تحدث، والتغييرات في تركيبة فئات المعاملات أو في أرصدة الحسابات. وتعتمد إجراءات التحقق المرتبطة بالفترة المتبقية على ما إذا كان مراقب الحسابات قد قام بأداء اختبارات لعناصر الرقابة أم لا.

٦١- إذا تم اكتشاف تحريفات في فئات المعاملات أو في أرصدة الحسابات في أحد التواريخ المبكرة، فعادة ما يقوم مراقب الحسابات بتعديل التقييم المرتبط بالخطر وطبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقق التي تغطي الفترة المتبقية التي تم التخطيط لها والتي ترتبط بمثل هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات، أو يقوم بمد أو تكرار مثل إجراءات المراجعة هذه في نهاية الفترة.

٦٢- لا يكفي استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق في عملية مراجعة سابقة للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر في الفترة الحالية. وفي أغلب الحالات، توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق في عملية مراجعة سابقة،

القليل من أو لا شئ من أدلة المراجعة للفترة الحالية. وحتى يمكن استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فى عملية مراجعة سابقة فى الفترة الحالية على أنها أدلة جوهرية للمراجعة، يجب أن لا تتغير أدلة المراجعة والموضوع ذى الصلة تغييراً أساسياً. و كمثل على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق فى فترة سابقة والتي يمكن أن تكون ذات صلة فى السنة الحالية تكون بمثابة رأى قانونى فى موضوع ما و لم يحدث عليه أى تغيير أثناء الفترة الحالية، وكما هو مطلوب بموجب الفقرة "٢٣" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)، إذا خطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق فى مراجعات سابقة، يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة أثناء الفترة الحالية لإقامة الصلة المستمرة بين أدلة المراجعة.

مدى أداء إجراءات التحقق

٦٣- كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما زاد مدى إجراءات التحقق. ولأن خطر التحريف الهام والمؤثر يضع الرقابة الداخلية فى اعتباره، فيمكن أن يتزايد مدى إجراءات التحقق بسبب النتائج غير المرضية الناتجة عن اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة. ومع ذلك، فإن زيادة مدى أحد إجراءات المراجعة يكون ملائماً فقط إن كان إجراء المراجعة نفسه ذو صلة بخطر معين.

٦٤- عند تصميم اختبارات التفاصيل، فعادة ما يتم التفكير فى مدى الاختبارات من ناحية حجم العينة التي تتأثر بخطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك، يدرس المراقب أيضاً أموراً أخرى، وهي تشمل ما إذا كان استخدام وسائل أخرى للاختبار يكون أكثر فاعلية، مثل اختيار بنوداً كبيرة القيمة أو غير عادية من أحد مجتمعات العينة بدلاً من اختبار عينات ممثلة أو تقسيم المجتمع إلى طبقات تحتوى على طبقات فرعية متجانسة من العينات. و يحتوى معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠) على إرشادات لاستخدام العينات والوسائل الأخرى لاختبار البنود للاختبار. وعند تصميم إجراءات التحقق التحليلية، يدرس مراقب الحسابات مقدار الفرق بين التوقعات التي يمكن قبولها بدون أى تحقق إضافي. و تتأثر هذه الدراسة فى الأساس بالأهمية النسبية و الاتساق مع المستوى المأمول من التأكيد. ويتعلق تحديد هذا المبلغ بدراسة احتمالية تجمع مزيجاً من التحريفات فى القوائم فى رصيد حساب معين، أو فئة من المعاملات، أو الإفصاح يمكن أن تصل إلى مبلغ غير مقبول، وعند تصميم إجراءات التحقق التحليلية، فإن مراقب الحسابات يزيد من المستوى المرغوب من التأكيد عندما يتزايد خطر التحريف الهام

والمؤثر. و يحتوى معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) " الإجراءات التحليلية " على إرشادات تتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية مراجعة.

مدى كفاية العرض والإفصاح

٦٥- ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤدي إجراءات المراجعة لتقييم ما إذا كان العرض الكلى للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بذاتها بطريقة تعكس التوبير والوصف الملائم للمعلومات المالية. ويشمل عرض القوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أيضاً الإفصاح الكافي للأمر الهامة والمؤثرة. وترتبط هذه الأمور بشكل وترتيب ومحتوى القوائم المالية والإيضاحات الملحقه وتشمل، على سبيل المثال، المصطلحات المستخدمة وكمية التفاصيل المعطاة و توبير البنود فى القوائم وأسس المبالغ المذكورة. و يضع المراقب فى اعتباره ما إذا كان يتوجب على الإدارة أن تفصح عن أمر معين فى ضوء الظروف والحقائق التي يكون مراقب الحسابات على علم بها فى ذلك الحين. وعند تقييم العرض الكلى للقوائم المالية، بما فى ذلك الإفصاحات المرتبطة بها، فعلى مراقب الحسابات أن يضع فى اعتباره خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد. راجع الفقرة رقم "١٧" من معيار المراجعة المصري رقم(٥٠٠) من أجل الحصول على وصف للتأكدات المرتبطة بالعرض والإفصاح.

تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

٦٦- استناداً على إجراءات المراجعة التي تم أداؤها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد مازال ملائماً.

٦٧- تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة. وحيث ان المراقب يقوم بأداء إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها يمكن أن تجعل المراقب يقوم بتعديل طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها، ويمكن أن يكتشف مراقب الحسابات معلومات تختلف بشدة عن تلك التي بنى عليها تقييمه للخطر، فعلى سبيل المثال، يمكن أن يغير، مدى التحريفات التي يكتشفها مراقب الحسابات عن طريق أداء إجراءات التحقق، من حكمه حول تقييم الخطر كما يمكن أن يشير الى ضعف هام ومؤثر

فى نظام الرقابة الداخلية. وبالإضافة لذلك، فإن الإجراءات التحليلية التى يتم أدائها فى مرحلة الفحص الكلى للمراجعة يمكن أن يشير إلى احد مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى لم يتم التعرف عليها مسبقاً. وفى مثل هذه الظروف، يمكن أن يحتاج المراقب إلى إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخططة، وعلى أساس الاعتبارات المعدلة للخطر الذى تم تقييمه لكل أو لبعض فئات المعاملات، أو أرصدة الحسابات، أو الإفصاحات والتأكدات المرتبطة بها. وتحتوى الفقرة رقم "١١٩" من معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥) على إرشادات إضافية تتعلق بمراجعة إجراءات تقييم الخطر التى يقوم بها المراقب.

٦٨- يعترف مفهوم فعالية تشغيل عناصر الرقابة بإمكانية حدوث بعض الانحرافات فى الطريقة التى يتم بها تطبيق تلك العناصر بواسطة المنشأة. وقد تنتج الانحرافات الناشئة عن عناصر الرقابة الموصوفة عن عوامل مثل التغييرات التى تحدث بين العاملين الرئيسيين، والتقلبات الموسمية الضخمة فى حجم المعاملات والأخطاء البشرية. وعندما يتم اكتشاف مثل هذه الانحرافات أثناء أداء اختبارات الرقابة، يقوم المراقب بعمل استفسارات معينة لكى يفهم هذه الأمور وتوابعها المحتملة، مثل الاستفسار عن توقيت تغيير الأفراد فى وظائف الرقابة الداخلية الرئيسية. ويحدد مراقب الحسابات ما إذا كانت اختبارات عناصر الرقابة التى تمت توفر أساساً ملائماً للاعتماد على الضوابط، وما إذا كان من الضروري أداء اختبارات إضافية لعناصر الرقابة، أو ما إذا كانت هناك حاجة للتعامل مع مخاطر التحريفات المحتملة باستخدام إجراءات التحقق.

٦٩- لا يمكن لمراقب الحسابات أن يفترض أن أحد حالات الغش أو الخطأ هى حدث منفصل، وبالتالي يدرس كيف أن اكتشاف التحريف يمكن أن يؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها. وقبل الوصول إلى نتيجة المراجعة يقوم المراقب بتقييم ما إذا كان خطر المراجعة قد تم تخفيفه إلى مستوى منخفض مقبول وما إذا كانت طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة بحاجة إلى إعادة التفكير فيها. وعلى سبيل المثال يعيد مراقب الحسابات دراسة ما يلى:

- طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقق.
- أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة ذات الصلة بما فى ذلك عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

٧٠- يجب على مراقب الحسابات أن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتخفيف خطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية إلى

مستوى منخفض مقبول. و عند تكوينه لرأيه، يضع مراقب الحسابات فى اعتباره جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، وذلك بغض النظر عما إذا كانت تبدو على أنها تؤيد أو تتعارض مع التأكيدات فى القوائم المالية.

٧١- أن مدى كفاية و ملاءمة أدلة المراجعة لدعم النتائج التى يصل إليها مراقب الحسابات خلال عملية المراجعة أمور ترجع إلى حكمه المهنى. و يتأثر حكم مراقب الحسابات فى مدى كفاية و ملاءمة أدلة المراجعة بعوامل مثل التالية:

- مدى أهمية التحريف المحتمل فى التأكيد وإمكانية أن يكون له تأثير هام ومؤثر، سواء كان ذلك منفرداً أو مجتمعاً مع التحريفات الأخرى المحتملة فى القوائم المالية.
- فعالية استجابة الإدارة و عناصر الرقابة للتعامل مع المخاطر.
- الخبرة التى تم الحصول عليها أثناء عمليات المراجعة السابقة وذلك فيما يخص التحريفات المحتملة المماثلة .
- نتائج إجراءات المراجعة التى تمت، وتشمل ما إذا كانت مثل إجراءات المراجعة هذه قد اكتشفت حالات محددة من الغش أو الخطأ.
- مصدر و مصداقية المعلومات المتاحة.
- مدى القناعة بأدلة المراجعة.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها.

٧٢- إذا لم يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية و ملائمة بالنسبة إلى تأكيد هام ومؤثر فى القوائم المالية، فعليه محاولة الحصول على أدلة مراجعة إضافية، و إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة، ينبغى عليه أن يعبر عن رأى متحفظ أو أن يمتنع عن إبداء الرأى. راجع معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" من أجل مزيد من الإرشادات.

التوثيق

٧٣- يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتوثيق ردود الأفعال الكلية التى أتخذها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، والصلة مع تلك الإجراءات الخاصة بالمخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكد، والنتائج الخاصة بإجراءات المراجعة. بالإضافة لذلك، إذا كان مراقب الحسابات يخطط لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى عمليات مراجعة سابقة، فعلى المراقب أن يوثق النتائج التى تم الوصول إليها بخصوص الاعتماد على مثل هذه الضوابط التى تم اختبارها فى مراجعة سابقة، وتبنى الطريقة التى يتم بها توثيق مثل هذه الأمور على أساس الحكم المهنى لمراقب الحسابات. و يضع معيار المراجعة المصرى رقم (٢٣٠) "توثيق أعمال المراجعة" معايير ويوفر إرشادات تخص عملية التوثيق فى سياق عملية مراجعة القوائم المالية.

معيار رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها